

تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية

أ.م. د. بشرى فاضل خضير الطائي

الباحث رزاق حسين محمد الشافعي

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

oadec.uobaghdad.edu.iq

Adm86ad@gmail.com**المستخلص:**

على الرغم من أهمية التنمية البيئية في تطوير الأداء ودعم الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية ، إلا انه هناك فجوة وعدم تنسيق بين مقدمي التأكيد المشترك (الإدارة، التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي) للإبلاغ عن التنمية البيئية، ويهدف البحث الى قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق البعد البيئي في الوحدات الاقتصادية العراقية، اذ تم قياس التأكيد المشترك باستخدام استبانة تم توزيعها على افراد عينة البحث، تم تصميمها بما ينسجم مع هدف البحث، وقسمت الاستبانة الى محورين تمثل المحور الاول بالتأكيد المشترك واحتوى على ثلاثة ابعاد هي (الإدارة ، التدقيق الداخلي ، التدقيق الخارجي)، في حين تمثل المحور الثاني البعد البيئي ، وبعد ان تم اختبار فرضيات البحث وفق الاساليب الاحصائية، تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت اهمها بتقديم تقرير رقابي من قبل مقدمي التأكيد يتضمن تدقيق أنشطة البعد البيئي وتوجيهه ليتسنى متابعة الوحدة الاقتصادية في مدى قيامها بالحفاظ على الموارد الاقتصادية والبيئية ، وتوصل البحث الى اهم التوصيات هي : ينبغي تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية ولا سيما امانة بغداد لأنه يقدم رؤية شاملة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة المتعلقة بالأنشطة البيئية.

المصطلحات الرئيسية: التأكيد المشترك، التنمية المستدامة ، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.

The effect of Combined Assurance on achieving the environmental dimension in the Iraqi economic units

Dr. Bushra Fadhil Al-Taie

Razaq Hussein Al-Shafaay

Baghdad University - College of Management and Economics-Accounting Department

oadec.uobaghdad.edu.iq

Adm86ad@gmail.com**Abstract**

Despite the importance of environmental development in developing performance and supporting competitive advantage in economic units, there is a gap and lack of coordination between Combined Assurance providers (management, internal audit, external audit) to report on environmental development, and the research aims to measure the impact of Combined Assurance providers in achieving the dimension, The environment in the Iraqi economic units, as the joint affirmation was measured using a questionnaire that was distributed to the individuals of the research sample, which was designed in line with the objective of the research, and the questionnaire was divided into two axes representing the first axis of Combined Assurance affirmation and it contained three dimensions (management, internal audit, external audit).), while the second axis represents the environmental dimension, After the hypotheses of the research were tested according to statistical methods, a set of conclusions

was reached, the most important of which was the submission of an oversight report by the assurance providers that includes auditing and unifying the activities of the environmental dimension so that the economic unit can follow up on the extent to which it preserves economic and environmental resources, and the research reached the most important recommendations They are: Combined Assurance should be implemented in Iraqi economic units, particularly the Baghdad Municipality, as it provides a comprehensive view of senior management on potential risks related to environmental activities.

Keywords: Combined Assurance, sustainable development, internal audit, external audit.

المقدمة:

نظراً لتعدد الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية أدى الى تزايد الطلب للبحث عن اليات رقابية جديدة لتعزيز مصداقية المعلومات المتعلقة بهذه الأنشطة، كما ان مستوى التعقيد في بيئة الاعمال يتطلب زيادة تحسين كفاءة وفعالية آليات الرقابة الداخلية بجانب التدقيق الداخلي، لتقديم تأكيدات بخصوص قدرة الوحدات الاقتصادية على أداء أعمالها. وان اصحاب المصلحة ادركوا صعوبة الاعتماد على التدقيق الداخلي كمقدم تأكيد وحيد داخل الوحدة الاقتصادية ، مما أدى الى البحث عن اليات رقابية أخرى، لا سيما وان وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تأكيدات غير كافية بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الوحدة الاقتصادية ، ان تعدد وظائف الرقابة الداخلية يعد امراً ايجابياً، إلا انهم يمارسون تأكيداتهم وفق اجراءات منفصلة عن بعضهم البعض، بسبب تعدد واختلاف مقدمي التأكيد، مما يؤدي الى نشوء فجوة وفراغ في التأكيد وتحديداً بين كل من الإدارة ومقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين، ومن اجل تجنب تقديم تأكيدات منفصلة وغير منسقة اقترح تقرير (KING III) حول حوكمة الشركات في جنوب افريقيا في عام 2009 الى تطوير العلاقة التكاملية بين مقدمي التأكيد من خلال تنسيق الجهود بين مختلف مقدمي التأكيد في الوحدة الاقتصادية لسد الفراغ الموجود في التأكيد من خلال تطبيق نموذج التأكيد المشترك لتقليل الفجوات والفراغ الموجود في تأكيداتهم، اذ تتمثل الفكرة الرئيسية للتأكيد المشترك في محاولة تقديم تأكيد كامل بشأن فعالية أنظمة الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية. ولضمان تحقيق التنمية البيئية يبرز دور التأكيد المشترك باعتباره نموذج يسعى الى تنسيق جميع الجهود والتأكدات المتعلقة بكافة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتقديم معلومات تدعم الجهود الرامية الى تحقيق الاهداف المرسومة لتحقيق التنمية البيئية.

