

مجلة

كلية التراث الجامعة

مجلة علمية محكمة

متعددة التخصصات نصف سنوية

العدد الثالث والثلاثون

عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي السنوي الرابع عشر (الدولي الثالث)

27 آذار 2022

ISSN 2074-5621

رئيس هيئة التحرير

أ. د. جعفر جابر جواد

نائب رئيس هيئة التحرير

أ. م. د. نذير عباس إبراهيم

مدير التحرير

أ. م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

مجلة كلية التراث الجامعة معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بكتابها المرقم
(ب 3059/4) والمؤرخ في (2014/ 4/7)

الابعاد الثلاثية لجودة خدمات التوكيد عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري دراسة مسحية في البيئة العراقية

أ.د. طلال محمد علي الججاوي أ.د. ابتهاج إسماعيل يعقوب م.م. كرار كريم جواد

كلية التراث الجامعة كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

المقدمة: يعنى بغازات الاحتباس الحراري تلك التي يتم انبعاثها في الغلاف الجوي خلال فترة زمنية معينة عند عدم توافر الاجهزة التي تقلل منها ويطلق عليه التغير المناخي Climate Change اذ تتكون من عدة غازات تنبعث من الانتاج الصناعي وغير ذلك. وتطور الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات في توفير توكيد معقول حول القضايا المالية والقضايا البيئية ومن ابرزها خدمات توكيد الافصاح عن غازات الاحتباس الحراري (GHG) (Greenhouse Gases).

اذ ان الاهتمام بالإفصاح عن هذه الغازات يتم طوعيا في بعض البلدان والزاميا في اخرى، ولضمان مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تفصح عنها برز الاهتمام بخدمات التوكيد عن افصاح الشركات عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري. كما اسهمت الهيئات المهنية بإصدار المعايير والارشادات ومنها خدمات التوكيد وفق المعيار (ISA3410) وبما أن المحاسبة والتدقيق متكيفان ومتواصلان مع التغيرات البيئية فإن القائمين على مهنة التدقيق وباتجاه تنمية المهارات المستدامة للمدققين لتتلاءم مع المتطلبات المهنية الدولية ومع ازدياد الاهتمام دوليا بتغير المناخ اضحى للعراق اهتماما واسعا بهذا المجال والدخول بالمعاهدات الدولية لحماية المناخ وعلى وفق الاهتمام المتزايد في البيئة العراقية للحد من هذه الانبعاثات انضم العراق إلى اتفاقية باريس للتغيرات المناخية ، فضلاً عن مشاركاته الفاعلة في المؤتمرات الدولية اخرها الدورة السادسة والعشرين لمؤتمر الدول الأطراف (COP26) لاتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن التغير المناخي في غلاسكو - اسكتلندا 2021. فان المطالبات بدات بالتزايد في تفعيل دور مراقبي الحسابات في البيئة العراقية لان يكون احد الركائز المهمة لتوفير خدمة توكيد تقارير غازات الاحتباس الحراري والافصاح عنها من خلال استقراء الابعاد الثلاثية لهذه الخدمة من متطلبات مهنية وفنية لرئيس وفريق التدقيق وحاجات اصحاب المصالح لنوعية وجودة الخدمة التي يطلبون الحصول عليها ، وعلى وفق ذلك يتناول البحث محاور عدة الاول يتضمن المنهجية وابحاث سابقة اما المحور الثاني يتناول متطلبات توكيد غازات الاحتباس الحراري، والثالث يتناول الجانب التطبيقي، في حين خصص المحور الرابع للاستنتاجات والتوصيات .

المحور الأول : ابحاث سابقة ومنهجية البحث

ابحاث سابقة: هدف عليوة وآخرون إلى دراسة العلاقة بين الإفصاح البيئي عن تكلفة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري والاداء المالي، من خلال إجراء دراسة تطبيقية على مجتمع متمثل بالشركات الصناعية المدرجة في البورصة المصرية، والتي عددها (14) شركة للمدة (2009-2016) وبعينة حجمها (183) شركة، وباعتماد على استبانة توصلوا إلى وجود علاقة معنوية بين الإفصاح البيئي عن تكلفة الانبعاثات والإداء المالي (عليوة وآخرون، 2017) .

