



تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية : بحث تحليلي وصفي في
امانة بغداد

**The effect of Combined Assurance on achieving the economical
development in the Iraqi economic units**

أ.م. د. بشرى فاضل خضير الطائي ، رزاق حسين محمد الشافعي

جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

Baghdad University - College of Management and Economics
Accounting Department

bushra@coadec.uobaghdad.edu.iq

Adm86ad@gmail.com

المستخلص:

على الرغم من اهمية التنمية الاقتصادية 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 الاقتصادية ، ويهدف البحث الى قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية ، اذ تم قياس تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية باستخدام إستبانة ، وكان عدد الإستمارات الصالحة للتحليل (٧٩) إستمارة ، تم تصميمها بما ينسجم مع هدف البحث، وقسمت الإستبانة الى محورين تمثل المحور الأول بالتأكد المشترك واحتوى على ثلاثة أبعاد هي (الإدارة ، التدقيق الداخلي ، التدقيق الخارجي)، في حين تمثل المحور الثاني بالتنمية الاقتصادية ، وبعد أن تم إختبار فرضيات البحث وفق الاساليب الإحصائية، تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها: من خلال التأكيد المشترك يتم دمج عمليات التأكيد التي يقوم بها مقدمي التأكيد واعطاء رؤية شاملة عن جميع المخاطر المحتملة وتنسيقها. وتوصل البحث الى أهم التوصيات هي : ضرورة تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية لانه يعطي رؤية شاملة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية. المصطلحات الرئيسية: التأكيد المشترك، التنمية الاقتصادية ، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.

Abstract

Despite the importance of economic development in developing performance and supporting competitive advantage in economic units, there is a gap and lack of coordination between providers of combined assurance (management, internal audit, external audit) to report on economic development, The research aims to measure the effect of combined assurance providers in achieving economic development in the Iraqi economic units. The effect of combine assurance in achieving economic development was measured using a questionnaire, and the number of valid forms for analysis was (79), It

was designed in line with the research objective. The questionnaire was divided into two axes. The first axis represented the combined assurance and contained three dimensions (management, internal audit, and external audit). While the second axis is economic development, and after the research hypotheses have been tested according to statistical methods, A number of conclusions were reached, the most important of which are: Through combined assurance, the assurance processes carried out by the assurance providers are combined and a comprehensive view of all potential risks is given and coordinated. The research reached the most important recommendations: The need to implement the combined assurance in the Iraqi economic units because it gives a comprehensive view of the senior management on the potential risks related to economic activities.

Key terms Combined Assurance, economic development, internal audit, external audit.

المقدمة

نظراً للأنشطة المتعددة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية ادى الى تزايد الطلب لإيجاد اليات رقابية جديدة تعزز مصداقية المعلومات المتعلقة بهذه الأنشطة، وان مستوى التعقيد في بيئة الاعمال يتطلب زيادة تحسين كفاءة وفاعلية آليات الرقابة الداخلية بجانب التدقيق الداخلي، لتقديم تأكيدات بخصوص قدرة الوحدات الاقتصادية على أداء أعمالها.

هذا ما جعل اصحاب المصلحة يدركون صعوبة الاعتماد على التدقيق الداخلي كمقدم تأكيد وحيد داخل الوحدة الاقتصادية، والذي ادى الى البحث عن اليات رقابية أخرى، لا سيما وان وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تأكيدات غير كافية بشأن الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة في الوحدة الاقتصادية ، ان تعدد وظائف الرقابة الداخلية يعد امراً ايجابياً، إلا انهم يمارسون تأكيداتهم وفق اجراءات منفصلة عن بعضهم البعض، مما يؤدي الى نشوء فجوة وفراغ في التأكيد وتحديدًا بين كل من الإدارة ومقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين، ولغرض تجنب تقديم تأكيدات منفصلة وغير منسقة اقترح تقرير (KING III) حول حوكمة الشركات في جنوب افريقيا في عام ٢٠٠٩ 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 الاقتصادية 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 الاقتصادية. ولتحقيق هدف البحث سيتناول البحث المحاور الآتية:

المحور الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة.

المحور الثاني : مفهوم التأكيد المشترك ومقدموه.

المحور الثالث : مفهوم التنمية الاقتصادية ومؤشراتها.

المحور الرابع : تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية.

المحور الخامس: قياس تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية.