ولتحقيق هدف البحث سيتناول البحث المحاور الآتية:

- المحور الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة.
- المحور الثاني : مفهوم التأكيد المشترك ومقدموه.
- المحور الثالث : مفهوم التنمية البيئية ومؤشراتها.
- المحور الرابع : تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية.
- المحور الخامس: قياس تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية.
- المحور السادس : الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: مشكلة البحث : ويمكن تحديد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1. هل هناك تعاون وتنسيق بين مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين لتأكيد الأنشطة المتعلقة بأبعاد التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية؟

2. هل هناك تأثير لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق البعد البيئي في الوحدات الاقتصادية العراقية؟

ثانياً: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في دور التأكيد المشترك لتحقيق التنمية البيئية ، اذ يستمد البحث أهميته من حداثة موضوع التأكيد المشترك والتنسيق بين التأكيدات التي يتم الحصول عليها من مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين والإدارة ودوره في معالجة الازدواجية في تأكيداتهم المقدمة وتقليل الفجوات بينهم لغرض معالجة نقاط الخلل والضعف في اداء الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية بهدف حماية حصة الأجيال الحالية واللاحقة بشكل سليم وعادل، لتمكين الوحدات الاقتصادية من تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي).

ثالثاً: اهداف البحث : يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

1. بيان مفهوم واهداف التأكيد المشترك ومقدميه .
 2. بيان مفهوم التنمية البيئية ومؤشراتها.
 3. تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية.
 4. قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية
- رابعاً: فرضية البحث - يستند البحث الى الفرضية الأساسية الآتية:**

1. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية.
2. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

خامساً: دراسات سابقة

1. دراسة (الشعباني ، 2018) بعنوان " دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الاعمال في البيئة المصرية "

هدفت الدراسة الى التعرف على دور تدقيق البعد البيئي في منشآت الاعمال المصرية في تحقيق اهداف التنمية المستدامة من خلال دراسة مدى التزام منشآت الاعمال بالتدقيق البيئي لاغراض التنمية المستدامة لاغراض التنمية المستدامة والابعاد المتعددة للتنمية المستدامة والتدقيق البيئي ودوره في دعم تقارير التنمية المستدامة ، وتم استخدام استمارة الاستبيان في قياس متغيرات البحث ، وتوصلت الدراسة الى اهم الاستنتاجات : عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين اراء عينة الدراسة حول واقع تدقيق البعد البيئي في منشآت الاعمال المصرية ، وتوصلت الى اهم التوصيات : تشجيع الوحدات الاقتصادية على ايجاد ادارات بيئية متخصصة في هيكلها التنظيمي تكون مهمتها الاساسية في كيفية الحفاظ على الجوانب البيئية ومراقبتها وتجنب الاخطار البيئية المحتملة.

2. دراسة (قیلان ، 2019) بعنوان " أهمية المراجعة البيئية في تقييم الاداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة في الوحدات الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة- BATICIM- ام البواقي "

هدفت الدراسة الى إظهار أهمية التدقيق البيئي في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة وذلك باعتبار أن التدقيق البيئي من الأدوات الفاعلة التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية ، وتوصلت الدراسة الى اهم الاستنتاجات هما : يعد التدقيق البيئي وسيلة للتأكد من مدى التزام الوحدة

الإقتصادية بالتشريعات والقوانين البيئية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية ، ان ازدياد الوعي بالاعتبارات البيئية دفع الوحدة الاقتصادية الى القيام بتدقيق نظام الادارة البيئية ، وتوصلت الدراسة الى اهم التوصيات هما: ضرورة الاهتمام بالجوانب البيئية ونظام الادارة وتحسين الاداء البيئي ، اهمية التدقيق البيئي للوحدات الاقتصادية لتقييم الاداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة من التلوث.

3. دراسة (عبد الله، 2019) بعنوان " دور أليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة " بحث منشور.

هدفت الدراسة إلى محاولة تقديم اطار متكامل لتفعيل استخدام نموذج التأكيد المشترك في تأكيد تقارير الاستدامة بأبعادها المختلفة الإقتصادية والبيئية والاجتماعية، اذ يمثل التأكيد المشترك آلية لتخطيط وتنسيق جهود التأكيد الداخلية والخارجية لتدعيم البيئة الرقابية للوحدة الاقتصادية، وتم استخدام قائمة استقصاء في قياس متغيرات البحث، وقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: تزايد أهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي في المساهمة في تأكيد تقارير الاستدامة بالإضافة إلى الدور الاستشاري ، واوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات العلمية والمهنية بالسعي نحو اصدار معيار تأكيد محلي ودولي ملزم ينظم عملية تأكيد تقارير الاستدامة بأبعادها المختلفة من خلال تفعيل استخدام برنامج التأكيد المشترك.