في حين قامت كلا من يعقوب والقيسي ببناء مؤشر مقترح للإفصاح المحاسبي عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري في البيئة العراقية تم تطبيقه على محتوى التقارير المالية في الشركات المدرجة في سوق العراق المالي، وتوصلنا البحث إلى أنه بالإمكان بناء مؤشر للإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري في السوق (يعقوب والقيسي، 2020).

بينما تمثلت دراسة مجلس معايير المحاسبة المناخي (2012) The Climate Disclosure Standards .

بتصميم اطارا عن التغيرات المناخية واشتمل على مجموعة من متطلبات الإفصاح منها التحليل الاستراتيجي والمخاطر والفرص والرؤية المستقبلية والحوكمة وما تتضمنه انبعاثات غازات الاحتباس الحراري من نوعية إفصاحات مطلوبة، ويهدف الاطار إلى تحديد الإفصاح المطلوب من قبل الشركات.

ويتضح مما تقدم أن البحث الحالي يتوافق مع الرؤى الخاصة بالإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، إلا أن اسهام البحث يتميز بأنه يحاول استكشاف الارضية المهنية الرقابية في البيئة العراقية وإمكانيتها في مجارة التغيرات والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق من خلال بروز العديد من الخدمات غير التقليدية كخدمات التوكيد للإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري.

الاطار المنهجي

أولاً: مشكلة البحث: مع انتشار ظاهرة الاحتباس الحراري والاهتمام الدولي بتغيرات المناخ وتوسع نطاق المؤتمرات والتغيرات البحثية المهمة بالإفصاح عنها كأحد فقرات الاستدامة البيئية وتقارير (GHG*) وبناء المؤشرات السوقية (index) الخاصة بالإفصاح عن ذلك في العديد من الاسواق المالية ولتحقيق الموثوقية والمصادقية في التقارير البيئية المهمة بالإفصاح عن الاحتباس الحراري كان لا بد من ان تتوافق الهيئات المهنية بإصداراتها في هذا الخصوص، وعلى وفق ذلك ظهرت الحاجة إلى خدمات التوكيد عن تقارير الاحتباس الحراري وفق المعيار (3410).

وتبرز مشكلة البحث بضعف اهتمام الجهات الرقابية والسوق المالي العراقي بإصدار تقارير منفصلة عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، إلا أن الإفصاح يكون أحياناً ضمنياً في تقارير الشركات المدرجة في السوق وعلى وفق الاهتمام المتزايد في البيئة العراقية وانطلاقاً مما تقدم ي تثار التساؤلات البحثية الآتية:-

- 1- هل يمتلك مراقبو الحسابات العراقيين القدرة على تقديم خدمات التوكيد على وفق المتطلبات الدولية لمعيار (3410)؟.
- 2- هل يمتلك مراقبو الحسابات العراقيين المقومات التي يفرضها اطار التنمية المهنية المستدامة (Professional Development Accounting (CDP ليكونوا قادرين على مواكبة التطورات في بيئة العمل الرقابي ومنها خدمات التوكيد عن غازات الاحتباس الحراري؟.
- 3- هل تكامل متطلبات جدارات التدقيق الداخلي وفق الاطار العالمي The IIA Global Internal Audit Competency Framework مع التنمية المهنية المستمرة لمراقبي الحسابات تمكن من توفير المتطلبات المهنية والفنية لتقديم خدمات التوكيد لأغراض الاحتباس؟.
- 4- هل يمكن استيفاء متطلبات اصحاب المصالح بخصوص خدمة التوكيد عن غازات الاحتباس الحراري؟

ثانياً: أهداف البحث:

- 1- استعراض الجهود المهنية في الاهتمام بمجال الاحتباس الحراري والتغير المناخي.
- 2- اختبار قدرة مراقبي الحسابات العراقيين على تقديم خدمات التوكيد بخصوص تقارير (GHG).



