

اطار مقترح للتدقيق المستدام على وفق معايير الرقابة البيئية (INTOSAI) لتحقيق التنمية المستدامة في الوحدة الاقتصادية

A Proposed Framework for Sustainable Auditing According to Environmental Control standards (INTOSAI) to Achieve Sustainable Development in the Economic Unit

الباحث. ماجد يعقوب محمود العلي

Majid Yaqoub Mahmoud Al-Ali
majidyaqoub1985110@gmail.com

وزارة المالية / دائرة عقارات الدولة / نينوى

الكلمات المفتاحية: الاستدامة، التدقيق المستدام، التدقيق المستمر، المعايير الدولية للـ INTOSAI المتعلقة بالرقابة والتدقيق المستدام.

م. م. مروان محمد داود الجبوري

Marwan Muhammad Dawood
Marwanaljuburi.1984@gmail.com

ممثلة وزارة التربية / اربيل

Keywords: Sustainability, Sustainable Audit, International Standards of INTOSAI Related to Control and Sustainable Auditing.

المستخلص

يهدف البحث الى تحقيق أهداف أبرزها بيان مفهوم واهمية ومقومات وإجراءات الاطار المقترح للتدقيق المستدام وفقاً لمعايير الانتوساي. وأستند الى فرضية مفادها يؤدي تطبيق معياري الانتوساي دوراً هاماً في تعزيز إجراءات التدقيق المستدام بما يتناسب مع الأعمال البيئية والاقتصادية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق. وفي الجانب العملي فقد تم وضع اطار مقترح لتطبيق التدقيق المستدام بالاستناد على معايير الانتوساي، الى جانب قائمة فحص تم الاجابة عليها من قبل عدد من الاكاديميين في جامعة الموصل عينة البحث خلال مقابلتهم شخصياً من قبل الباحثان. وتم الوصول الى نتائج عدة أهمها: أن تقرير التدقيق المستدام سوف يساعد ويعالج ويحد من الأضرار والمخاطر البيئية للوحدة الاقتصادية، وتساعدها في زيادة ارباحها وتعظيم منفعتها الاقتصادية. كما أوصى البحث بتوصيات عدة أهمها: تعزيز كفاءة المدقق العملية والعلمية ويتم دعم وزيادة الكفاءة باطلاع ومعرفة المدقق بالإجراءات والسياسات والتعليمات والقوانين المرتبطة بتحقيق الاستدامة ومعرفة بكافة اسهامات الوحدة لمنع الاضرار والأضرار التي تؤثر على الاستدامة البيئية.

Abstract

The research aims to achieve objectives, most notably clarifying the concept, importance, elements and procedures of the proposed framework for sustainable auditing in accordance with INTOSAI standards. It is based on the hypothesis that the application of the INTOSAI standards plays an important role in promoting sustainable audit procedures in line with the environmental, economic and social actions of the economic unit being audited. On the practical side, a proposed framework for applying sustainable auditing based on INTOSAI standards has been developed, In addition to a checklist that was answered by a number of academics at the University of Mosul, the research sample during their personal interview by the two researchers. Several results were reached, the most important of which are: The sustainable audit report will help, treat and limit environmental damage and risks to

the economic unit, It helps them increase their profits and maximize their economic benefits. The research also recommended several recommendations, the most important of which are: Enhancing the practical and scientific efficiency of the auditor, and the efficiency is supported and increased by the auditor's knowledge of the procedures, policies, instructions, and laws related to achieving sustainability, and his knowledge of all the unit's contributions to prevent risks and damages that affect environmental sustainability.

المقدمة

أن تصاعد مشكلات البيئة في العالم عموماً، وما يصاحبها من مخاطر والتي تمثل تهديداً لكل الكائنات على حدٍ سواء، وللعمل على معالجة المخاطر وتأثيرات المناخ الطبيعية والمشاكل الصناعية وتأثيراتها الناتجة عن أنشطة وأعمال الوحدات الاقتصادية المؤثرة على البيئة، فإن الامر يقتضي المشاركة لكافة القطاعات في المجتمع بهدف السيطرة على هذه المخاطر والمشاكل والحد منها.

فالتنمية المستدامة هي تلبية المتطلبات والاحتياجات للجيل الحالي دون التعدي والمساس بالقدرة على تلبية احتياجات الاجيال القادمة، وبذلك فعلى الجهات الرقابية أن تراقب وتدقق أنشطة وأعمال الوحدات الاقتصادية، فضلاً عن مراقبة وتدقيق استراتيجيات وسياسات الدولة لتلبية احتياجات الاجيال في الحاضر والمستقبل، وتُعد منظمة (الانتوساي-INTOSAI) الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وهي منظمة ذات سيادة ومستقلة والتي اصدرت عدداً من الكتيبات والإرشادات والمعايير في الرقابة البيئية، ولعل من بين أهم تلك المعايير هي معايير (3100، 5110، 5130)، وتأسيساً على ما تقدم فقد قسم البحث الى محاور عدة، المحور الاول يتضمن منهجية البحث، أما المحور الثاني فقد تضمن الاطار النظري للتدقيق المستدام في ظل معايير الانتوساي، وتضمن المحور الثالث الجانب العملي الاطار المقترح للتدقيق المستدام، في حين تضمن المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

1. منهجية البحث

1.1 مشكلة البحث: نتيجة لتعدد وسرعة التغيرات في بيئة الأعمال والاهتمام المتزايد بمفهوم الاستدامة وكيفية إنجاز أهدافها، فقد أصبحت هنالك ضرورة لخضوع أنشطة وعمليات الوحدة إلى تدقيق يلائم أبعاد الاستدامة (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي)، وقد جاءت ضرورة ذلك التدقيق المستدام من ازدياد طلب الجهات المستفيدة أو أصحاب المصالح على معلومات شاملة غير مالية متصلة بالمستقبل عن الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، لتتجه بذلك الوحدات الاقتصادية إلى مدخل أكثر تكاملاً يتضمن تقرير يدمج بين كل من التقارير المالية وغير المالية، وبالتالي فإن المشكلة متمثلة في ضعف الدور الذي يلعبه التدقيق في تحقيقه للاستدامة ووفقاً لمعايير الاستدامة، وتم صياغة المشكلة بطرح تساولين رئيسيين:

● هل هناك دور للتدقيق المستدام في الوحدة الاقتصادية، وهل يعتمد على معايير الرقابة البيئية INTOSAI.

● هل يسهم الاطار المقترح في تفعيل التدقيق المستدام في الوحدات الاقتصادية.

2.1 اهمية البحث: جاءت اهمية البحث من الآتي:

● اهمية دور التدقيق المستدام في مختلف أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

● اهمية تطبيق المدققين لمعايير الأنتوساي (3100، 5110، 5130) التي سوف تسهم في تنمية وتطوير الإجراءات الرقابية والتدقيقية على الأنشطة المختلفة في الوحدات الاقتصادية.

3.1 اهداف البحث: هدف البحث الى الآتي:

• بيان اهمية دور الاطار المقترح لتدقيق المستدام في تدقيقه لأعمال الوحدة الاقتصادية البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

• بيان مفهوم واهمية ومقومات وإجراءات الاطار المقترح للتدقيق المستدام ومعايير الرقابة البيئية INTOSAI (3100، 5110، 5130).

4.1. فرضية البحث: يستند البحث على فرضية رئيسية هي:

يؤدي تطبيق معايير الانتوساي (3100، 5110، 5130) دوراً هاماً في تعزيز إجراءات التدقيق المستدام بما يتناسب مع الأعمال البيئية والاقتصادية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق.

5.1. منهج البحث: لتحقيق أهداف البحث فقد تم اعتماد الباحثين للمنهج الاستقرائي عبر استعانتهم بالإطرح والرسائل العلمية وبحوث المجالات العربية والاجنبية الى جانب المؤتمرات والندوات العلمية. وفي الجانب العملي فقد تم وضع اطار مقترح لتطبيق التدقيق المستدام في الوحدات الاقتصادية بالاستناد على معايير الرقابة البيئية INTOSAI (3100، 5110، 5130)، وقام الباحثان بإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عدد من الاكاديميين في جامعة الموصل وعدد من المدققين الخارجيين في مكاتب مراقبة الحسابات وعدد من الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية كعينة بحث، إجاب خلالها كل فرد من افراد عينة البحث على قائمة فحص تضم مجموعة اسئلة مستمدة من المعايير الدولية بهدف الوصول استنتاجات البحث.