1- دراسة (Maroun & Prinsloo,2020) بعنوان "An exploratory study on the components and quality of combined assurance in an integrated or a sustainability reporting setting" "دراسة استكشافية حول مكونات وجودة التأكيد المشترك في إعداد تقرير متكامل أو مستدام " مقالة منشورة .

هدفت الدراسة الى تقديم دليل على كيفية اختلاف جودة التأكيد المشترك بين الوحدات الاقتصادية، وتم استخدام تحليل البيانات في قياس متغيرات البحث، وتم التوصل الى استنتاجات اهمها: ان في معظم الحالات تدرج الوحدات الاقتصادية بيانات صريحة حول مسؤوليات مديريها فيما يتعلق بالتقارير المتكاملة والاستدامة واسارة واضحة الى ان التقارير خضعت على الأقل لشكل من أشكال التأكيد، وتوصلت الدراسة الى اهم التوصيات منها: يقترح البحث تعريفاً لجودة التأكيد المشترك ويقدم حساباً أولياً لحالة التأكيد المشترك بواسطة عينة من شركات جنوب افريقيا، اجراء بحث اضافي حول تأكيد الاستدامة والتقارير المتكاملة مع مقياس الجودة المقترح وهو نقطة انطلاق مهمة للأكاديميين المهتمين بفهم التأكيدات في سياقات أخرى غير المالية.

سادسا: موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة

حاول الباحثان الربط بين موضوعين مختلفين هما التأكيد المشترك والتنمية البيئية من خلال تقديم نموذج مقترح لتقرير التأكيد المشترك وتأثيره في تحقيق التنمية البيئية ، وهي من الدراسات القليلة التي تم تناولها في البيئة العراقية.

المحور الثاني : مفهوم التأكيد المشترك ومقدموه

اولاً : نشأة التأكيد المشترك

يقوم مقدمو خدمات التأكيد بتنفيذ أنشطة التأكيد بشكل منفصل عن بعضهم البعض، اذ يؤدي هذا النهج إلى تأكيد الأنشطة والموارد لضمان توفير فعال وكفاءة من قبل الإدارة وإدارة المخاطر والإدارة التنظيمية والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولكن بدون تنسيق بينهم، وإن المخاطر المتنوعة التي تؤثر على الوحدات الاقتصادية ادت الى عدم فاعلية هذا النهج ، ومن أجل تجنب تقديم تأكيدات منفصلة اقترح تقرير (King III) حول حوكمة الشركات في جنوب افريقيا في عام 2009 لأول مرة في الإصدار الثالث من

مدونة King تطوير العلاقة التكميلية بين مقدمي خدمات التأكيد تحت تنسيق لجنة التدقيق واصفاً هذه العلاقة بـ "التأكيد المشترك" (Schreurs & Marais, 2015:73).

ثانياً : مفهوم التأكيد المشترك

تم تعريف التأكيد المشترك من قبل معهد المديرين في جنوب افريقيا بأنه " تكامل ومواءمة عمليات التأكيد في الوحدة الاقتصادية لتعظيم مراقبة المخاطر والحوكمة وكفاءة الرقابة وتحسين التأكيد الشامل الى لجان التدقيق والمخاطر مع الأخذ في الاعتبار قابلية الشركة للمخاطر" (IODSA, 2009:117).

كما عُرف بأنه "وسيلة لتقديم التأكيد بطريقة فعالة وكفوءة تتغلب على الصعوبات التي تواجهها أنظمة التصنيف وأشكال التقارير المختلفة التي تقدمها الاطراف المختلفة" (Huibers, 2015:3).

ويرى (Nicholson&Baker) بأنه " النموذج الذي ينبغي أن يسعى الى التخلص من التأكيدات الزائدة وغير الضرورية في الوحدات الاقتصادية، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا إذا كان مجلس الإدارة ولجانه والتدقيق الداخلي والخارجي ماهرون ومطلعون على هذا الموضوع" (Masegare, 2018:133).

ثالثاً : اهداف التأكيد المشترك: يهدف التأكيد المشترك الى تحقيق الاهداف الآتية:

1. يتم تقديم اطار متكامل يتضمن كل أنشطة التأكيد ويتطلب التنسيق بين مقدمي خدمات التأكيد من أجل تأكيد فعال وكفوء (Decaux, 2015:45).

ب. تحسين عمليات التأكيد المستلمة من الإدارة ومن مقدمي التأكيدات الداخليين والخارجيين فيما يرتبط بالمخاطر التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية (Forte&Barac, 2015:73).