3- اختبار العوامل المؤثرة في خدمة تأكيد الإفصاح عن الاحتباس الحراري والمتعلقة بمراقبي الحسابات من حيث متطلبات التنمية المهنية المستمرة (CPD), (متطلبات الاطار العالمي لجدارات التدقيق الداخلي).

ثالثاً:- أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من الاهتمامات الدولية بالنظام المناخي والجودة المهنية المبذولة للحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري, والاهتمام بالإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وخدمات التوكيد المرافقة لهذا من خلال تبني معايير التدقيق الدولية وحجم تأثيرها في البيئة والمجتمع .

رابعاً:- فرضية البحث: (لمراقبي الحسابات العراقيين المقدرة المهنية والفنية في تقديم خدمات توكيد الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري).

خامساً: مجتمع وعينة البحث: مراقبو الحسابات في البيئة العراقية كمجتمع للبحث وعلى وفق نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل لعام 2022 الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بالعدد 629 في 2021/12/30 والبالغ عددهم (293) , في حين شملت العينة العشوائية (146) مراقب حسابات أي بنسبة (50%) من المجتمع.

المحور الثاني : خدمات التوكيد عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري (ISA3410)

أولاً:- توكيد تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري : لا يعد الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري ملزماً للوحدات الاقتصادية في بعض الدول في حين تلزم الاسواق المالية لدول أخرى بضرورة الإفصاح عنها، وبالتالي هناك حاجة إلى توفير توكيد عن الإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري, الا ان تقارير الاستدامة الذي اشارت له مؤسسة (KPMG) اصبح ضرورة ملحة لتوفير الثقة والمصداقية في القوائم المالية، فضلاً عن أن التأكيد يضيف على المعلومات الواردة الجودة ويعزز من مصداقيتها ويقلل من الذاتية والحكم الشخصي الذي قد يصاحب الإفصاح في تلك التقارير, وأن تزايد حاجات اصحاب المصالح والمهتمين بمحتوى تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري دعا الهيئات المهنية الرقابية إلى اصدار معيار ارتباطات التأكيد (3410) عن قوائم الاحتباس الحراري الصادر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي اعتباراً من 2017/1/1.

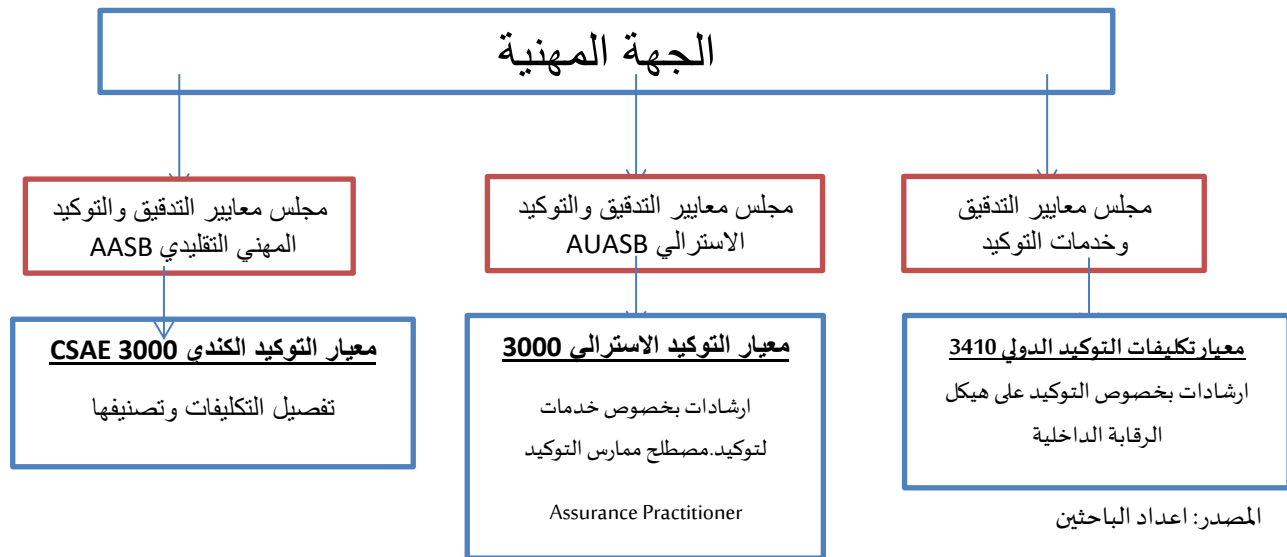
ثانياً:- خدمة التوكيد عن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري : اتجهت الهيئات المهنية الى الاهتمام المتزايد بخدمات التوكيد ففي نهاية القرن العشرين شكل المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة ايليوت (Eliot Committee) التي أكدت على التوسع في هذه الخدمات ، وعلى وفق ذلك اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الاول لخدمات التوكيد (ISAE100) عن مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية (IAASB) فضلاً عن معايير التصديق (SSAE) الصادرة عن AICPA فإن خدمة التوكيد يمكن تعريفها: على أنها التقرير الذي يعبر فيه المدقق عن استنتاجاته بخصوص قياس وتقييم أمراً ما (ISAE3000). وتعرف خدمات التوكيد بأنها خدمات مهنية تهدف إلى تحسين جودة المعلومات ومحتواها لخدمة متخذي القرارات وتعزيز درجة الثقة بها ، واصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أربعة معايير مكملية للمعيار (3000) والتي تختص بالمهام الفرعية لخدمات التوكيد ومنها البيانات الخاصة بالغازات الدفيئة (الاحتباس الحراري).