6.1. دراسات سابقة

1.6.1. دراسة (كاظم، 2019) بعنوان (دور المدقق الخارجي في تقويم الاداء بما يحقق التنمية المستدامة – أطار مقترح لتقويم الاداء- بحث تطبيقي في تشكيلات وزارة التربية العراقية): هدفت الدراسة الى اقتراح برنامج لتقويم الاداء المستدام يحتوي الابعاد الخاصة بالتنمية المستدامة من أجل ضمان تلبية الاحتياجات الخاصة بالجيل الحاضر دون الإضرار بالأجيال القادمة في قدرتها على تلبية احتياجاتها، وتوضيح دور المدقق في تدقيقه لأنشطة التنمية المستدامة. وتوصلت الدراسة الى أن هناك ضعف في اداء المدقق الخارجي متمثلاً بديوان الرقابة المالية الاتحادي نتيجة قلة ومحدودية ما تعده من مؤشرات والمنشورة في موقع الديوان الالكتروني دون أن يتم تحديثها لتتماشى مع المؤشرات الدولية الأخرى، وضعف أداء المدقق الخارجي في تقويمه لأداء دوائر وزارة التربية بما يحقق لتوفير التنمية المستدامة.

2.6.1. دراسة (المولى، 2019) (تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية وفق معايير الانتوساي): هدفت الدراسة عدة اهداف أهمها: تقويم دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مدى التزام الوحدات الخاضعة لتدقيقه على وفق متطلبات الرقابة البيئية، وبيان استرشاد ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معايير الرقابة البيئية الصادرة عن الانتوساي. وتوصلت الى نتائج عدة أهمها: لا توجد مواد قانونية صريحة برقابة البيئة ضمن قوانين وتعليمات ديوان الرقابة المالية الاتحادي بل اكتفت بعض قوانينه الاشارة الى بعض أمور البيئة ضمناً، وأن تقديرات قضايا البيئة المحاسبية لا تحظى بالاهتمام الكافي من قبل الرقباء وهيئات الرقابة.

3.6.1. دراسة (الراوي، 2022) (أنموذج مقترح لتدقيق الاداء المستدام لتعزيز الإبلاغ المتكامل في وحدات القطاع العام الممولة ذاتياً - دراسة تطبيقية): هدفت الدراسة الى القاء الضوء على مفهوم خدمة تدقيق الاداء المستدام وأهميته على مستوى الاقتصاد والوحدة باعتباره موضوع لم يلقى بعد الاهتمام الذي يستحقه و بيان الأبعاد الخاصة به و آليات قياسه، ايضاح المفاهيم والمكونات والأهداف الخاصة بالإبلاغ المتكامل وكيفية تأسيسه على وفق (IIRC) وأهم المبادرات العلمية الريادية في هذا المجال. كما

توصلت الدراسة الى نتائج أهمها: أن المعايير الحالية لا تتلاءم مع تقديم عملية التدقيق وتأكيد محتوى معلومات الإبلاغ المتكامل، فبالرغم من دور معايير التدقيق الحالية المهم غير أنها تحتاج استمرارية التطور لتواكب وتلاءم عملية تدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل، ويعد توفر التدقيق على الإبلاغ المتكامل هو أحد المفاتيح التي تضمن القبول الواسع للإبلاغ المتكامل من قبل الجهات المستفيدة وأصحاب المصالح.

5.6.1. ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها: تطرقت الدراسة الحالية الى وضع اطار مقترح للتدقيق المستدام على وفق معايير الرقابة البيئية INTOSAI وقد استند الباحثان على معايير الرقابة البيئية INTOSAI (3100، 5110، 5130) فضلاً عن عدد من الدراسات القريبة من موضوع البحث، في حين أن الدراسات السابقة تكلمت عن دور المدقق الخارجي في تقويم الاداء بما يحقق التنمية المستدامة كما في دراسة (كاطع، 2019)، وتكلمت أيضاً عن كيفية تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية بالاستناد على معايير INTOSAI كما في دراسة (المولى، 2019)، أما دراسة (الراوي، 2022) فقد تكلمت عن تدقيق الاداء المستدام ودوره في تحقيق الإبلاغ المتكامل عن طريق وضع أنموذج مقترح.

2. الاطار النظري: التدقيق المستدام ومعايير الرقابة البيئية INTOSAI

1.1.2. الاستدامة (النشأة، المفهوم، الأبعاد)

1.1.2. النشأة: في العام 1980 وخلال انعقاد مؤتمر الأمم المتحدة ظهر ولأول مرة مصطلح الاستدامة وأثبت ذلك المصطلح بوثيقة أممية تحت عنوان (استراتيجية المحافظة الكونية)، والتي تم إعدادها بالاشتراك بين كل من الاتحاد الدولي للمحافظة على الطبيعة IUCN وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة EUNP والصندوق العالمي للطبيعة WWF (هاشم، 2019: 224)، ثم في العام 1987 جاءت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية UNCED لتقدم وثيقة أخرى أممية تحت عنوان (مستقبلنا المشترك) لتظهر مصطلح الاستدامة بشكل حطى فيما بعد بقبول عالمي واسع، وقد أطلق عليها لاحقاً (لجنة برونتلاند)، وذلك نسبةً إلى اسم رئيسة الوزراء في دولة النرويج (كرو هاولم برونتلاند) (بريدي، 2015: 45 – 42). والجدول رقم (1) يوضح أهم المؤتمرات التي عقدتها الأمم المتحدة والتي تطرقت بشكل كامل أو جزئي عن موضوع الاستدامة

جدول (1) مؤتمرات الامم المتحدة للاستدامة

ت	المؤتمر	الدولة	سنة
1	مؤتمر استوكهولم	السويد	1972
2	مؤتمر ريو دي جانيرو	البرازيل	1992
3	مؤتمر بريادوس	بربادوس- الكاريبي	1994
4	مؤتمر كوبنهاجن	الدنمارك	1995
5	مؤتمر نيويورك	الولايات المتحدة الامريكية	2000
6	مؤتمر جوهانسبرج	جنوب افريقيا	2002
7	مؤتمر ريو دي جانيرو	البرازيل	2012
8	مؤتمر نيويورك	الولايات المتحدة الامريكية	2017

المصدر: اعداد الباحثين بالاستناد الى (هاشم، 2019: 225)

2.1.2. المفهوم: هنالك ثلاثة مجالات يركز عليها مفهوم الاستدامة وهي كل من جودة البيئة وازدهار الاقتصاد والعدالة في المجتمع، والتي تتصل بميزات الكوكب والربح والأشخاص، إذ يجب أن تقاس مجالات الوحدة الاقتصادية البيئي والمالي والاجتماعي وتحمل مسؤوليتها التامة عن التكاليف المتعلقة بالأضرار البيئية نتيجة ممارسة أنشطتها وأعمالها المختلفة (Engvall & Pettersson, 2016,7)، وعرفت الاستدامة بأنها نوع من أنواع الإدارة للمخاطر والتي تسعى إلى اجتناب حصول الأزمات البيئية والمالية والاجتماعية (احمد، 2020 : 554)، كما عرفت بأنها أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية

التي تعزز وتدعم قدرتها على خلق القيمة على المدى البعيد (SASB,2018,4)، في حين عرفتها (WCED) بأنها تنمية توفر وتلبي الاحتياجات في الوقت الحاضر دون مساسها لقدرة الاجيال في المستقبل لتلبية الاحتياجات الخاصة بهم (EIAIfy,2002,3).

ومما سبق فان الاستدامة مفهوم شامل ومنهج متكامل للأنشطة والأعمال ذات البعد البيئي والبعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد المؤسسي، ويعمل على دعم وتعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الرفاهية البشرية ممثلة باحتياجات الحياة للأجيال في الوقت الحاضر وفي المستقبل.

3.1.2. الأبعاد للاستدامة أربعة أبعاد رئيسية هي:

اولاً- البعد البيئي: يرتبط هذا البعد بالحفاظ على الموارد البيئية البيولوجية والمادية، ونظراً لوجود صعوبة في إدارة العلاقة بين الأهداف البيئية والاقتصادية والاجتماعية، فإن البعد البيئي يواجه تحديات وصعوبات، مما يستوجب من صناعات القرار إعدادهم للإجراءات والسياسات لإنجاز التوازن في البيئة، فعن طريق القوة البشرية الابداعية يمكن انجاز النمو الاقتصادي التي تمكن من إحداث التغيير في الطبيعة للوفاء بالمتطلبات والاحتياجات الجوهرية والمتطلبات المادية لممارسة الحياة اليومية، ولكن في الغالب يتبع هذا النمو تغيير في المناخ وتلوث الهواء وفقدان للتنوع البيئي الحيوي وذلك يعد استهلاك واستنزاف للبيئة الطبيعية (حمدان، 2018: 121).