ت. تقديم تأكيد شامل لجميع الانشطة الى مجلس الإدارة بشأن فاعلية ادارة المخاطر وانظمة الرقابة الداخلية من خلال تنسيق أنشطة التأكيد من مصادر التأكيد المختلفة وتنسيق خطوط الدفاع الثلاث (Decaux&Sarens, 2015:57).

رابعاً : مقدمي التأكيد المشترك

تم تقديم مقدمي خدمات التأكيد من قبل معهد المدققين الداخليين وهم (Prinsloo, 2015:70):

1. الإدارة:

يقوم مجلس الادارة بتفويض مسؤوليات ادارة المخاطر للإدارة، والتي تعمل بصفتها الحارس والوصي على مصالح مجلس الادارة ، وينص إطار عمل COSO على كيفية قيام الإدارة بإدخال هياكل الرقابة وأنشطة المراقبة والتي تستلزم خطط عمل داخل الوحدات الاقتصادية، إذ إن عنصر الرقابة هو العنصر الأكثر أهمية في مسؤوليات الإدارة ويهدف إلى ضمان التأكيد المستمر من أجل أن يكون نشطاً في تزويد مجلس الإدارة والإدارة بالإدارة بالمؤشرات المبكرة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التشغيلية ومعالجة أوجه القصور (Rossouw&Marais, 2015:19)، وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية ضمان وضع نظام رقابة داخلي فعال يضمن تحقيق الأهداف التنظيمية المحددة (Badara, 2013:18). وان الإدارة مسؤولة عن ضمان وجود إطار قوي للمخاطر والرقابة لتحديد وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب ومعالجتها بشكل مناسب (Huibers, 2015:2).

2. التدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين الأميركي من التسعينيات إلى الوقت الحالي، أكثر من قائمة لمسؤوليات المدقق الداخلي ، ويعكس تعريف التدقيق الداخلي لعام 1999 التطور الذي حدث خلال المرحلة، إذ تم تعريف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط إستشاري وتأكيد موضوعي مستقل لاضافة قيمة وتحسين عمليات

الوحدة الاقتصادية ، ويساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها من خلال أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة عمليات إدارة المخاطر والحوكمة" (Dichabe،2020:14).

ان أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي زادت مع ازدياد المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون "Sarbanes-Oxley 2002" على الشركات، وعلى الرغم من ان القانون لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، إلا ان توسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة التدقيق ، والإدارة ، المدقق الخارجي ، يقتضي أيضاً توسيع دور وظيفة التدقيق الداخلي بإعتباره طرفاً رابعاً في حوكمة الشركات (عيسى،2008: 2).

3. التدقيق الخارجي

وهو التدقيق الذي يتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية، اذ يكون مستقلاً عن ادارة الوحدة الاقتصادية، والهدف الأساس منه اعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية (دحود والقاضي، 2012 : 52)، فضلاً عن ابداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للوحدة الاقتصادية أو التدقيق لأغراض خاصة (الطائي وحמיד ، 2017 : 7)، ويتم اشراك التدقيق الخارجي من قبل الوحدة الاقتصادية لتقديم رأي مستقل بشأن التقارير المالية السنوية وفقاً لقوانين أو قواعد محددة للتقارير المالية، ويكون مستقلاً عن الوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيقها (Al-&Bai،2020:20). (Shaheen).

المحور الثالث – مفهوم التنمية البيئية ومؤشراتها

أولاً: مفهوم التنمية البيئية

ان علم المحاسبة يساهم بشكل فعال في حماية البيئة عن طريق تقديم التقارير البيئية والاجتماعية التي تحتوي على بيانات موثوق بها تعمل الوحدات الاقتصادية على تقديمها للمجتمع وللاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية ، ولغرض بيان واقع العلاقة التي تربط الوحدات الاقتصادية بالمجتمع تم الوصول الى اهم العناصر التي تدعم هذين الجانبين من جوانب علم المحاسبة في المستقبل ، ومن اجل التطور والتأصيل لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة اصبح تلوث البيئة احد الإتجاهات الهامة والحديثة التي نالت اهتمام كبير في السنوات الاخيرة في مختلف الدول (بوروبر،2020:83).

ترتبط التنمية البيئية بالحفاظ على الموارد المادية والبيولوجية من خلال استخدام الاراضي الزراعية والموارد المائية بصورة مثالية عن طريق الأسس التي تقوم عليها التنمية المستدامة من حيث الاعتبارات البيئية الاتية (عمارة،2012:22):

أ. قاعدة المخرجات : ينبغي مراعاة حجم المخلفات بحيث لا تؤثر على الطاقة الاستيعابية للأرض او قد تؤثر على استيعابها مستقبلاً.

ب. قاعدة المدخلات : والتي تشمل مصادر متجددة كالتربة والماء والهواء ، ومصادر غير متجددة كالمحروقات، كما ان الاستدامة البيئية تسعى إلى تحسين رفاهية الإنسان عن طريق حماية مصادر المواد الخام المستخدمة في تلبية متطلبات الإنسان والتأكد من عدم تجاوز النفايات البشرية للحد المسموح لها ، من أجل منع أي ضرر قد يلحق بالإنسان (Heilala et al،2015:11).