كما أن خدمات التوكيد تنطوي حول اتخاذ قرار عن معلومات نوعية مالية او غير مالية, فضلاً عن السعي إلى تحقيق جودة المعلومات وصياغتها وزيادة الثقة فيها. اذ أنها خدمات مهنية تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات, كما تمثل خدمة توكيدية الهدف منها معرفة فيما سيتعلق بالتقارير البيئية (تقارير غازات الاحتباس الحراري).

وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل الخدمة التوكيدية التصديقية غرضها تحسين جودة المعلومات لتقارير الاستدامة البيئية ومنها تقارير غازات الاحتباس الحراري, من خلال التأكيد على أن الادارة قد أوفت بالتزاماتها تجاه البيئة وتقليل مستوى الانبعاثات الحرارية, وهي خدمات مستقلة لأنها تقدم من طرف واحد مستقل حيادي.

ومن استقرار ماهية خدمات التوكيد المهني على وفق اصدارات الهيئات المهنية والدولية. اصبح هناك اتفاق عام حول المفهوم ويوضح الشكل (1) أهم الاصدارات المهنية الصادرة من قبل (ISAE No 3000, CSAENo300, IAASB3410).

شكل (1) خدمات التوكيد على وفق اصدارات الهيئات المهنية



وباستعراض ما تم تقديمه في التيارات البحثية فإن (WBCSP,2016) كان متوافقاً مع معيار خدمات التوكيد (3410), بخصوص الاتجاه المفاهيمي للخدمة التوكيدية لتقارير الاستدامة ومنها تقارير الانبعاثات الحرارية, اذ عبر عنها : بأنها الإجراءات المتخذة من قبل مراقب الحسابات (موفر الخدمة) والتي يمكن من خلالها تقييم وإبداء استنتاجات عن الإفصاحات للانبعاثات وإداء الوحدة الاقتصادية بهذا الخصوص, فضلاً عن تقييم وإبداء الاستنتاجات الفردية لغرض تعزيز المعلومات وتوفر مصداقيتها لأصحاب المصالح (AA1000). ويمكن تحديد طبيعة خدمات التوكيد المقدمة بأنها تقرير يبين التوكيد المعقول والتوكيد المحدود وكما يأتي:

أ- متطلبات معيار التوكيد (3410): ارتباطات التوكيد عن قوائم الاحتباس الحراري: يتناول المعيار ارتباطات التوكيد لإعداد تقرير عن قائمة انبعاثات غازات الانبعاثات الحرارية اذ يطبق هذا المعيار على إجراءات التأكيد المنفذة فيما يتعلق بقائمة الاحتباس بخلاف الحالة التي تمثل فيها قوائم الاحتباس الحراري والتي تكون جزء من معلومات شاملة خاضعة للتأكيد, كما يرتبط المعيار بمعايير أخرى مثل معيار (300).