ثانياً- البعد الاقتصادي: من وجهة النظر الاقتصادية فالاستدامة تعني التحسين ورفع مستوى الرفاهية لحياة الإنسان، وذلك من خلال نصيبه من السلع والخدمات كالسكن والتعليم والنقل والصحة وغيرها، مما يوجب استدامة النظام الاقتصادي عن طريق قدرته على الانتاج للسلع وتقديم مختلف الخدمات وذلك على اساس متواصل ضمن مستويات انتاجية يمكن إدارتها والتحكم فيها (هاشم، 2019: 225)، ويظهر أثر هذا البعد على الوضع الاقتصادي سواء كان محلياً أو عالمياً ثم على كافة الجهات المتصلة بأعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية (الراوي، 2022: 24).

ثالثاً- البعد الاجتماعي: يمثل هذا البعد حق العيش في بيئة سليمة ونظيفة للإنسان، يزاول عن طريقها كل الأعمال والأنشطة، مع ضمان نصيبه بصورة عادلة من ثروات الطبيعة والتنمية البشرية (صخيل وهادي، 2019: 43)، إذ يهدف البعد الاجتماعي الى تأمين العدالة الاجتماعية عن طريق دعم وتعزيز المساواة وتوزيع الموارد الطبيعية والاقتصادية، وتنمية الثقافات في المجتمع، لبناء علاقات مجتمعية تركز على المساواة في المشاركة والتوزيع الجماعية وتنوع الثقافة واستدامة الوحدات الاقتصادية (Jaff & et al, 2021, 365).

رابعاً- البعد المؤسسي (الحوكمي): وهو يرتبط بالعمل على كفاءة استعمال الموارد وزيادة قيمة الوحدة الاقتصادية، وتعزيز الموقع التنافسي للوحدة ليتمكنها من الحصول على مصادر التمويل المحلية والعالمية للتطور والنمو، مما يعطيها القدرة على توليد فرص جديدة للعمل، وهو ما سوف يسفر عن توفير الكفاءة المطلوبة والتنمية الاقتصادية، إذ أن غياب البعد المؤسسي للاستدامة له الأثر الكبير على أبعاد الاستدامة الأخرى كافة، بشكل قد يمنع تحقق الاستدامة. فهذا البعد يعد ركيزة أساسية لتحقيق الاستدامة (الراوي، 2022: 24-25). ويرى الباحثان أن ابعاد الاستدامة الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والمؤسسي يكمل بعضها البعض وليست مستقلة عن بعضها فكل بعد منها يهدف الى تحقيق الرفاهية للبشر وحماية موارد الكوكب عن طريق التقليل من استهلاك الموارد الطبيعية وتطوير وتنمية الاقتصاد عالمياً وتحقيق المساواة، وأن هذه الأبعاد في حال وجودها فعلاً في أعمال وأنشطة الوحدات الاقتصادية فسيكون لها دور كبير في حماية البيئة والحفاظ على سلامتها، واسهامها في بناء مستقبل الاجيال وذلك

بحماية الموارد من خلال الاستخدام الامثل لها، الى جانب الأبعاد سابقة الذكر فقد وضعت (SASB) أبعاد أخرى فرعية من أجل تحقيق الاستدامة في الوحدة الاقتصادية وهي كالاتي: (SASB,2017,2)

- رأس المال الاجتماعي.
- رأس المال البشري.
- الحوكمة والقيادة.
- البيئة.
- نموذج الأنشطة والابتكار.

2.2. التدقيق المستدام: يعد التدقيق المستدام الأداة التي تمكن جهاز الرقابة من فحص وتقييم انجازات الوحدة الاقتصادية في تطبيق الاهداف، إذ يعزز عملية الرقابة والتدقيق على اداء الوحدة محل التدقيق لمساعدتها على تقييم وتقويم أعمالها وأنشطتها وانتهاج الممارسة الافضل لدعم النتائج وتعزيزها بشأن الخطط والأنشطة المرتبطة بأهدافها ذات الطابع المستدام (ديوان الرقابة المالية،2017: 12-13). وقد عرفت خدمات التدقيق المستدام بأنها ما يقدمه المدقق الخارجي من خدمات لتأكيد ابلاغه عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المستدامة (Ogando & et al, 2018: 3)، كما عُرف التدقيق المستدام بأنه تقديم خدمات التأكيد التي تهدف الى تحسين الجودة في المعلومات المتعلقة بالاستدامة بما يخدم الاطراف المستفيدة من أعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية وذلك عن طريق الاختبار لمزاعم إدارتها بشأن الاستدامة ومن ثم ابداء المدقق لرأيه الفني والمحايد حول مدى مصداقية مزاعم الإدارة وايصاله الى المستفيدين أو أصحاب المصالح (سارة والازهر،2017: 188)، وعرف أيضاً بأنه خدمة مستقلة ومهنية تسعى الى تحسين جودة ومصداقية المعلومات لتلائم المستفيدين من متخذي القرار عن طريق اختبار وفحص ادعاءات إدارة الوحدة الاقتصادية بشأن الاستدامة والتي تأمن تأكيدات تخص أبعاد الاستدامة (البيئي والاقتصادي والاجتماعي والمؤسسي) وتقدم تلك التأكيدات من طرف يتمتع بالاستقلالية (الراوي،2022: 47). ويتفق الباحثان مع تعريف (الراوي،2022) بأن التدقيق المستدام هو خدمة توكيدية مستقلة تحسن من جودة المعلومات المقدمة الى متخذو القرار، من خلال فحص واختبار الأعمال والأنشطة المختلفة للتحقق من استدامها كما زعمت الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

فالرقابة والتدقيق المستدام للأنشطة ذات الطابع البيئي والاقتصادي والاجتماعي والمؤسسي أخذ مفهومها حيزاً كبيراً في دول العالم المتطور والمتقدم التي ادركت أهمية انتفاع الاجيال الحالية والقادمة بموارد الطبيعة عن طريق العدالة الاجتماعية (عبود وخلف،2011: 93)، وتأتي أهمية التدقيق المستدام من دوره في زيادته للثقة والامان لدى المدراء واصحاب المصالح وذلك بتقديمه بيانات الاستدامة ذات الجودة المطلوبة، إذ يعطي شعوراً ذو ثقة كبيرة للمستفيدين من مستثمرين واصحاب المصالح بعملية التدقيق، فالبيانات المقدمة تتصف بالوضوح والدقة والشفافية (Simoni & et al, 2020: 1061).

3.2. مبررات الاهتمام بالتدقيق المستدام: هنالك مجموعة مبررات أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة والتدقيق المستدام، ومن هذه المبررات الآتي:

1. المواكبة لتطور مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق والتي أعطت الاهتمام الكبير للإبلاغ عن كافة معلومات الوحدة الاقتصادية ومن ضمنها معلوماتها المستدامة.
2. تحقيق مكاسب مادية بالنسبة لممارسي التدقيق المستدام وخاصة العاملين في مكاتب المحاسبة وتدقيق الحسابات.

3. إضفاء الشرعية على أعمال وأنشطة الوحدة المستدامة من خلال دعم وتعزيز الموثوقية والمصدقية للإبلاغ الشامل عن كافة معلومات الوحدة الاقتصادية ومن ضمنها معلوماتها المستدامة (الراوي، 2022: 127).

4. مخاطر تعرض الوحدات الاقتصادية لعقوبات في حال مخالفتها لتشريعات وقوانين حماية البيئة، إذ عملت عدة هيئات ومنظمات وجمعيات دولية بإصدار مجموعة تشريعات وقوانين والتي اختصت بالمحافظة على موارد الطبيعة والبيئة ككل.

5. تزايد ضغط جمعيات الضغط البيئي أو جمعيات المحافظة على البيئة، إذ انشأت عدد من المنظمات والجمعيات هدفها الاساسي حماية البيئة والسعي لتحقيق الاستدامة على المستوى الدولي والتي يركز عملها على نشر الوعي البيئي لدى مختلف المجتمعات.

6. زيادة وعي الأطراف المختلفة المهتمة بالاستدامة وحماية البيئة والموارد الطبيعية، إذ أصبح الزبائن يفضلون الحصول على الخدمات وشراء المنتجات التي لا تلحق الضرر بالبيئة (درويش، 2015: 14).

7. تحقيق الرقابة بالمدلول الشامل والحديث هو مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة الذي يمتد للنشاط البيئي ولا يقتصر على النشاط المحاسبي والمالي.

8. تزايد اهتمام التنظيمات الحكومية الهيئات والمنظمات الدولية العلمية بالبيئة.

9. قيام أجهزة الرقابة العليا بإضفاء الثقة على الأداء المستدام والإفصاح والبيانات والشفافية والآثار العكسية الناتجة عن غياب رقابتها على البيئة.

10. أهمية الكشف عن مخالفات البيئة من قبل أجهزة الرقابة العليا (المولى 2019: 19).