ثانياً : المؤشرات البيئية

تتمثل المؤشرات البيئية بالآتي (الهيبي والمهندي،2008):

1. الغلاف الجوي : هناك عدد من القضايا التي تندرج في اطار الغلاف الجوي وتغيراته ، منها التغير المناخي، ثقب الأوزون ، نوعية الهواء ، وتتصل تأثيرات هذه القضايا بصورة مباشرة او غير مباشرة بصحة الإنسان واستقرار وتوازن النظام البيئي.
2. الارض : تعد قضية معقدة وهامة وذات تشعبات كثيرة في علاقتها بالتنمية المستدامة ، اذ ان طرق ووسائل استعمال الأراضي هي التي تحدد بصورة رئيسة مدى التزام الدول بالتنمية المستدامة وتطبيق مبادئها، فان استخدام الاراضي يتطلب اتخاذ قرارات سياسية واقتصادية بدرجات متفاوتة من المسؤولية الإدارية والسياسية.
3. المياه العذبة : ان عملية الاستدامة للمياه ذات المدى البعيد محفوفة بالشك في العديد من مناطق العالم، حيث ان البشر يستعملون حالياً نصف المياه المتاحة بصورة ميسورة ، وان استعمال المياه يتزايد بمعدل يتجاوز ضعف معدل الزيادة السكانية.
4. التنوع الحيوي : يتمثل بالحفاظ على حياة النباتات والحيوانات الموجودة في الطبيعة من الاستخدام المبالغ فيه (المفرط) والسيئ لأغراض التصنيع والاستخدامات الأخرى لغرض الحفاظ على توازنها في الطبيعة (عمارة، 2012:35).
5. البحار والمحيطات : بما ان اكثر سكان العالم يعيشون في المناطق الساحلية لذلك فان اوضاعهم البيئية والاقتصادية والاجتماعية تتأثر بحالة البحار والمحيطات (وليد، 2011:23).

المحور الرابع – تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية

ان تقدم وتطور الشعوب يتعلق بمستوى معيشة افرادها وما يحصلون عليه من سلع وخدمات يقدمها الجهاز الانتاجي ، الا ان الانتاج الذي يؤدي الى رفع مستوى المعيشة لا يتحقق بمجرد اقامة الوحدات الاقتصادية المنتجة او التوسع فيها ، بل يتحقق بتشغيل هذه الوحدات الاقتصادية وادارتها بكفاية، تضمن الحصول على اكبر قدر من الإنتاج وبأقل تكلفة من خلال الاستثمار الأمثل لمواردها ، اي يتحقق من خلال ادارة هذه الوحدات الاقتصادية ادارة علمية سليمة (بدر و الصباغ، 2020:1) .

في الآونة الأخيرة وفي ظل جهود التنمية تصاعدت ظاهرة تنامي الاهتمام الدولي المباشر بموضوع الادارة الرشيدة في علاقتها الفاصلة بإحداث التنمية المستدامة عن طريق تحديد العلاقة المباشرة لاثار الإدارة في إحداث التنمية المستدامة داخل المجتمعات وذلك من خلال ظهور مبدأ الوصاية، ويمكن أن يُستخلص من هذا المبدأ نوعاً من العلاقة ما بين الإدارة والتنمية المستدامة، حيث يكون للإدارة قدر كبير من السيطرة على فعاليات التنمية المستدامة، بحيث لا يمكن لأي مجتمع من إحداث أي نوع من التنمية المستدامة الفاعلة ما لم تتوافر لدى هذا المجتمع الإدارة الرشيدة التي تقوم بشؤون التنمية المستدامة (بعبيرة وعبيرة، 2008:2).

ان الاهتمام بالتدقيق البيئي ازداد بصورة كبيرة ومتنامية خلال السنوات القليلة الماضية، منذ ظهور مصطلحي الإدارة البيئية والتدقيق البيئي عام 1993 ، اذ يعد التدقيق البيئي من مفاهيم التدقيق الناشئة نظراً لوجود ادراك متزايد بخصوص المشاكل البيئية، اذ تقوم بتجميع ادلة الاثبات المتعلقة بالاداء البيئي للوحدة الاقتصادية (الشعباني: 2018، 11).

ان المشكلة المتمثلة بسوء استخدام الموارد الطبيعية والتدهور البيئي يعد من اكبر المشكلات التي تواجه الدول وخاصة النامية، وبالرغم من ان المشاكل البيئية التي تواجهها الوحدة الاقتصادية اليوم هي ليست جديدة إلا ان فهم ابعادها بدأ مؤخراً بعد ملاحظة الاثر الذي يحدثه التدهور البيئي في اضعاف التنمية وتناقص امكانياتها، فلا يمكن للتنمية ان تقوم على قاعدة من الموارد الطبيعية المتداعية، فضلاً عن ان حماية البيئة لا يتم عندما لا يأخذ النمو في حساباته تكاليف تدمير البيئة بالتنمية والبيئة يكملان بعضهما البعض (حسين: 2014، 309).