ب- أهداف المعيار:

1- الوصول إلى تأكيد معقول أو محدود بحسب مقتضى الحاجة, عما اذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ الامر الذي يمكن مراقب الحسابات من ابداء استنتاج ينقل ذلك المستوى من التأكيد.

2- اعداد تقرير معين وفقاً لكون قائمة الاحتباس الحراري تم اعدادها وفقاً للضوابط الموضوعية أو في حالة ارتباط التأكيد المحدود, قد علم المدقق عن أي امر يجعله يشك استناداً إلى الإجراءات المتخذة والأدلة التي تم الحصول عليها بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم اعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً للضوابط الموضوعية (الضوابط المستخدمة من قبل الشركة لقياس واعداد التقارير حول الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري), وعرف المعيار قائمة الاحتباس الحراري بأنها قائمة تعرض العناصر الرئيسية وتقيس انبعاثات الاحتباس الحراري للشركة لفترة معينة تعرف عادة (بمخزون الانبعاثات), وتعرض عندما يكون ذلك منطقياً فضلاً عن المعلومات المقارنة والايضاحات ونوع الانبعاثات ومصدرها.

ثالثاً:- محتوى تقرير التوكيد وفق معيار 3410: يتضمن العناصر الرئيسية الآتية: (الفقرة أ 134)

أ- عنوان يشير بشكل واضح إلى ان التقرير هو تأكيد محدود مستقل أو تأكيد معقول مستقل.

ب- الموجه إليه تقرير التوكيد.



ج- تحديد أو وصف لمستوى التوكيد الذي تم التوصل اليه من قبل مراقب الحسابات أما معقول أو محدود.

د- تعريف بقائمة الاحتباس يتضمن الفقرة التي يغطيها التقرير.

وفي حالة وجود اي معلومات في القائمة لم يغطيها استنتاج مراقب الحسابات يتم ايضاحها مع ابداء استنتاج بخصوصها (المدقق لم يتخذ اي إجراءات بخصوصها) (الفقرتين 120 , 135). فضلاً عن التعريف بالأساليب التي تم الوصول من خلالها إلى هذا الاستنتاج مع الإشارة إلى أن مراقب الحسابات يطبق معيار رقابة الجودة (1) او المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الانظمة وللوائح التي لها على الاقل نفس متطلبات معيار رقابة الجودة (1) كما أن مراقب الحسابات ملتزم بمتطلبات الاستقلالية ومتطلبات سلوك وأداب المهنة المتعارف عليها في الانظمة ومتطلبات سلوك وأداب المهنة ذات العلاقة بخدمات التوكيد.

رابعاً:- مسؤوليات مراقب الحسابات في خدمات توكيد الاحتباس الحراري

1- وضع عبارة تفيد بأن خدمات التأكيد قد تم تنفيذها كأساس استنتاج مراقب الحسابات وفقاً لمعيار (3410) ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري.

2- ملخص معلوماتي بالعمل الذي تم تنفيذه كأساس لاستنتاج مراقب الحسابات, وفي حالة ارتباط التأكيد المحدود, فإن تفهم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أساساً لفهم استنتاج مراقب الحسابات, كما وتختلف الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن تلك المنفذة في ارتباط التأكيد المعقول, إذ تكون اقل مدى منها, وأن مستوى التأكيد الذي يتم الوصول اليه اقل بكثير من ذلك التأكيد الذي كان يمكن الوصول اليه فيما لو تم تنفيذ ارتباط تأكيد معقول (الفقرات 142 , 144).

3- توقيع مراقب الحسابات على التقرير وتاريخ تقرير التوكيد, كما يجب ان يتم تاريخ تقرير التأكيد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي يحصل فيه مراقب الحسابات على الادلة التي استند اليها في استنتاجه بما في ذلك الادلة التي تشير بأن أولئك الذين لديهم سلطة معترف بها قد اقرروا بتحملهم المسؤولية عن قائمة الاحتباس الحراري.