4.2. معايير الرقابة البيئية INTOSAI المتعلقة بالتدقيق المستدام

تعمل معايير الاستدامة الدولية على وضع استراتيجية عمل مكتملة من أجل إدارة الوحدة الاقتصادية والتي سوف تسهم في عملية تقييم المخاطر في حالة عدم الاستدامة وفرص الوحدة المتاحة المساعدة لها في اتخاذ القرارات الاستثمارية فيمكن ان تعد الوحدة المعلومات المستدامة والمالية مع بعض بهدف تقديم صورة كاملة عن أنشطة وأعمال الوحدة. ومن أهم معايير الانتوساي الدولية للاستدامة المتعلقة بالتدقيق المستدام هي المعايير الآتية:

1.4.2. المعيار الدولي للـ INTOSAI (3100) الارشادات لرقابة الاداء المستدام: يعرض المعيار طبيعة الرقابة والتدقيق المستدام والفوائد الداخلية والخارجية وأهم المعوقات التي تواجه تطبيق الرقابة والتدقيق المستدام، الى جانب شموله للمبادئ الرئيسية التي يستوجب أن يتم الأخذ بها عند تطبيق الرقابة والتدقيق المستدام، وكل ذلك سيؤدي إلى بناء القدرات المطلوبة للأجهزة الرقابية العليا وتقييم رقابة وتدقيق مستدام (8: 2019، INTOSAI-ISSAI)، ولغرض قيام المدقق بأعمال الرقابة والتدقيق في الوحدات الاقتصادية الى تقييم وتقويم مصداقية وموثوقية نظام الرقابة الداخلي، ويعتمد هذا التقييم والتقويم على تحديد نوع الرقابة، ويجب على المدققين ان يحددوا الادوات والوسائل التي يستخدمونها لتجميع ادلة الاثبات، وبالتالي فيمكن استخدام هذا المعيار في التدقيق المستدام، إذ يتم فحص عمل نظام الرقابة من قبل المدقق للتوصل الى مدى فاعلية وكفاءة النظام في الحفاظ على موجودات الوحدة الاقتصادية، وتستخدم الكثير من الوسائل والادوات والاختبارات المفصلة وإجراءات التحليل عند المقارنة مع الارصدة للسنوات السابقة من أجل التوصل الى تقرير مستدام عن تقييم وتقويم أعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية (الاعاجيبي، 2021: 10).

2.4.2. المعيار الدولي للـ INTOSAI (5110) التوجيهات الخاصة بالعملية الرقابية على الانشطة ذات المنظور البيئي: يتضمن هذا المعيار ضرورة تأكد المدقق من المفصح عنه من الارقام والتحقق من

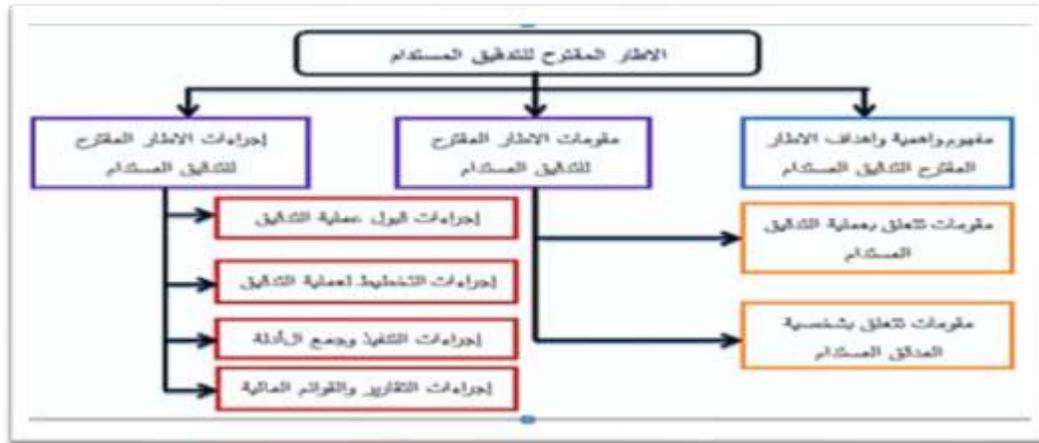
دقتها، مما يستوجب منه ان يفهم وبشكل سليم والعمليات والقضايا والانشطة المتعلقة بالبيئية والتي من الممكن ان تكون ذات تأثير على وضع الوحدة الاقتصادية المالي الخاضعة للتدقيق وذلك في الوقت الحالي وفي المستقبل (الاعاجيبي، 2021: 10).

3.4.2. المعيار الدولي للـ INTOSAI (5130) التنمية المستدامة دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية: تضمن المعيار اربعة اجزاء، الجزء الاول تضمن خلفية عن الاستدامة ومصادر التنمية المستدامة، والحكومات ودورها في وضع البرامج والسياسات وأثر التنمية المستدامة على اجهزة الرقابة العليا من أجل تحديد مدى تطبيق الحكومة او الهيئة بالمبادئ والممارسات الخاصة بالتنمية المستدامة، في حين أن الجزء الثاني قد ضم اهداف واستراتيجيات ومؤشرات التنمية المستدامة الى جانب المحافظة على الموارد وانظمة الإدارة البيئية وإعداد تقارير الاستدامة وعرض تجارب بعض الدول في ذلك وسمي هذا الجزء (التنمية المستدامة على المستوى الوطني والاقليمي) (حمدان، 2018: 121)، أما الجزء الثالث فقد تضمن البرامج وفرص تنفيذ الرقابة على مستوى البرامج والتنمية المستدامة والاختيار لموضوعات الرقابة والتصميم وتحديد طاق اعمال الرقابة على الاستدامة لذا سمي هذا الجزء التنمية المستدامة على مستوى البرامج (حمدان، 2014: 329)، واخيراً الجزء الرابع الذي عرض خطوات اجهزة الرقابة العليا التي تحتاج أن تتخذها لتطوير قدرتها على تطبيق اعمال الرقابة المستدامة والتدقيق المستدام والتي تضم وضع الاستراتيجيات وتحديد المسؤوليات والصلاحيات وبناء الخبرة والقدرة لجهاز الرقابة العليا وتطبيق الاعمال والانشطة الرقابية والتعلم من خبرة جهاز الرقابة الاعلى (المولى 2019: 54-55). ومما سبق يتضح بأن هنالك حاجة وضرورة للاهتمام بالمعايير الخاصة بالرقابة والتدقيق المستدام والرقابة النظامية المنهجية والتنمية المستدامة الخاصة بأجهزة الرقابة العليا المحاسبية والمالية، فهي تسعى وبصورة دائمة الى تنمية وتطوير مهنة التدقيق وتحقيق التوافق والانسجام في مزاومتها، وبالتالي هنالك حاجة ماسة الى إصدار معايير خاصة بالتدقيق المستدام متفق عليها تحظى بالمقبول العام دولياً.

3. الجانب العملي - الاطار المقترح للتدقيق المستدام

1.3 الاطار المقترح للتدقيق المستدام: يسعى البحث من خلال وضع الاطار المقترح بالاستناد الى معايير الانتوساي (3100، 5110، 5130) و(درويش، 2015) و(الراوي، 2022) الى تفعيل دور المدقق في عملية التدقيق المستدام في الوحدات الاقتصادية، وقسم الى الاقسام الرئيسية الآتية:

الشكل (1) الاطار المقترح للتدقيق المستدام



المصدر : إعداد الباحثان

القسم الاول- مفهوم واهمية واهداف الاطار المقترح التدقيق المستدام: بعد عرض الباحثان للجانب النظري يربان الباحثان بأن التدقيق المستدام مهمة تضاف الى مهام المدقق الخارجي في أية وحدة اقتصادية، قد ينتج أنشطتها واعمالها آثار وأضرار سلبية على بيئة المجتمع، نتيجة اختلاف تلك الأنشطة والعمليات عن الطبيعة، فيقوم المدقق عن طريق التدقيق المستدام بفحص وتقييم مدى صحة التزام الوحدة بمعالجتها لتلك الآثار والأضرار السلبية، وذلك من خلال المقارنة ما بين البرامج المخطط لها مع ما تم تطبيقه بالفعل حسب سياسات الإدارة في الوحدة والقوانين، الى جانب التحقق من دقة وصحة المعالجة المحاسبية في الوحدة والتي تم عن طريقها التعبير عنها بصورة مالية، والتي عرضت في القوائم المالية، لإيصالها إلى الجهات المستفيدة منها في عملية اتخاذ القرارات، وكل ذلك يتم من خلال توفر مجموعة مقومات والتي يستند إليها المدقق الخارجي لتطبيق مهامه وواجباته المرتبطة بالتدقيق المستدام. لذلك عمل الباحثان على وضع اطار مقترح للتدقيق المستدام والذي تظهر اهميته من خلال الآتي:

1. تتمثل أهمية الاطار المقترح لتدقيق مستدام للأنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية المختلفة مما يحقق قيمة أكبر للوحدة الاقتصادية وللجهات المستفيدة.