ويتمثل مقدمي التأكيد الخارجي بالتدقيق الخارجي، الذي يعد عملية منظمة تهتم بإضفاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية من قبل شخص مستقل ومؤهل لإبداء الرأي الفني والمحاييد، ويتم تقديم هذا الرأي على شكل تقرير لتوصيل النتائج إلى الأطراف ذات الصلة، أي أن الغرض من وظيفة التدقيق الخارجي يتمثل أساساً في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية، وبالنظر للمتغيرات التي حدثت في العالم خلال نهايات القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، فقد جعلت مؤسسات الأعمال في مواجهة ضغوطات متزايدة لنشر معلومات لا تقتصر فقط حول أدائها الاقتصادي أو البيئي فحسب بل حول أدائها المستدام، الذي يراعي الجوانب الاجتماعية بجانب الاعتبارات البيئية (البكوري، 2020: 478).

ويرى الباحث أن تحقيق التنمية البيئية يتطلب قيام مقدمي التأكيد (الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) بتقديم تقرير رقابي يتضمن تدقيق الأنشطة البيئية يقدم إلى لجنة التأكيد المشترك لكي تعمل على توحيد التقارير المرسلة من مقدمي التأكيد ليسنى لها متابعة مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في الحفاظ على الموارد الاقتصادية والبيئية ومدى توافر الاحتياجات للأجيال الحالية مع ضمان بقاء حصة الأجيال القادمة وتحديد نقاط الخلل في أداء الوحدة الاقتصادية والتوصية بمعالجة أي خلل يؤثر على أداء الأنشطة البيئية.

المحور الخامس – قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية

أولاً : التحليل الإحصائي

إعتمد الباحث على أسلوب الاستبانة لجمع البيانات لمعرفة آراء أفراد عينة البحث، إذ تم إعداد الاستبانة المستخدمة وتصميمها بما يتلائم مع هدف البحث، إذ تم توزيع (91) استمارة وتم استلام (83) استمارة فكان عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (79)، وتم تقسيم الاستبانة إلى محورين تمثل المحور الأول بالتأكد المشترك واحتوى على ثلاثة أبعاد هي (الإدارة ، التدقيق الداخلي ، التدقيق الخارجي) وتمثل المحور الثاني بالتنمية الاجتماعية.

ثانياً : الصدق والثبات

1. الصدق : أن الصدق يعد من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وأن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي يمثل عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها ، وأن صدق المقياس تحقق ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة ، وكانت نسبة الاتفاق للخبراء على فقرات المقياس (90%) وهي نسبة مقبولة.

2. الثبات : وهو الإتساق في نتائج المقياس ، إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم ، وتم حساب الثبات بطريقتين

أ. أثبات بطريقة التجزئة النصفية : أن فكرة التجزئة النصفية تقوم على أساس قسمة فقرات المقياس إلى نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة يتم تقسيم فقرات المقياس إلى نصفين ، يضم الأول الفقرات الزوجية ويضم الثاني الفقرات الفردية ، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.

ب. معامل (ألفا) للإتساق الداخلي: إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على إتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى ، لأن هذه المعادلة تعكس مدى إتساق الفقرات داخلياً.

ثالثاً : الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة

ولغرض معرفة إجابات اتجاهات العينة تم استعمال الإحصاء الوصفي وتم استخدام مقياس ليكرد الخماسي في تحديد إجابات الفقرات ولمعرفة مستوى الإجابة، قسم مستويات هذا المقياس إلى مايلي:

1 – 1.80 منخفض جداً

1.81 – 2.60 منخفض
2.61 – 3.40 متوسط
3.41 – 4.20 مرتفع
4.21 – 5.0 مرتفع جداً
رابعاً : عرض وتفسير نتائج المحاور

جدول (1) نتائج محور التأكيد المشترك

معامل الاختلاف (%)	اتجاه مستوى الاجابة	ترتيب الاهمية النسبية	الاهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
8.0	مرتفع جداً	2	84.6	0.34	4.23	الادارة
11.5	مرتفع	3	83.6	0.48	4.18	التدقيق الداخلي
10.3	مرتفع جداً	1	85.4	0.44	4.27	التدقيق الخارجي

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يتبين بأن بعد التدقيق الخارجي حصل على أعلى وسط حسابي ، إذ بلغ (4.27) ، وبأعلى أهمية نسبية ، إذ بلغت (85.4%) وباتجاه مرتفع جداً ويليه بعد الإدارة بوسط حسابي (4.23) وبأهمية نسبية (84.6%) وباتجاه المرتفع جداً ويليه محور التدقيق الداخلي بوسط حسابي (4.18) وبأهمية نسبية (83.6%) وباتجاه مرتفع ، ومن خلال قيم معامل الاختلاف والتي تبين أي من الأبعاد كان أفراد العينة أكثر تجانساً في إجاباتهم حيث الأقل معامل إختلاف هو الأكثر تجانساً ، فنلاحظ بأن بعد الإدارة جاء بالمرتبة الاولى من حيث التجانس ويليه بعد التدقيق الخارجي ويليه التدقيق الداخلي، كذلك نلاحظ بأن قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف حيث اقل قيمة في الانحراف المعياري قابلته اقل قيمة لمعامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