المحور السادس : الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

اولا: مشكلة البحث

في ظل ما يشهده العالم من اهتمام متزايد لتحقيق التنمية المستدامة والضغط التي تمارسها الهيئات الدولية والمهنية والأكاديمية على الوحدات الاقتصادية لغرض التوفيق بين ابعاد التنمية المستدامة (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية)، وحماية الوحدات الاقتصادية وتنميتها عن طريق تبني مفهوم التنمية المستدامة، ادرك اصحاب المصلحة ان نجاح وحداتهم الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة يعتمد على تنسيق الجهود بين مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين ومواءمة المعلومات لجميع الانشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية المتعلقة بابعاد التنمية المستدامة والذي يؤدي الى تحقيق التنمية المستدامة، ولتحقيق ذلك، يقوم التأكيد المشترك بدور فاعل في تنسيق الجهود لجميع الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية. ويمكن صياغة مشكلة البحث وفق التساؤلات الآتية:

١. هل هناك تعاون وتنسيق بين مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين لتأكيد الأنشطة المتعلقة بالتنمية الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية؟
٢. هل هناك تأثير لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية؟

ثانياً: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في دور التأكيد المشترك لتحقيق التنمية الاقتصادية ، اذ يستمد البحث أهميته من حداثة موضوع التأكيد المشترك والتنسيق بين التأكيدات التي يتم الحصول عليها من مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين ودوره في معالجة الإزدواجية في تأكيداتهم المقدمة والعمل على تقليل 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 الاقتصادية .

ثالثاً: اهداف البحث : يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

١. بيان مفهوم واهداف التأكيد المشترك ومقدميه .

٢. بيان مفهوم التنمية الاقتصادية ومؤشراتها.

٣. تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية .

٤. قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية.

رابعاً: فرضيات البحث - يستند البحث الى الفرضيات الآتية:

١. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

٢. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

خامساً: دراسات سابقة

١. دراسة (Masegare،2018) بعنوان "Implementing value-added combined assurance interventions for south african organisations"

" تنفيذ تدخلات التأكيد المشتركة ذات القيمة المضافة لمنظمات جنوب أفريقيا"

هدفت الدراسة الى تطوير تأكيد مشترك ذو قيمة مضافة يمكن استعماله من قبل المجالس التنظيمية لتطبيق أنشطة تأكيد مشترك كجزء من ادارة المخاطر ، واستعملت استمارة استبيان في قياس متغيرات البحث، وتوصلت الدراسة الى استنتاجات اهمها : ان الحوكمة التنظيمية تسبب بعض تحديات الحوكمة، على سبيل المثال عدم القدرة على تنفيذ أنشطة تأكيد مشترك التي تسعى الى تنسيق جهود خطوط الدفاع الثلاثة بشكل فعال، تصبح العلاقة بين عمليات ادارة المخاطر المتكاملة والأهداف التنظيمية غير قابلة للفصل عندما تتمكن الإدارة من تنفيذ ادارة المخاطر بشكل صحيح ، وقد توصلت الدراسة الى توصيات هي : ينبغي تطبيق نتائج هذه الدراسة لانها يمكن ان تقطع شوطاً طويلاً في التأثير على التدريب والتطوير والسياسة والممارسة، اذا قامت المجالس التنظيمية في جنوب افريقيا بتخصيص النموذج المقترح فقد يساعدها ذلك في تحسين تقديم الخدمات والمنتجات وزيادة احتمالية الحصول على نتائج تدقيق نظيفة من عمليات التدقيق الخارجية.

٢. دراسة (رشوان ، ٢٠١٩) بعنوان " دور المعلومات المحاسبية في تعزيز التنمية الاقتصادية المحلية المستدامة في فلسطين " بحث منشور

هدفت الدراسة الى التأصيل العلمي للتعرف على دور المعلومات المحاسبية في تعزيز التنمية الاقتصادية المحلية المستدامة في فلسطين، وتم استخدام استمارة استبيان في قياس متغيرات البحث ، وتوصلت الدراسة الى استنتاجات أهمها : تساهم المعلومات المحاسبية بدور هام وفعال في عملية إتخاذ

وترشيد القرارات الاقتصادية وتحقيق أكبر قدر من الرفاهية الاقتصادية ، كما تقوم المحاسبة بمراقبة ومتابعة خطط التنمية الاقتصادية من أجل إجراء التغييرات الضرورية عليها والاستمرار في تنفيذها. وتوصلت الدراسة الى توصيات اهمها : ضرورة القيام بالمزيد من تعزيز دور المعلومات المحاسبية في التنمية الاقتصادية المحلية المستدامة في فلسطين،

٣. دراسة (منصور ، ٢٠٢٠) بعنوان " التأكيد المشترك كأحد اليات الرقابة الداخلية ودور اصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه" بحث منشور.