2. أن التدقيق المستدام أداة لإيصال المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة الوحدة المختلفة، فهناك ضرورة لإعداد اطار أو نموذج مقترح متكامل يهدف الى إضفاء المصداقية والثقة للجهات المستفيدة من قبل المدقق الخارجي عن طريق التدقيق المستدام.

3. بصفة عامة يعد التدقيق أداة رقابية، والتدقيق المستدام يعمل على تحقيق الرقابة الفعالة التي تهدف الى ضمان تحقيق أهداف الوحدة البيئية والاقتصادية والاجتماعية والمؤسسية. ويمكن تحديد اهداف التدقيق المستدام للوحدات الاقتصادية بالأهداف الآتية:

1. فحص وتقييم وتقويم دقة وصحة القياس والاعتراف المحاسبي للالتزامات البيئية الواقعية والمحملة والتي تحملتها الوحدة لمعالجة الآثار والأضرار السلبية على البيئة بصورة مالية، لعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية للوحدة، وايصالها للجهات المستفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

2. اختبار مدى التزام الوحدة الاقتصادية بمعالجتها للآثار والأضرار السلبية الناتجة عن أنشطتها وعملياتها على البيئة، وذلك عن طريق المقارنة للبرامج المخطط لها مع ما تطبقه فعلاً حسب سياسات الإدارة للوحدة واللوائح والقوانين.

3. خدمات التدقيق المستدام تنبه إدارة الوحدة الاقتصادية وجميع الجهات المستفيدة إلى مخاطر البيئة المحتمل حدوثها، وتحديد الكيفية الممكن اتباعها للتعامل معها عن طريق الاستعانة بعدد من الخبراء، مع بيان آثار تلك المخاطر والأضرار على قدرة الوحدة على استمراريتها.

4. اعداد تقرير مستقل يوضح النتائج التي تم الوصول إليها من خلال الفحص والتقييم، أو من خلال تقرير المدقق النهائي للوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيق حساباتها.

القسم الثاني- مقومات الاطار المقترح للتدقيق المستدام: عمل الباحثان على وضع مجموعة مقومات اساسية، والتي قسمت الى قسمين من المقومات القسم الاول وهي مقومات تتعلق بالاطار المقترح في كل مراحل عملية التدقيق، والقسم الثاني فقد تضمن مقومات تتعلق بالمدقق نفسه، وتأسيساً على ذلك صنفت الى الآتي:

اولاً- مقومات الاطار المقترح في مراحل عملية التدقيق المستدام: مرحلة قبول مهمة التدقيق المستدام يرى الباحثان ضرورة توفر عدة مقومات للمدقق لخارجي تساعده في تفعيل دوره لأداء عملية التدقيق المستدام، وقد صنف الباحثان المقومات حسب كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق وهي كالاتي:

أ- مقومات مرحلة قبول مهمة التدقيق المستدام: عند قبول مهمة التدقيق المستدام يقوم المدقق الخارجي باتباع مجموعة خطوات مبدئية والتي سوف تسهم في التخطيط والتطبيق لعملية التدقيق المستدام للوحدة الاقتصادية، ومن هذه الخطوات ما يلي:

1. معرفة نوع وطبيعة عمل الوحدة ونوع القطاع المنتمية إليها.
2. معرفة مصادر المواد التي تستعمل في العمليات الصناعية والتشغيلية للوحدة ونوعية تلك المواد، لمعرفة احتوائها على مواد مضرّة بالبيئة قد تكون سامة وملوثة.
3. التحقق من تعزيز الإدارة العليا للتدقيق المستدام للوحدة، وأن الإدارة فيها تتحمل كامل المسؤولية عن أنشطتها وأعمالها المستدامة.
4. معرفة ما تمارسه الوحدة الاقتصادية من سياسات وقوانين مرتبطة بالاستدامة البيئية لتحديد إذا كان هنالك يترتب لأنشطة الاستدامة البيئية.

ب- مقومات مرحلة التخطيط للتدقيق المستدام: بعد انتهاء المدقق من خطوات قبول مهمة التدقيق المستدام، يعمل المدقق على التخطيط للتدقيق المستدام:

1. يبدأ التخطيط بوضعه لأهداف عملية التدقيق المستدام، ثم يقيم التزام الوحدة الاقتصادية بالتشريعات والقوانين والمعايير التي اصدرتها الهيئات والمنظمات الدولية لحماية البيئة واستدامتها، وتحديد ما طرأ من أحداث والتي نتج عنها تحمل الوحدة الاقتصادية التزامات وتكاليف بيئية، وتحديد أثر تلك الالتزامات على قوائم الوحدة المالية، من ثم يتم تحديد نطاق ومجال عملية التدقيق المستدام للوحدة الاقتصادية والذي يتضمن تقييم وفحص التزام الوحدة بالسياسات والقوانين البيئية ومعرفة إجراءات الوحدة التي تتبعها، وتحليل وظائف الإدارة البيئية، وتحديد بنية الوحدة الرئيسية لفحص ومراقبة الاضرار والتلوث والتحكم فيهما وتحديد معدات التشغيل، وتحديد تأثير ذلك على مجالات الوحدة المحيطة كالترربة والماء والهواء الخ.

2. بعد الانتهاء من تحديد الأهداف لعملية التدقيق المستدام وتحديد مجالها، يتم العمل على اعداد فريق العمل للتدقيق المستدام المكلف بتدقيق أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية، والذي يتم تشكيله ضمن مجموعة شروط وضوابط في مقدمتها الكفاءة المهنية للفريق واستقلاليته، وأن يكون هناك تنوع لاختصاصات الاعضاء في فريق العمل من مدققين واقتصاديين خبراء في تلوث البيئة، ليكونوا ملمين بكل جوانب عملية التدقيق المستدام، ثم يعمل فريق التدقيق بتحديد المكان والموقع الذي تتم فيه عملية التدقيق المستدام ويتم ذلك بمساعدة الوحدة الاقتصادية من خلال اخضاعها لجميع مواقع الوحدة للتدقيق المستدام، ويُقسم عمل الفريق كلاً حسب اختصاصه، ويعتمد اختيار الموقع على شروط وعوامل عدة ومنها ما ينتج من اضرار ومخلفات وعدد الافراد العاملين في الوحدة كموقع لأداء عملية التدقيق.

3. ثم يقوم الفريق بجمع مجموعة معلومات متصلة بالأنشطة والأعمال المتصلة بالاستدامة والبيئة للوحدة الاقتصادية، وهذه المعلومات يحصل عليها الفريق من مخططات موقع الوحدة وتقارير عملية التدقيق السابقة وطبيعة ونوعية عمليات الوحدة الإنتاجية والقوانين المطبقة لحماية البيئة واستدامتها، وبالتالي فإن تلك الكمية من المعلومات سوف تساعد فريق التدقيق على وضعه لخطة التدقيق.

ج- مقومات مرحلة تطبيق عملية التدقيق المستدام: يتم تطبيق برنامج التدقيق المستدام من خلال اتباع المدقق عدد من الخطوات أو الإجراءات، وذلك من أجل التأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالتشريعات والقوانين الرقابية، وتتمثل تلك الإجراءات بالآتي:

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية ومخاطر البيئة من خلال تقدير المخاطر الناتجة عن عدم الالتزام اثناء وضع خطة التدقيق والتي تضم معلومات أساسية خاطئة في بيانات الوحدة المالية

كمخاطر عدم التزام الوحدة بالتشريعات والقوانين البيئية، ومخاطر الالتزامات البيئية. وتقييم مدى حاجة الوحدة الاقتصادية الى وجود نظام للإدارة المستدامة المختلف من وحدة الى وحدة حسب نوع الوحدة الاقتصادية، ومن خلال تقييم نظم الوحدة الاقتصادية الادارية المتعلقة بنظام الادارة لمخاطر البيئة يتم الحصول على أدلة ملائمة وكافية للتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأنشطة المستدامة البيئية ونظام الإدارة البيئية للوحدة الاقتصادية، الى جانب القيام بفحص مستفيض لأعمال وأنشطة الوحدة الاقتصادية للتحقق من تنفيذ سياسة الوحدة البيئية المستدامة.

2. أن يحصل المدقق على دراية كاملة حول طبيعة ونوع عمل الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، ومعرفة عمليات وأنشطة ذات الطابع البيئي وتحديد أثر تلك العمليات والأنشطة على قوائم الوحدة المالية، فضلاً عن التعرف على أي قطاع تنتسب له الوحدة من أجل تحديد حجم التزامات الوحدة البيئية المحتمل حدوثها.

3. أن يفهم المدقق الضوابط والتعليمات البيئية ويكون على دراية وعلم كامل بها وذلك عن طريق مراقبته لالتزام الوحدة الاقتصادية بالسياسات البيئية والاحتفاظ بنظام معلومات محاسبي مستدام بيئي ملائم يساعد على إجراء مطابقة بين المعلومات البيئية للوحدة مع معلوماتها المالية.