خامساً: مسؤوليات الإبلاغ الأخرى : يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المسؤولين عن الاشراف على قائمة الاحتباس الحراري في الامور التي لفتت انتباه مراقب الحسابات اثناء التوكيد, كما يجب أن يحدد ما اذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لطرف اخر داخل الوحدة الاقتصادية ومنها أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعد بحسب الحكم المهني للمدقق مهمة بدرجة كافية بحيث تستحق لفت الانتباه, فضلاً عن الغش المكتشف أو المشتبه به والامور التي تنطوي على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح بمجرد حدوثه او مشتبه في حدوثه. ويمكن قياس مصادر الاحتباس الحراري كمياً بواسطة القياس المباشر لمعدلات تركيز وتدفق الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو بالعينات بشكل دوري فضلاً عن قياس نشاط بديل مثل استهلاك الوقود وحساب الانبعاثات مثل استخدام معدلات توازن الكلف أو عوامل الانبعاثات الخاصة.

سادساً: متطلبات جودة التوكيد في تقرير مراقب الحسابات في الإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري : قدمت الادبيات والتيارات البحثية متطلبات جودة التوكيد على الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري, من خلال الاستعانة بخبير خارجي أو أكثر لإتمام خدمات التوكيد والمعرفة المعقولة منها بمعايير القياس وامكانية اعضاء فريق التدقيق من الوصول إلى المعلومات المطلوبة (Green&Taylor,2013:36).

الا أن الاهمية تكمن في المتطلبات الخاصة بفريق التدقيق انفسهم, الذين يقدمون خدمة التوكيد لاغراض (الاحتباس الحراري) من حيث خصوصية المهمة, كما قدمت العديد من الدراسات المتطلبات بشكلها الخاص والعام (Knechet et al, 2006: 17).

اذ تم التركيز على المتطلبات التي من الواجب توفرها في مراقبي الحسابات انفسهم بما في ذلك اعضاء ورئيس فريق التدقيق, فضلاً عن الصفات الخاصة التي يجب أن يتمتع بها رئيس الفريق (Carcello, et al 2011:17), والإجراءات المتبعة بدءاً من قبول التكليف بالخدمة لغاية مرحلة التقرير عن اعمال الخدمة ومرحلتي التخطيط وتنفيذ اعمال الخدمة (Defrd,2012:17). وتأسيساً لما تقدم فإن جودة خدمات التوكيد تتمحور حول التوافق مع ما جاء بمعيار تكليف التوكيد



الدولي ISAENo.3410. فيما يخص رئيس واعضاء فريق التدقيق فضلاً عن مراعاة احتياجات اصحاب المصالح . لذا فإن اعتبارات التخطيط السليم لأعمال الخدمة تتضمن امتلاك مراقب الحسابات فهم كافي وملائم لمختلف عناصر خطة متابعة الانبعاثات فعند حصوله على فهم كافي لبيئة الرقابة الداخلية ينعكس هذا على عملية اعداد الادارة لقائمة (GHC) وأن تقييم انشطة الرقابة الداخلية ينعكس ايضاً على جودة عملية اعداد قائمة (GHC) فضلاً عن الامور اللازمة لإعداد خطة التوكيد. وبالإمكان توضيح المتطلبات المهنية الإداء خدمة توكيد الافصاح عن الاحتباس الحراري كما موضح بالشكل (2).

شكل (2) المتطلبات المهنية الإداء خدمة توكيد الافصاح عن الاحتباس الحراري وفق ISAENo.3410