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة وتحليل التأكيد المشترك بأنه احد اليات الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، ودور التدقيق الداخلي في تفعيل تطبيقه ، وتم استخدام استمارة استبيان في قياس متغيرات البحث، وتوصلت الدراسة الى استنتاجات اهمها: تعدد مقامي التأكيد يؤدي الى ظهور فراغ تأكيد ويعد التأكيد المشترك احد الليات المستعملة لمعالجة هذا الفراغ، الهدف الأساسي للتأكيد المشترك هو التنسيق بين جميع مقامي التأكيد في الوحدة الاقتصادية لغرض تقديم تأكيد متكامل لكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة التدقيق، وتوصلت الدراسة الى توصيات اهمها : ضرورة اكتساب المدققين الداخليين للمهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك، ضرورة دعم تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدة الاقتصادية.

سادسا: موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة

من خلال عرض هدف ونتائج الدراسات السابقة توصل الباحث الى الاتي:

١. اكدت الدراسات السابقة على ان اهمية التأكيد المشترك تتمثل في تنسيق الجهود بين جميع مقامي التأكيد في الوحدة الاقتصادية وان المدققين الداخليين هم أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك.
٢. ان دراسة العلاقة بين التأكيد المشترك والتنمية الاقتصادية لها أهمية في إعداد التقارير وتدقيقها ، وتعد أي محاولة للإقتراب منها او معالجتها جزئياً ، إسهامة في إثراء المكتبة المحاسبية ووضع اساساً يستند إليه الباحثون في مجالات تحقيق التنمية الاقتصادية.

حاول الباحثان الربط بين موضوعين مختلفين هما التأكيد المشترك والتنمية الاقتصادية من خلال قياس تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية ، 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 وكفوء من قبل الإدارة وإدارة المخاطر والإدارة التنظيمية والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، إلا انه يكون بدون تنسيق بينهم ، وان المخاطر

المتنوعة التي تؤثر على الوحدات الاقتصادية أدت الى عدم فاعلية هذا النهج ، ولتجنب تقديم تأكيدات منفصلة إقترح تقرير (King III) حول حوكمة الشركات في جنوب افريقيا في عام ٢٠٠٩ 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 وكفاءة تتغلب على الصعوبات التي تواجهها أنظمة التصنيف وأشكال التقارير المختلفة التي تقدمها الاطراف المختلفة" (Huibers،2015:3). وعرفه (Merwe) "بأنه نموذج تنظيمي مصمم لضمان استخدام نهج مشترك لتلقي تأكيدات بشأن المخاطر الرئيسية" (Dichabe،2020:51).

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

- أ. يتم تقديم اطار متكامل يتضمن كل أنشطة التأكيد ويتطلب التنسيق بين مقدمي خدمات التأكيد من أجل تأكيد فعال وكفاءة (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. استخدام المهارات المختلفة لمقدمي خدمات التأكيد الفرديين للتخفيف من تعرض الوحدة الاقتصادية للمخاطر، وينبغي أن يتم التخلص من التأكيد الفردي المنفصل الذي يتم تقديمه من قبل كل وظيفة بمعزل عن الأخرى ويعزز العمل الجماعي والكفاءة والمساءلة المشتركة (Lewis، 2014:45).

رابعاً : مقدمي التأكيد المشترك

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

١. الإدارة : يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤوليات إدارة المخاطر للإدارة ، والتي تعد الحارس والوصي على مصالح مجلس الادارة ، وينص اطار عمل COSO على كيفية قيام الادارة بإدخال هياكل الرقابة وانشطة المراقبة والتي تستلزم خطط عمل داخل الوحدات الاقتصادية، إذ ان عنصر الرقابة هو العنصر الاكثر اهمية في مسؤوليات الإدارة ويهدف الى ضمان التأكيد المستمر ليكون نشطاً في تزويد مجلس الإدارة والإدارة بالمؤشرات المبكرة فيما يتعلق بتحقيق الاهداف التشغيلية ومعالجة أوجه القصور (Rossouw&Marais،2015:19)، وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية ضمان وضع نظام رقابة داخلية فعال يضمن تحقيق الأهداف التنظيمية المحددة (Badara،2013:18). وان

الإدارة مسؤولة عن ضمان وجود إطار قوي لإدارة المخاطر والرقابة لتحديد وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب ومعالجتها بشكل مناسب (Huibers, 2015:2).