4. أن يفهم المدقق بيئة الرقابة ليتمكن من تقدير مدى فهم وإدراك إدارة الوحدة لضوابط الرقابة الداخلية المتصلة بعمليات الوحدة البيئية.

د- مقومات مرحلة تقرير التدقيق المستدام: يعد تقرير المدقق عند تدقيقه لقوائم الوحدة الاقتصادية المالية ذو أهمية كبيرة مهنيًا وتشريعيًا وقانونيًا ومجتمعيًا، لذلك فهو يعتبر مطلباً أساسياً وضرورياً ويستحيل اعتماد القوائم المالية للوحدة دون وجود تقرير المدقق، ومن هذا المنطلق فقد سعت المنظمات والهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق الى اصدار التعليمات والمعايير والارشادات التي سوف تساعد في تنمية وتطوير مهنة التدقيق وتدعيم جودة محتويات تقرير التدقيق كنتاج العمل الذي سوف يسهم في خدمة متخذي القرارات، ونتيجة التأثير المترتب على أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية المتصلة بالبيئة على تدقيق وعرض القوائم المالية فيها، لذا نالت أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية ذات الاعتبار البيئي اهتماماً لدى المدققين وفي جميع مراحل عملية التدقيق، فالمدقق يعطي رأيه المحايد والمهني حول أنشطة أعمال الوحدة وعملياتها المالية من خلال التقييم والفحص لقوائمها المالية الى جانب التوصيات والملاحظات التي يذكرها في التقرير. ولتفعيل تقرير التدقيق المستدام فإن الامر يتطلب وجود عدة أمور:

1. أن يكون هنالك إدراك وفهم كافي من قبل جميع الجهات المهتمة بأنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية بضمنهم المحاسبين والمدققين، للاطلاع على مدى اهمية التدقيق المستدام.

2. أن تعمل المنظمات والهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق على اصدار الارشادات والمعايير الخاصة بالتدقيق المستدام، التي سوف تساعد على وضع أساسيات العمل المحاسبي والتدقيقي المرتبطة بالأعمال المتصلة بالبيئة، الى جانب توضيحها لكيفية إبداء المدقق المستدام لرأيه المحايد والمهني.

3. ألزام الوحدات الاقتصادية على زيادة الرقابة والتدقيق لأنشطتها وأعمالها المرتبطة بالبيئة ويتم ذلك من خلال وجود التشريعات والقوانين والتعليمات الحكومية الملزمة بمراعاة البيئة واستدامتها، إذ تساعد تلك القوانين والتشريعات في ارشاد وتوجيه المدققين بما يجب أن يتضمنه تقرير التدقيق المستدام.

4. على المدقق أن يدرك إن تقرير التدقيق المستدام سوف يساعد يعالج ويحد من الأضرار البيئية للوحدة الاقتصادية.

5. أن تقرير التدقيق المستدام للوحدة الاقتصادية سوف يساعدها في زيادة ارباحها ويعظم من منفعتها الاقتصادية، وذلك عن طريق اعطاء الزبائن المتعاملين معها الامان والثقة في تعاملهم معها، وبالتالي فإن ذلك سيؤدي الى تحسين موقع الوحدة التنافسي وجذب اهمام الزبائن مما يعني زيادة الاستثمارات في الوحدة الاقتصادية.

ثانياً- مقومات تتعلق بشخصية المدقق المستدام: الى جانب ما تم ذكره من مقومات مرتبطة بعملية التدقيق المستدام هنالك عدداً آخر من المقومات مرتبطة بالمدقق نفسه:

1. حاجة المدقق الى تعزيز ودعم استقلاليته المتمثلة بالحياد والموضوعية والمصادقية أثناء ادائه لمهامه التدقيقية المستدامة، ونتيجة اهمية استقلالية المدقق فقد أكدت جميع معايير التدقيق الدولية وقواعد وآداب السلوك المنهي على دعم استقلالية المدقق المهنية نظراً لأهميتها كإحدى أهم سمات المدقق الشخصية المطلوب توفرها لديه، وتعد الاستقلالية احد اساسيات عملية التدقيق المستدام والتي يمكن تعزيزها من خلال:

- تمكين قدرات ومهارات المدقق المهنية لاستحصال مجموعة قوانين وتشريعات من مصادر مختلفة ورئيسية تخص حماية البيئة، وكذلك التحقق من الجهة المصدرة وتواريخ تطبيقها وكافة التغييرات والتعديلات التي حدثت عليها.

- للمحافظة على استقلالية المدقق المستدام وفريق التدقيق المستدام المرافق له في عمله فإن الامر يتطلب استعانتهم بعدد من الخبراء ممن هم خارج مهنة التدقيق من أجل توفير وتلبية متطلبات واحتياجات جميع الجهات التي ستستخدمها معلومات البيئة والاستدامة في تقرير المدقق المستدام.

- تحتاج استقلالية المدقق الى تعزيز قدرته في إعداده لخطة التدقيق المستدام باستقلالية كاملة وتحديده لمجالات الاختبار والفحص ومدى احتياجه لمساعدة الآخرين، وأن لا يكون متأثراً بتفسيرات وتحليلات الفنية للخبراء، وهو ما يلزم المدقق أن تكون لديه المعرفة التامة بحصر آثار أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية السلبية على البيئة والاستدامة.

2. تعزيز كفاءة المدقق العملية والعلمية ويتم دعم وزيادة الكفاءة للمدقق من خلال:

- اطلاع ومعرفة المدقق بالإجراءات والسياسات والتعليمات والقوانين المرتبطة بتحقيق الاستدامة ومعرفة بكافة اسهامات الوحدة لمنع الاضرار والأضرار التي تؤثر على الاستدامة البيئية.

- جلب مساعدين يمتلكون الخبرة في اختصاصات متنوعة مرتبطة بحماية البيئة واستدامتها والاستعانة بخبراتهم ونصائحهم.

- إدراك المدقق لطبيعة معالجات الوحدة المالية والمحاسبية وفهمها والتي يتم القيام بها عند احتساب وقياس وحصر أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية البيئية.

- أن يفصح عن النتائج المرتبطة بها في القوائم المالية للوحدة وفقاً للسياسات والمبادئ المحاسبية.

- أن يستمر المدقق في تطوير مهاراته وخبراته من خلال تعلمه المتواصل عبر الورش والدورات التدريبية المختصة ذات الصلة بالبيئة، بغية لبواكب أهم التطورات في المجالات التي تسعى الى المحافظة على حماية البيئة من المخاطر والأضرار الناشئة عن الأنشطة والعمليات في الوحدة الاقتصادية، وطريقة اجراء العملية المحاسبية عنها وتدقيق النتائج.

3. الحاجة الى تعزيز مسؤولية المدقق ودعمها، فالمدقق يجب أن يبذل قصار جهده وبحرص تام وكفاءة مهنية عالية عند قيامه بأداء عمله التدقيقي وهو ما يشير على تفانيه وعدم تقصيره وعدم مسؤوليته عن أية مخاطر أو أضرار قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية أو المجتمع، وبالتالي على المدقق أن يقدم أفضل ما لديه من خدمات مهنية وفنية من خلال حصوله على المعرفة والخبرة العملية والعملية في

التدقيق المستدام الى جانب كفاءة وخبرة اعضاء فريقه التدقيقي عند استعانتهم بهم لأداء عملية التدقيق المستدام للوحدة الاقتصادية محل التدقيق، كل ذلك سوف يساعد المدقق في تعزيز مسؤوليته المهنية تجاه الوحدة الاقتصادية خصوصاً والمجتمع عموماً.