جدول (2) : نتائج محور التنمية البيئية

معامل الاختلاف (%)	اتجاه مستوى الاجابة	ترتيب الاهمية النسبية	الاهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
15.6	مرتفع	2	83.2	0.65	4.16	التنمية البيئية

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه يتبين بان محور التنمية البيئية حصل على وسط حسابي بلغ (4.16) وبأهمية نسبية (83.2%) وباتجاه مرتفع ، ومن خلال قيم معامل الاختلاف تبين افراد عينة التنمية البيئية اكثر تجانساً في إجاباتهم ، كذلك نلاحظ بان قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف حيث اقل قيمة في الانحراف المعياري قابلته اقل قيمة لمعامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

خامساً : إختبار فرضيات الدراسة

من شروط تطبيق الانحدار الخطي والارتباط يجب ان تتوزع البيانات التوزيع الطبيعي.

أ. اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات

سيتم اختبار التوزيع الطبيعي لكل متغير بواسطة اختبار Kolmogorov-Smirnov Z إذ سيتم إختبار الفرضية العامة التالية:

فرضية العدم : بيانات متغير معين تتوزع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: بيانات متغير معين لا تتوزع التوزيع الطبيعي.

والنتائج كما في الجدول (3) نلاحظ بان جميع قيم المعنوية لاختبار Kolmogorov-Smirnov Z هي اكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني بان بيانات المحاور والابعاد تتوزع التوزيع الطبيعي.

جدول (3) وصف واختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Kolmogorov-Smirnov Z	p-value	القرار
التأكيد المشترك	4.23	0.32	0.543	0.930	تتوزع التوزيع الطبيعي
التنمية البيئية	4.16	0.65	1.130	0.062	تتوزع التوزيع الطبيعي

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ب. اختبار فرضيات البحث

1. اختبار فرضية البحث الأولى والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية).

جدول (4) معامل الارتباط واختبار t لمعامل الارتباط بين التأكيد المشترك والبعد البيئي

التنمية البيئية		
t test	r	
4.80	*0.48	التأكيد المشترك

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه فقد بلغت قيم t المحسوبة جميعها اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (78) والبالغة (1.99) وهذا يعني وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين التأكيد المشترك والتنمية البيئية ، كما نلاحظ بان جميع اشارات معامل الارتباط موجبة وهذا يعني بان العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية البيئية.

وهذا ما يثبت الفرضية بأنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

2. اختبار الفرضية الثانية والتي تنص على انه (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية).

جدول (5): نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير التأكيد المشترك في التنمية البيئية

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
التأكيد المشترك	التنمية البيئية	0.09	0.96	0.23	23.21	وجود تأثير

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (109،1) = 3.96

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

بلغت قيمة F المحسوبة (23.21) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (77،1) والبالغة (3.96) وهذا يعني أن هناك تأثير ذات دلالة معنوية للتأكيد المشترك في التنمية البيئية ، وبما ان إشارة معامل بيتا موجبة ، هذا يعني بأن التأثير إيجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.23) وهذا يعني بان (23%) من التغيرات الحاصلة في التنمية البيئية يمكن تفسيره من التأكيد المشترك ، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.96) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في التأكيد المشترك سوف يكون هناك زيادة بمقدار (96%) في التنمية البيئية ، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل التالي:

$$Y_2 = 0.09 + 0.96 X$$

حيث ان:

Y_2 : تمثل التنمية البيئية

وهذا ما يثبت الفرضية الثانية بأنه يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

المحور السادس – الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تقديم تقرير رقابي من قبل التدقيق الداخلي والخارجي يتضمن تدقيق الأنشطة البيئية يقدم الى لجنة التأكيد لغرض توحيد مع التأكيدات المقدمة من الإدارة ليتسنى متابعة الوحدة الاقتصادية في مدى قيامها بالحفاظ على الموارد الاقتصادية والبيئية.
2. يوجد ارتباط ذات دلالة معنوية بين التأكيد المشترك والتنمية البيئية اي ان العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية البيئية .
3. يوجد تأثير ذات دلالة معنوية للتأكيد المشترك في تحقيق التنمية البيئية اي ان العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية البيئية وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في التأكيد المشترك سوف يكون هناك زيادة في التنمية البيئية.