٢. التدقيق الداخلي: اصدر معهد المدققين الداخليين الامريكى من التسعينات الى الوقت الحالى، اكثر من قائمة لمسؤوليات المدقق الداخلي، ويعكس تعريف التدقيق الداخلي لعام ١٩٩٩ التطور الذي حدث خلال المرحلة، اذ تم تعريف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل لإضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية، وهو يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها من خلال اسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية ادارة عمليات ادارة المخاطر والحوكمة" (Dichabe, 2020:14).

وقد زادت اهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون-Sarbanes "Oxley 2002 على الشركات، وعلى الرغم من أن القانون لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة التدقيق، المدقق الخارجي، والإدارة، يقتضي أيضاً توسيع دور وظيفة التدقيق الداخلي باعتباره طرفاً رابعاً في حوكمة الشركات (عيسى، ٢٠٠٨: ٢).

٣. 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 محايد حول عدالة القوائم المالية (دحدوح والقاضي، ٢٠١٢ : ٥٢)، فضلاً عن ابداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للوحدة الاقتصادية أو التدقيق لأغراض خاصة (الطائي وحמיד ، ٢٠١٧ : ٧)، 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-Shaheen&Bai, 2020:20).

وان الغرض الأساسي للتدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد عن سلامة وصحة القوائم المالية ، اذ يؤدي التدقيق الخارجي دوراً مهماً في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية ، وان اصحاب المصلحة يعتمدون على المعلومات المالية المدققة في إتخاذ قراراتهم ، إذ يقوم بإبلاغ الأطراف الأخرى بأن المعلومات المالية المدققة تمثل الصورة الحقيقية للمركز المالي للوحدة الاقتصادية من جميع جوانبها (دكسن، ٢٠٢١: ٣١).

المحور الثالث - مفهوم التنمية الاقتصادية ومؤشراتها

ويتمثل هدف التنمية الاقتصادية في تعزيز القدرات الاقتصادية لدولة أو وحدة اقتصادية ما من أجل تحسين مستقبلها الاقتصادي ومستواها المعيشي . لأنها عبارة عن عملية يتم من خلالها الشراكة بين القطاع الحكومي وقطاع الاعمال فضلاً عن القطاع غير الحكومي بالعمل بشكل جماعي لغرض

توفير ظروف أفضل لتحقيق النمو الاقتصادي وخلق فرص العمل والقدرة على تحسين نصيب الفرد من الناتج المحلي أي التأثير على مؤشرات التنمية الاقتصادية بشكل كلي (دغش، ٢٠١٩: ٣١) .
ويمكن تعريف التنمية الاقتصادية بأنها عملية يزداد فيها الدخل القومي الحقيقي لمجتمع معين خلال فترة زمنية طويلة ، وفي هذه الحالة لا بد وان يدخل عنصر السكان ومعدل النمو السكاني في المجتمع ، فاذا كان معدل النمو الاقتصادي أكبر من معدل النمو السكاني فان دخل الفرد في المتوسط لا بد وأن يزداد (العدوان، ٢٠١٨: ١١) .

تتمثل التنمية الاقتصادية في تغيير البنيانين الاقتصادي والاجتماعي تغييراً من شأنه أن يؤدي الى نقل الاقتصاد القومي من اقتصاد متخلف يتصف بإنخفاض مستوى الكفاءة الإنتاجية وانحراف البنيان الاقتصادي ، الى اقتصاد متقدم يتميز بارتفاع مستوى الكفاءة الإنتاجية في ظل توازن العلاقات الهيكلية بين القطاعات الإنتاجية الأساسية (المشهوراوي، ٢٠٠٣: ٣٨) .