القسم الثالث- إجراءات الاطار المقترح للتدقيق المستدام: تتم عملية التدقيق المستدام باتباع المدقق عدد من الخطوات أو الإجراءات التي تستند على معايير الانتوساي الدولية (3100، 5110، 5130) الخاصة بالرقابة والاجهزة العليا الرقابية والتنمية المستدامة، ومن تلك المعايير فأن إجراءات الاطار المقترح للتدقيق المستدام تتمثل بالآتي كما في الجدول (2):

جدول (2) إجراءات الاطار المقترح للتدقيق المستدام

ت	المرحلة	الاجراء
1	قبول عملية التدقيق المستدام	عند قبول المدقق لعملية التدقيق المستدام للوحدة الاقتصادية محل التدقيق، فأن أولى إجراءاته هي تعريفه على نوع وطبيعة أنشطة وأعمال الوحدة محل التدقيق، واطلاعه ومعرفته بالإرشادات والمعايير الدولية المتعلقة بالاستدامة والتنمية المستدامة، الى جانب معرفته وتقييمه لمعرفة اعضاء فريق التدقيق العلمية وخبرتهم العملية، كما يجب أن يطلع على أمور يحتويها خطاب تكليفه بعملية التدقيق مثل معرفته بنطاق عملية التدقيق، واتعاب تكليفه والمسؤوليات الخاصة بكل من الوحدة الاقتصادية محل التدقيق والمدقق نفسه، وشكل تقرير التدقيق المستدام وما هيته ومحتوياته، واساليب حماية المعلومات الخاصة بالوحدة محل التدقيق، وامكانية استعانة المدقق المستدام بالخبراء المتخصصين وبالمدققين الداخليين لإتمام عملية التدقيق المستدام.
2	التخطيط لعملية التدقيق المستدام	بعد انتهاء المدقق من اكمال إجراءات قبوله لعملية التدقيق المستدام، هنالك إجراءات ترتبط بالتخطيط لعملية التدقيق فالمدقق سيشارك كل من فريق التدقيق المستدام والخبراء في التخطيط لعملية التدقيق المستدام، لذا يجب أن يتم التخطيط بصورة شاملة لتدقيق أنشطة وأعمال الوحدة الاقتصادية للتحقق من مدى استدامتها، وذلك عن طريق اتباع منهج مستحدث لتدقيق قوائم الوحدة المالية وفحص وتقييم مدى تحقيقها للتنمية المستدامة باستخدام معلومات الوحدة الاقتصادية الحالية والمستقبلية.
3	التنفيذ وجمع أدلة الاثبات	يقوم المدقق بجمع أدلة الاثبات من خلال اتباعه إجراءات عدة للحصول على أدلة ملائمة تتصف بالمصداقية والثوقية، إذ يعمل على كتابة الاعمال التدقيقية وتوثيقها. وتبدأ عملية جمع أدلة الاثبات بحصول المدقق على إقرار مكتوب من الوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيقها، وأهم أدلة الاثبات التي من الممكن أن تساعد في عملية التدقيق المستدام هي الفحص والملاحظة وإقرارات ومصادقات إدارة الوحدة وإجراءات التحليلية، واستفسار المدقق من ممن لديهم الاطلاع الكافي داخل وخارج الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وعمل المدقق استطلاع لأراء عدد ممن يمتلكون الخبرة المهنية في جانب معين لمساعدة المدقق عند مواجهته لأمر يصعب عليه فهمها، الى جانب إجراء المدقق مقابلات شخصية داخل الوحدة الاقتصادية محل التدقيق مع عدد من مسؤوليها في مجالات اعداد المعلومات المالية وغير المالية وعن سياسات الوحدة البينية والاقتصادية والاجتماعية والمؤسسية، إجراء المدقق للمقارنات داخل الوحدة وخارجها، داخل الوحدة للعاملين في فيها وذلك بمقارنة معدلات اصابتهم بالأمراض وعدد المتوفين منهم، ومقارنة خارجية لشكاوى المتعاملين مع الوحدة، فضلاً عن التحقق فيما إذا كان هنالك تنسيق بين المعلومات المالية في القوائم الوحدة المالية والمعلومات غير المالية الخاصة بالبينية والاستدامة.
4	التقارير والقوائم المالية المستدامة	يتم تدقيق نشاط وعمل الوحدة الاقتصادية المستدام بهدف التوصل الى تأكيدات يشير الى استدامة الوحدة، من خلال التحقق من مدى صحة مزارع الإدارة العليا في الوحدة بأن أنشطتها وأعمالها تراعي الابعاد المكونة للتنمية المستدامة وهي كل من البعد البيئي والاقتصادي والاجتماعي والمؤسسي، ويتم ذلك التأكيد والتحقق وفقاً للمعايير الولية المتعلقة بالتدقيق والاستدامة. إذ يقوم المدقق بتقديم التأكيد والتصديق كخدمة للوحدة الاقتصادية، ينتج عنها التأكيد الايجابي حول مدى صحة ما تحتويه قوائم الوحدة المالية من ابياحات وبيانات ومعلومات سنوية، ويتم ذلك في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير حماية البيئة وتحقق الاستدامة، فيتم العمل على فحص وتدقيق كافة عناصر القوائم المالية من التقويم والعرض والافصاح المالي وصولاً الى التعهدات والحقوق التي تتضمنها، وتتم عملية التدقيق المستدام من قبل المدققين المستقلين ممن تتوفر لديهم المعرفة العلمية والكفاءة والخبرة العملية، ويتوصل المدقق الى التأكيد المطلوب من خلال تحققه من: - الفرص والمخاطر ومدى فاعلية الطرق المستعملة في ذلك، ومدى توافق تلك الطرق مع ما تمتلكه الوحدة الاقتصادية من إمكانيات وما يتصل بها من مخاطر محتملة. - تقييم وقياس الفرص المخاطر المتاحة في الوحدة محل التدقيق ومدى فاعلية الطرق المستعملة في ذلك والتي تتلاءم مع طبيعة وظروف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، والعمل على تدريب وتأهيل القانمين على عملية التقييم والقياس، وتوفير متطلبات الجهات المكلفة بالرقابة ومتطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق. - مدى فاعلية الطرق المستعملة في معالجة ومواجهة المخاطر ومدى تناسبها لأنواع المخاطر الموجودة وطبيعة وظروف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق. - المصداقية للمعلومات الواردة من إدارة الوحدة حول الفرص والمخاطر، عن طريق التأكيد من موثوقية المعلومات التي تم عرضها بطريقة عادلة. - ايصال نتائج أنشطة وأعمال الوحدة وما يتصل بها في إدارة المخاطر من نقاط ضعف والمعالجات المقترحة لآثارها، ويعبر عن النتيجة من خلال ما ينتج من عملية التدقيق المستدام من معلومات مكتوبة وموثقة تقدم للجهات المستخدمة وأصحاب المصالح.

الجدول إعداد الباحثان استناداً الى نص معايير INTOSAI (3100، 5110، 5130) و(الراوي، 2022: 135-140)

2.3 قائمة الفحص

1.2.3 عينة البحث: قام الباحثان بإجراء مقابلات شخصية مع عدد من الاكاديميين في جامعة الموصل، الى جانب زيارة الباحثان لعدة مكاتب لمرقبة الحسابات ومقابلة عدد من المدققين الخارجيين وعدد من

الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية كعينة بحث وتم طرح مجموعتين من الأسئلة في قائمة فحص على كل افراد عينة البحث خلال المقابلة معهم، واستند الباحثان صياغة الاسئلة على معايير الرقابة البيئية الانتوساي تحديداً معايير (3100، 5110، 5130) وتم الاجابة على قائمة الفحص من قبل عينة البحث كما يأتي:

جدول (3) عينة البحث

المقب العلمي	قائمة الفحص
استاذ	2
استاذ مساعد	3
مدرس	5
مدرس مساعد	8
مدقق خارجي	7
رقيب مالي	8
مجموع الاجابات	33

المصدر: اعداد الباحثان

2.2.3. تفاصيل قائمة الفحص: تم الاجابة على القائمة من قبل عينة البحث، وبلغ عدد الاجابات (33) قائمة فحص، وكانت اسئلة قائمة الفحص كالآتي:

1. دور التدقيق المستدام في تحقيق التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية : تضمن المحور الاول من القائمة عدد من الاسئلة المتعلقة بمدى اهمية دور التدقيق المستدام على أنشطة وأعمال الوحدات الاقتصادية.

2. دور مقومات وإجراءات الاطار المقترح في تفعيل التدقيق المستدام في الوحدات الاقتصادية: والذي تضمن مجموعة اسئلة حول دور الاطار المقترح وما يحتويه من مقومات وإجراءات في تعزيز عملية التدقيق المستدام على أنشطة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

وكانت نسب الاجابات على كلا المحورين كما في الجدول (4):

جدول (4) نسب الاجابات (التكرارات)

تسلسل السؤال	المحور الاول - دور التدقيق المستدام في تحقيق التنمية المستدامة	التكرارات	المحور الثاني - دور مقومات وإجراءات الاطار المقترح في تفعيل التدقيق المستدام
1	98%		95%
2	90%		86%
3	89%		100%
4	93%		75%
5	90%		98%
6	100%		87%
7	80%		100%
8	97%		89%
9	95%		85%
10	100%		97%
التكرارات لكل محور	932		912

المصدر: اعداد الباحثان

3.3.3. تحليل نتائج قائمة الفحص

جدول (5) تحليل نتائج قائمة الفحص

ت	المحاور	مجموع التكرارات	عدد الاسئلة	النسبة
المحور الاول	دور التدقيق المستدام في تحقيق التنمية المستدامة	932	10	93.2 %
المحور الثاني	دور الاطار المقترح في تفعيل التدقيق المستدام	912	10	91.2 %
	النسبة الكلية	1.844	20	92.2 %

المصدر: اعداد الباحثان

من الجدول (5) يتضح بأن نسبة المحور الاول (93.2%) وهي نسبة تؤكد بأن هنالك دور للتدقيق المستدام في تحقيق التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية، أما المحور الثاني فقد كانت نسبته (91.2%)

وهي نسبة عالية تشير الى الدور معايير الانتوساي (3100، 5110، 5130) الهام والكبير في تعزيز إجراءات التدقيق المستدام بما يتناسب مع الأعمال البيئية والاقتصادية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، من خلال اهدافه ومقوماته وإجراءاته التي سيكون لها دور بارز في تنمية وتطور أداء المدقق وفريقه المساعد ودعم عملية التدقيق المستدام ككل وهو ما يثبت صحة الفرضية.