ثانياً : التوصيات

1. ينبغي تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية ولا سيما امانة بغداد لانه يقدم رؤية شاملة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة المتعلقة بالأنشطة البيئية والاجتماعية.
2. بما ان هناك علاقة ارتباط بين لمقدمي التأكيد المشترك والتنمية البيئية فينبغي ان تتبنى الوحدات الاقتصادية العراقية تنفيذ التأكيد المشترك لتحقيق التنمية البيئية.
3. بما ان هناك تأثير للتأكيد المشترك في البعد البيئي فان تنفيذه يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية تمكنها من تحقيق الاهداف البيئية.

المصادر

أولاً : المصادر العربية

الكتب:

2. الهيتي، نوزاد عبد الرحمن و المهدي، حسن ابراهيم، (2008)، التنمية المستدامة في دولة قطر الانجازات والتحديات.
2. دحدوح، حسين احمد و القاضي، حسين يوسف، (2012)، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول ، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
3. بدر، فاطمة و الصباغ، معاذ، (2020)، اساسيات الإدارة ، الجامعة الافتراضية السورية ، الجمهورية العربية السورية.

الرسائل والاطاريح:

- قيلان ، ميادة ، (2019) ، اهمية المراجعة البيئية في تقويم الاداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "BATICIM" – ام البواقي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي – ام البواقي وليد، حماش، (2011)، تسيير النفايات الصناعية كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية بمؤسسة جزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف.
6. عمارة، نورة، (2012)، النمو السكاني والتنمية المستدامة: دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار- عنابة.

البحوث والدوريات



- البكوري، عمران عطية، (2020)، دور المراجع الخارجي في دعم البعد البيئي للتنمية المستدامة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب.
- الشعباني، منى محمد علي، (2018)، دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية، بحث منشور، كلية العلوم الإدارية والانسانية، جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية.2. البكوري، عمران عطية، (2020)، دور المراجع الخارجي في دعم البعد البيئي للتنمية المستدامة، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب.
- الطائي، بشرى فاضل خضير و حميد، مصطفى يونس، (2017)، دور التدقيق الخارجي في تعزيز جودة تقارير الاستدامة، مؤتمر نوروز، جامعة دهوك.
- بور، محمد رضا مهربان و بحر، احمد شنان، (2020)، الدور الذي يضطلع به الافصاح المحاسبي البيئي في تصحيح مسار الوحدات الاقتصادية البيئية: دراسة تطبيقية في مديرية بلدية الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (10) العدد (2).
5. بعيرة، ابو بكر مصطفى و بعيرة، انس، ابو بكر، (2008)، لا تنمية مستدامة بدون ادارة قوامة، بحث منشور، مؤتمر التنمية المستدامة في ليبيا.
6. حسين، عبد الواحد غازي محمد، (2014)، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة: دراسة لآراء عينة من المحاسبين والمدققين، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (10)، العدد (32).
7. عبد الله، هدى محمد محمد، (2019)، دور اليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة، بحث منشور، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، مصر.
8. عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، العدد (1) المجلد (45).

ثانياً : المصادر الاجنبية

First: The Dissertations & Thesis

- Al-Shaheen, H., & Bai, H. (2020). The Reliance of External Audit on Internal Audit: in Chinese Audit Corporations, Independent project (degree project), 15 credits, for the degree of Master of Science in Business Administration: Auditing and Control
- Dcaux, L. (2015). Internal auditing and organizational governance: the combined assurance approach. Doctoral's thesis, Université catholique de Louvain
- Dichabe, O. L. (2020). The effective internal audit function as part of a sound corporate governance structure: the case study of Saldanha Bay Municipality (Doctoral dissertation, Stellenbosch: Stellenbosch University).

Second :The Periodicals , Reports , and Websites

1. Badara, M. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. Journal of Social and Development Sciences, 4(1), 16-23.
2. Dcaux, L., & Sarens, G. (2015). Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. Managerial Auditing Journal.



3. Forte, J., & Barac, K. (2015). Combined assurance: A systematic process. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(2), 71-83.
4. Heilala, J., Myllysilta, M., Vatanen, S., Järvenpää, E., & Syrjälä, K. (2015). The Concept for Sustainability Performance Indicators, Reporting and Improvement.
5. Huibers, S. C. (2015). Combined assurance: One language, one voice, one view. IIA CBOK Raporu.
6. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2009), “King Code of Governance Principles (King III)”.
7. Maroun, W., & Prinsloo, A. (2020). Drivers of combined assurance in a sustainable development context: Evidence from integrated reports. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3702-3719.
8. Masegare, P. (2018). Implementing value-added combined assurance interventions for South African organisations. *Journal of Management & Administration*, 2018(1), 129-149.
9. Prinsloo, S. (2015). The influence of combined assurance initiatives on the efficiency of risk management in retail small and very small enterprises in Bellville, South Africa.
10. Rossouw, D., & Marais, M. (2015). The impact of combined assurance on the internal audit function.
11. Schreurs, H. K., & Marais, M. (2015). Perspectives of chief audit executives on the implementation of combined assurance. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1), 73-86.