وتتضمن التنمية الاقتصادية الإنعكاسات والمؤشرات الحالية والمستقبلية للنشاط الاقتصادي على المحيط الذي يعمل ويستهلك منتجاته به لكامل دورة حياة المنتج، وغالباً ما يتم تقييم التقدم الاقتصادي من حيث الرعاية الاجتماعية ، وتسعى العديد من السياسات الاقتصادية عادة لتعزيز الدخل ، والبحث عن انتاج اكثر كفاءة ، واستهلاك السلع والخدمات واستقرار الاسعار وتحقيق مستوى معين من التوظيف (اسماعيل، ٢٠١٥: ٥٢) .

ثالثاً : مؤشرات التنمية الاقتصادية : وتتمثل مؤشرات التنمية الاقتصادية بالاتي :

١- الأداء الاقتصادي : ويتم قياسه من خلال الاتي (نسيمة ، ٢٠١٥ : ٢١-٢٢):

- ◀ معدل الدخل الوطني للفرد الواحد ونسبة الإستثمار في معدل الدخل القومي.
- ◀ التجارة _ ويتم قياسها بالميزان التجاري بين السلع والخدمات.
- ◀ الحالة المالية ويتم قياسها من خلال قيمة الدين مقابل الناتج الوطني الإجمالي ونسبة المساعدات التنموية الخارجية المقدمة او التي يتم الحصول عليها مقارنة بالناتج الوطني الإجمالي.

٢ _ انماط الإنتاج والإستهلاك : وتعد القضية الاقتصادية الرئيسية في التنمية المستدامة ، إذ أن العالم الذي نعيش فيه يتميز بالنزعات الاستهلاكية في دول الشمال وانماط الإنتاج غير المستدامة والتي تستنزف مواردها الطبيعية سواء كانت في الجنوب أو الشمال ، وان علماء البيئة يعلمون ان القدرة الطبيعية لموارد الكرة الأرضية لا تستطيع دعم إستمرار هذه الأنماط الإنتاجية.

المحور الرابع - تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الإقتصادية

إن الإستراتيجية الفعالة للتنمية المستدامة تتطلب إدارة جيدة ، ينبغي ان تقدم التنسيق والقيادة والإدارة والرقابة المالية وتسخير المهارات والقدرات وضمن الالتزام بالجدول الزمني وتحديد الأدوار والمسؤوليات والعلاقات بين مختلف المشاركين الرئيسيين في العمليات الإستراتيجية بوضوح، وينبغي على الوحدات الإقتصادية دمج الفلسفة والثقافة القائمة على إدارة المخاطر في وظائف الأعمال الأساسية للوحدة، ولن تنجح إدارة الاستدامة إلا إذا ادرك المديرون والموظفون أن الإصلاحات تخلق قيمة لهم (Yilmaz&Flouris,2010:170).

يعد تحسين الأداء المالي هو الهدف التقليدي لإدارة الوحدة الإقتصادية والذي يعمل على فائدة كل اصحاب المصلحة وليس المساهمين فقط ، فأن تحسين الأداء المالي سيؤدي الى تحسين الأداء البيئي والإجتماعي، وقد قام كاتب الإدارة (Potter) الى تعريف نموذج (TBL) بأنه " وسيلة تمكن الوحدة الإقتصادية من ضمان تحقيق التنمية الإقتصادية طويلة الأمد من خلال تجنب التصرفات قصيرة الأجل التي تضر بالبيئة والمجتمع (الحجامي،٢٠٢٠:١٠١).

وهنا يكمن دور التأكيد المشترك الذي " يشتمل على جميع خدمات ووظائف التأكيد ويحسنها بحيث تتيح ، بيئة رقابية فعالة ودعم نزاهة المعلومات المستخدمة في صنع القرار الداخلي من قبل الإدارة واللجان التابعة لها ودعم نزاهة التقارير الخارجية للوحدة الإقتصادية (IODSA,2016:10).

كما يتم الحصول على تأكيد خارجي بشأن معلومات الإستدامة بشكل عام لتعزيز مصداقيتها، ومن ناحية اخرى من المتوقع وجود علاقة عكسية بين التأكيد الخارجي ومشاركة التدقيق الداخلي في تأكيد الإستدامة، إذ يمكن أن يستغني التأكيد الخارجي عن الحاجة إلى مشاركة التدقيق الداخلي لتجنب ازدواجية الجهود أثناء توجيه موارد التدقيق الداخلي نحو أنشطة أخرى بما في ذلك إستشارات الإستدامة ، ان مشاركة مقدمي خدمات التأكيد الخارجيين فيما يتعلق بمسائل الإستدامة تدل على نهج إستباقي لمعالجة مخاطر الإستدامة من قبل إدارة الوحدة الإقتصادية ، وفي هذه الحالات من الممكن ان يتم توجيه التدقيق الداخلي لإجراء تأكيدات بشأن قضايا الإستدامة فضلاً عن تلك التي يقوم بها مقدمو خدمات التأكيد الخارجيون او لتقديم المساعدة إلى جهات تأكيد خارجية لتقليل تكاليف التدقيق الخارجي في سياق عمليات التدقيق المالي (Sho& Martinov-Bennie,2018:4-5).