ومما سبق يرى الباحثان أن هنالك ضرورة وحاجة كبيرة الى وجود التدقيق المستدام لفحص وتقييم الأنشطة المختلفة والعمليات والمعاملات للوحدة الاقتصادية التي ترتبط بالمحيط البيئي، فأن التدقيق المستدام هو أحد الأدوات أو الاساليب التي تلعب دوراً كبيراً في تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها البيئي والاقتصادي والاجتماعي والمؤسسي والحفاظ على البيئة، وبالتالي فإن الاطار المقترح سيسهم في تعزيز ودعم عملية التدقيق فالمقومات والإجراءات التي تضمنها تستند الى معايير الرقابة البيئية INTOSAI وخاصة معايير (3100، 5110، 5130)، مما يجعل للاطار المقترح دوراً هاماً في تعزيز إجراءات التدقيق المستدام بما يتناسب مع الأعمال البيئية والاقتصادية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. التدقيق المستدام أداة لإيصال المعلومات المالية وغير المالية عن أنشطة الوحدة المختلفة، فهناك ضرورة لإعداد اطار مقترح متكامل يهدف الى إضفاء المصداقية والثقة للجهات المستفيدة من قبل المدقق الخارجي عن طريق التدقيق المستدام.
2. خدمات التدقيق المستدام تنبه إدارة الوحدة الاقتصادية وجميع الجهات المستفيدة إلى مخاطر البيئة المحتمل حدوثها، وتحديد الكيفية الممكن اتباعها للتعامل معها عن طريق الاستعانة بعدد من الخبراء، مع اثارها و اضرارها على قدرة الوحدة على استمراريتها.
3. أن الوحدات الاقتصادية تلتزم بزيادة الرقابة والتدقيق على أنشطتها وأعمالها المرتبطة بالبيئة ويتم ذلك من خلال وجود التشريعات والقوانين والتعليمات الحكومية الملزمة بمراعاة البيئة واستدامتها، إذ تساعد تلك القوانين والتشريعات في ارشاد وتوجيه المدققين بما يجب أن يتضمنه تقرير التدقيق المستدام.
4. من تحليل قائمة الفحص فأن نسبة المحور الاول (93.2%) وهي نسبة تؤكد بأن هنالك دور للتدقيق المستدام في تحقيق التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية، أما المحور الثاني فنسبته بلغت (91.2%) وهي نسبة عالية تشير الى الدور الكبير الذي سوف يؤديه الاطار المقترح ويسهم تعزيز عملية التدقيق المستدام من خلال اهدافه ومقوماته وإجراءاته التي سيكون لها الدور البارز في تنمية وتطور أداء المدقق وفريقه المساعد ودعم عملية التدقيق المستدام ككل.

5. أن تقرير التدقيق المستدام سوف يساعد ويعالج ويحد من الأضرار والمخاطر البيئية للوحدة الاقتصادية، كما أن تقرير التدقيق المستدام للوحدة الاقتصادية سوف يساعدها في زيادة ارباحها ويعظم من منفعتها الاقتصادية.

التوصيات

1. ضرورة للاهتمام بالمعايير الخاصة بالرقابة والتدقيق المستدام والرقابة النظامية والتنمية المستدامة الخاصة بأجهزة الرقابة العليا المحاسبية والمالية، فهي تسعى وبصورة دائمة الى تنمية وتطوير مهنة التدقيق، وبالتالي هنالك حاجة ماسة الى إصدار معايير خاصة بالتدقيق المستدام متفق عليها تحظى بالمقبول العام دولياً.

2. المواكبة لتطور مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق والتي أعطت اهتماماً كبيراً بالإبلاغ عن كافة معلومات الوحدة الاقتصادية المالية وغير المالية.
3. تعزيز كفاءة المدقق العملية والعلمية ويتم دعم وزيادة الكفاءة باطلاع ومعرفة المدقق بالإجراءات والسياسات والتعليمات والقوانين المرتبطة بتحقيق الاستدامة ومعرفة بكافة اسهامات الوحدة لمنع الاخطار والأضرار التي تؤثر على الاستدامة البيئية.
4. تعزيز ودعم استقلالية المدقق المتمثلة بالحياد والموضوعية والمصادقية أثناء ادائه لمهامه التدقيقية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
5. أن يحصل المدقق على دراية كاملة حول طبيعة ونوع عمل الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، ومعرفة عمليات وأنشطة ذات الطابع البيئي وتحديد أثر تلك العمليات والأنشطة على قوائم الوحدة المالية.

المصادر References

المصادر العربية

1. احمد، احمد بخيت، (2020)، الافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة وكفاءة الاستثمار في الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (21)، العدد(4).
2. الاعاجبي، عقيل كريم دخيل، (2021)، مدى استخدام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق لمعايير الانتوساي (بحث تطبيقي على ديوان الرقابة المالية الاتحادي)، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد (13)، العدد(1)، جامعة المثنى.
3. بريدي، عبدالله عبدالرحمن، (2015)، التنمية المستدامة مدخل تكاملي لمفاهيم وتطبيقاتها مع التركيز على العالم العربي، ط 1، العبيكان للنشر، السعودية.
4. حمدان، خولة حسين، (2014)، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة – بغداد.
5. حمدان، خولة حسين، (2018)، برنامج تدقيق مقترح لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية والعلوم الهندسية، المجلد (26)، العدد(2)، المعهد العالي للدراسات المالية والحاسبية، جامعة بغداد.
6. درويش، عبدالناصر محمد سيد، (2015)، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية (دراسة ميدانية)، مجلة المحاسبة والمراجعة- AUJAA، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر.
7. ديوان الرقابة المالية، (2017)، اهداف التنمية المستدامة، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، العراق.
8. الراوي، شيماء محمد سمير، (2022)، نموذج مقترح لتدقيق الاداء المستدام لتعزيز الإبلاغ المتكامل في وحدات القاع العام الممولة ذاتياً- دراسة تطبيقية، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
9. سارة، ميسي والازهر، عزة، (2017)، التوجيهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد(18)، جامعة الوادي، الجزائر.
10. صخيل، امل مرزه وهادي، سالم عواد، (2019)، تدقيق فاعلية الاستثمار في قطاع الكهرباء ودوره في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد (14)، العدد(47).

11. عبود، سالم محمد وخلف، صلاح نوري، (2011)، مناهج واساليب التدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق، ط (1)، دار الدكتور للعلوم، بغداد، العراق.

12. هاشم، صدام كاطع، (2019)، دور المدقق الخارجي في تقويم الاداء بما يحقق التنمية المستدامة – أطار مقترح لتقويم الاداء (بحث تطبيقي في تشكيلات وزارة التربية العراقية)، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد(8)، العدد (29).

13. المولى، جنان محمد صالح، (2019)، تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية وفق معايير الانتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

المصادر الاجنبية

1. Engval, Martina & Pettersson, Emma, (2016), A Study of Environmental Disclosures in the European Oil and Gas Industry With Reference to the GRI, Master Thesis, Jönköping International Business School.

2. ElAlfy, Amr, (2020), Redefining Strategic Corporate Social Responsibility (CSR) in the Sustainable Development Goals (SDGs) World, thesis requirement for the degree of Doctor of Philosophy in Sustainability Management, University of Waterloo in fulfillment, Canada. Emerald Publishing Limited.

3. INTOSAI-ISSAI 300, (2019), Performance Audit Principles, Standards are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions.

4. Jaff, Rizgar A. S. & Al-Kake, Farhad R. A. & Hamawandy, N., M., (2021), "The impact of the sustainable development dimensions on the quality of 258 financial reports", Journal of Accounting, Vol.7, No.2.

5. Ogando, Natalia & Balance, Silvia & Feijoo, Belen (2018) "A providers approach to the assurance of sustainability reports in Spain" Journal of administrative sciences, Department of finance and accounting university of Vigo, Vol .8 ,No.28.

6. SASB, (2017), Rules of Procedure, Sustainability Accounting Standards Board.

7. SASB, (2018), Sustainability Accounting Standards Board.

8. Simoni, L., & Bini, L., & Bellucci, M., (2020), "Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries", Journal of Meditari Accountancy Research, Vol. 28, No. 6.