المحور الخامس - قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الإقتصادية

أولاً : اسلوب الدراسة

إعتمد الباحث على الأسلوب التحليلي الوصفي واستخدام الإستبانة كأداة لجمع البيانات لمعرفة آراء افراد عينة البحث ، إذ يتمثل مجتمع وعينة البحث بأمانة بغداد كعينة قصدية ، إذ تم إعداد الإستبانة المستخدمة وتصميمها بما يتلائم مع هدف البحث، إذ تم توزيع (٩١) استمارة وتم استلام (٨٣) استمارة

فكان عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (٧٩) ، وتم تقسيم الإستبانة الى محورين تمثل المحور الاول بالتأكيد المشترك واحتوى على ثلاثة ابعاد هي (الإدارة ، التدقيق الداخلي ، التدقيق الخارجي) وتمثل المحور الثاني بالتنمية الإقتصادية.

ثانياً : الصدق والثبات

١.الصدق : يعد الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وان افضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها ، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة ، وكانت نسبة الاتفاق للخبراء على فقرات المقياس (٩٠%) وهي نسبة مقبولة.

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

أ. الثبات بطريقة التجزئة النصفية: إذ تقوم فكرة التجزئة النصفية 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 إستخراج معامل إرتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.

ب. معامل (ألفا) للإتساق الداخلي: إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في اغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على إتساق اداء الفرد من فقرة الى أخرى، لأن هذه المعادلة تعكس مدى إتساق الفقرات داخلياً والنتائج كما في الجدول الآتي:

جدول (١) معامل الفا كرومباخ والتجزئة النصفية لكل محور

البعد	اسم البعد	عدد الفقرات	قيم الفا	التجزئة النصفية	معامل	ارتباط	معادلة	سبيرمان	براون	التصحيحية
الاول	التأكيد المشترك	٢١	٠.٨٠٠	٠.٧٥٥	٠.٨٢٦					
الثاني	التنمية الإقتصادية	٢١	٠.٩٢٠	٠.٧٤٢	٠.٨٥٢					
	المقياس ككل	٤٢	٠.٩١٨	٠.٧٣٥	٠.٨٩٧					

ثالثاً : الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة

لمعرفة إجابات إتجاهات العينة تم إستخدام الإحصاء الوصفي وتم إستخدام مقياس ليكرد الخماسي في تحديد إجابات الفقرات ولمعرفة مستوى الإجابة، قسم مستويات هذا المقياس الى مايلي:

١ - ١.٨٠ منخفض جدا

١.٨١ - ٢.٦٠ منخفض

٢.٦١ - ٣.٤٠ متوسط

٣.٤١ - ٤.٢٠ مرتفع

٤.٢١ - ٥.٠٠ مرتفع جداً

رابعاً : عرض وتفسير نتائج المحاور

جدول (٢) نتائج محور التأكيد المشترك

الاهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية (%)	ترتيب الاهمية النسبية	اتجاه مستوى الاجابة	معامل الاختلاف (%)	الوسط الحسابي
٨٤.٦	٠.٣٤	٨٤.٦	٢	مرتفع جداً	٨.٠	٤.٢٣
٨٣.٦	٠.٤٨	٨٣.٦	٣	مرتفع	١١.٥	٤.١٨
٨٥.٤	٠.٤٤	٨٥.٤	١	مرتفع جداً	١٠.٣	٤.٢٧

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين بأن بعد التدقيق الخارجي حصل على أعلى وسط حسابي إذ بلغ (٤.٢٧) وبأعلى أهمية نسبية إذ بلغت (٨٥.٤%) وباتجاه مرتفع جداً ويليه بعد الإدارة بوسط حسابي (٤.٢٣) وبأهمية نسبية (٨٤.٦%) وباتجاه المرتفع جداً ويليه محور التدقيق الداخلي بوسط حسابي (٤.١٨) وبأهمية نسبية (٨٣.٦%) وباتجاه مرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف والتي تبين اي من الابعاد كان افراد العينة اكثر تجانساً في اجاباتهم حيث الاقل معامل اختلاف هو الاكثر تجانساً فنلاحظ بان بعد الإدارة جاءت بالمرتبة الاولى من حيث التجانس ويليه بعد التدقيق الخارجي ويليه التدقيق الداخلي، 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.

جدول (٣) نتائج محور البعد الاجتماعي

الاهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية (%)	ترتيب الاهمية النسبية	اتجاه مستوى الاجابة	معامل الاختلاف (%)	الوسط الحسابي
٨٣.٨	٠.٤٧	٨٣.٨	١	مرتفع	١١.٢	٤.١٩

من خلال الجدول اعلاه يتبين بان التنمية الاقتصادية حصلت على وسط حسابي (٤.١٩) وبأهمية نسبية (٨٣.٨%) وباتجاه مرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف فإن افراد عينة التنمية الاقتصادية

كانت إجاباتهم متجانسة ، كذلك نلاحظ بأن قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

خامساً : اختبار فرضيات الدراسة

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

أ. إختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات

والنتائج كما في الجدول (٤) نلاحظ بان جميع قيم المعنوية لاختبار Kolmogorov-Smirnov Z

هي اكبر من مستوى الدلالة (٠.٠٥) وهذا يعني بأن بيانات المحاور والأبعاد تتوزع التوزيع الطبيعي.

جدول (٤) وصف واختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Kolmogorov-Smirnov Z	p-value	القرار
التأكيد المشترك	٤.٢٣	٠.٣٢	٠.٥٤٣	٠.٩٣٠	تتوزع الطبيعي
التنمية الإقتصادية	٤.١٩	٠.٤٧	٠.٩٦٦	٠.٣٠٩	تتوزع الطبيعي

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

ب. اختبار فرضيات البحث

- اختبار فرضية البحث الاولى والتي تنص على انه (توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية الإقتصادية في الوحدات الاقتصادية العراقية):

جدول (٥) معامل الارتباط واختبار t لمعامل الارتباط بين التأكيد المشترك و التنمية الإقتصادية

التنمية الإقتصادية		
t test	r	
٤.٥٥	*٠.٤٦	التأكيد المشترك

الجدول من عمل الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه فقد بلغت قيم t المحسوبة جميعها اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (٧٨) والبالغة (١.٩٩) وهذا يعني وجود إرتباط ذات دلالة معنوية بين التأكيد المشترك والتنمية الإقتصادية ، كما نلاحظ بان إشارة معامل الإرتباط موجبة وهذا يعني بان العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية الإقتصادية.

وهذا ما يثبت الفرضية الاولى بأنه توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية الإقتصادية في الوحدات الإقتصادية العراقية.

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

جدول (٦) نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير التأكيد المشترك في التنمية الإقتصادية

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
التأكيد المشترك	التنمية الإقتصادية	١.٣٦	٠.٦٧	٠.٢١	٢٠.٦٩	وجود تأثير

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة ٥% ودرجة حرية (١٠٩،١) = ٣.٩٦

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بلغت قيمة F المحسوبة (٢٠.٦٩) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١،٧٧) والبالغة (٣.٩٦) وهذا يعني هناك تأثير ذات دلالة معنوية للتأكيد المشترك في التنمية الإقتصادية ، وبما ان إشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بأن التأثير إيجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٢١) وهذا يعني بان (٢١%) من التغيرات الحاصلة في التنمية الإقتصادية يمكن تفسيره من التأكيد المشترك، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠.٦٧) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في التأكيد المشترك سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٦٧%) في التنمية الإقتصادية ، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل التالي:

$$Y1 = 1.36 + 0.67 X$$

حيث ان:

Y1: تمثل التنمية الإقتصادية

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

المحور السادس – الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

١. من خلال التأكيد المشترك يتم دمج عمليات التأكيد التي يقوم بها مقدمي التأكيد واعطاء رؤية شاملة عن جميع المخاطر المحتملة وتنسيقها.



٢. يوجد ارتباط ذات دلالة معنوية بين التأكيد المشترك والتنمية الاقتصادية اي ان العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية الاقتصادية.
٣. يوجد تأثير ذات دلالة معنوية للتأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاقتصادية اي ان العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية الاقتصادية وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في التأكيد المشترك سوف يكون هناك زيادة في التنمية الاقتصادية.

ثانياً : التوصيات

١. ضرورة تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية لانه يعطي رؤية شاملة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية.
٢. بالنظر لوجود علاقة ارتباط بين مقدمي التأكيد المشترك والتنمية الاقتصادية فينبغي ان تتبنى الوحدات الاقتصادية تنفيذ التأكيد المشترك.
٣. بالنظر لوجود تأثير للتأكيد المشترك في التنمية الاقتصادية فان تنفيذه يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية تمكنها من تحقيق الاهداف الاقتصادية.

المصادر

أولاً : الكتب

١. دحدوح، حسين احمد و القاضي، حسين يوسف، (٢٠١٢)، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع.

ثانياً: الرسائل والاطاريح

١. اسماعيل، معتصم محمد، (٢٠١٥)، دور الاستثمارات في تحقيق التنمية المستدامة: سوريا نموذجا، رسالة ماجستير، قسم الاقتصاد، جامعة دمشق.
٢. الحجامي، صابرين كريم بلاسم، (٢٠٢٠)، أنموذج مقترح لتدقيق ابعاد الاستدامة ودوره في تقويم اداء الوحدات الاقتصادية في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
٣. دكسن، قصي عايد، (٢٠٢١)، التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في رفع فاعلية اداء شركة التأمين العراقية- بحث تطبيقي، شهادة الدبلوم العالي في التأمين المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.



٤. دغش ، صدام يوسف جميل ، (٢٠١٩) ، اثر الدين العام على التنمية الإقتصادية في الأردن للفترة ١٩٩٠-٢٠١٥ ، رسالة ماجستير ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة آل البيت.
٥. العدوان ، قيس عماد احمد ، (٢٠١٨) ، اثر التبادل التجاري على التنمية الإقتصادية بين دول مختارة من العالم الإسلامي (٢٠٠٠-٢٠١٥) ، رسالة ماجستير ، المعهد العالي للدراسات الإسلامية ، جامعة آل البيت.
٦. المشهراوي ، احمد حسين احمد ، (٢٠٠٣) ، تقييم دور المصارف الإسلامية في التنمية الإقتصادية في فلسطين ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية- غزة.
٧. نسيمه، بن غالم، (٢٠١٥)، التحكم في الأداء الشامل للبنوك التجارية في ظل التنمية المستدامة: دراسة حالة بنك الجزائر الخارجي- وكالة ام البواقي، شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي.

ثانياً : البحوث والدوريات

١. رشوان ، عبد الرحمن محمد سليمان ، (٢٠١٩) ، دور المعلومات المحاسبية في تعزيز التنمية الإقتصادية المحلية المستدامة في فلسطين- تحديات وفرص ، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا.
٢. الطائي، بشرى فاضل خضير و حميد، مصطفى يونس، (٢٠١٧)، دور التدقيق الخارجي في تعزيز جودة تقارير الاستدامة، مؤتمر نوروز، جامعة دهوك.
٣. عيسى، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، العدد (١) المجلد (٤٥).
٤. منصور، اشرف محمد ابراهيم، (٢٠٢٠)، التأكيد المشترك كأحد اليات الرقابة الداخلية ودور اصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه- دراسة ميدانية، بحث منشور، جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال، مصر.

First : Messages and theses

المصادر الاجنبية

1. 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).



2. Lewis, I. (2015). The role of internal auditing in providing combined assurance: Assessing internal financial controls. University of Pretoria, Faculty of Economic and Management Sciences (Doctoral dissertation, Master Thesis).

Second : The periodicals, Report , and websites:

1. 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
2. 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.
3. Decaux, L., & Sarens, G. (2015). Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. *Managerial Auditing Journal*.
4. Forte, J., & Barac, K. (2015). Combined assurance: A systematic process. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(2), 71-83.
5. Huibers, S. C. (2015). Combined assurance: One language, one voice, one view. IIA CBOOK Raporu.
6. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2009), "King Code of Governance Principles (King III)."
7. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2016), "King IV Report on Corporate Governance".
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.
12. Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International Journal of Auditing*, 22(3), 404-421.
13. Yilmaz, A. K., & Flouris, T. (2010). Managing corporate sustainability: Risk management process based perspective.