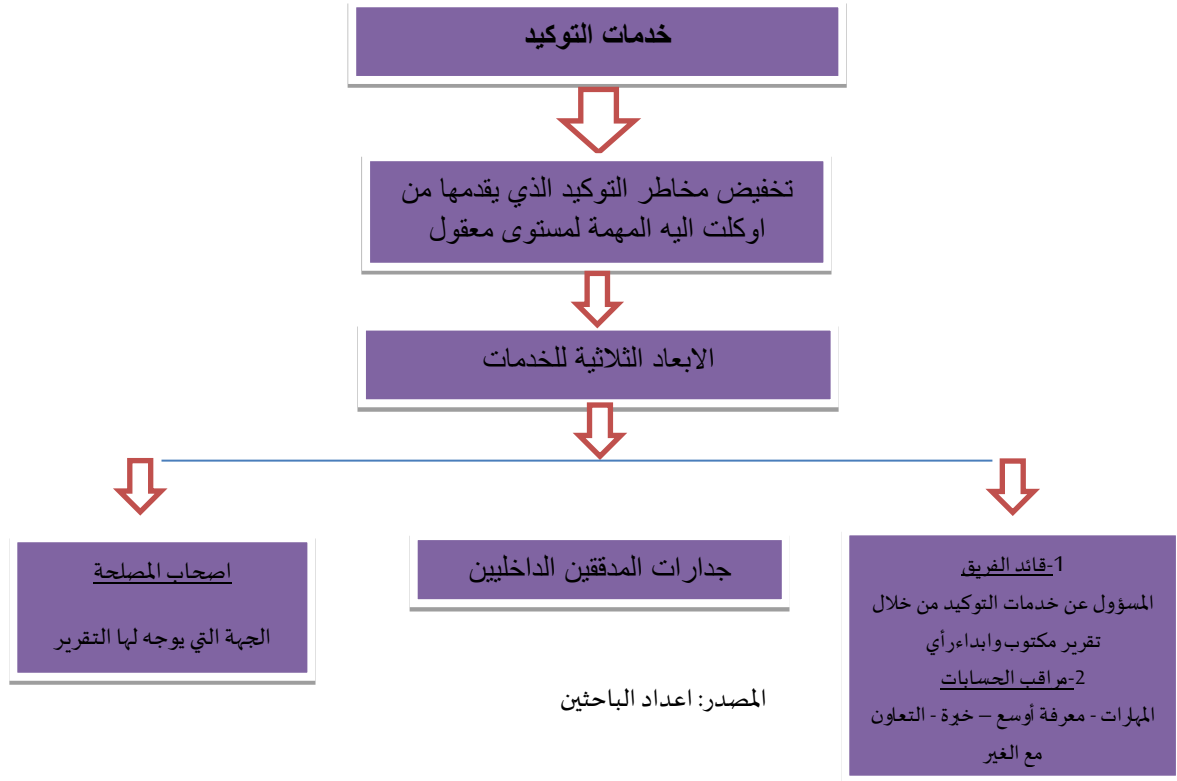
2- مرحلة تخطيط اعمال الخدمة	1- متطلبات قبول التكليف
<ul style="list-style-type: none"> • الفهم الكامل لبيئة الوحدة الاقتصادية. • الفهم الكامل للتشريعات والضوابط القانونية. • معايير المقاييس المحلية والدولية للانبعاثات. • تقييم بيئة الرقابة الداخلي وامكانية الاعتماد على جودة ادائها. • هيكل الرقابة الداخلية في اعداد قائمة (GHG) • مستوى مخاطر الرقابة الداخلية. • إعداد خطة التوكيد. 	<ul style="list-style-type: none"> • امتلاكهم خطاب التكليف. • فهم بيئة واختصاص الوحدة الاقتصادية. • تحديد اتعاب خدمة التوكيد. • تحديد اعضاء فريق التوكيد. • تحديد المسؤوليات والواجبات. • الاستعانة بخبراء خارجيين عند الحاجة. • تحديد معايير ومقاييس الاحتباس الحراري المعمول بها. • امكانية الوصول إلى المعلومات.
4 - تقرير خدمة التوكيد عن الإفصاح عن الاحتباس الحراري	3- تنفيذ اعمال خدمة التوكيد
<ul style="list-style-type: none"> • الالتزام بالجوانب الشكلية والفنية للتقرير وتوفير توكيد ايجابي أو سلمي على قائمة GHG. • توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة للشركة. • احتواء التقرير على الفقرات الرئيسية. • رأي مراقب الحسابات. 	<ul style="list-style-type: none"> • تقييم إداء الادارة بخصوص تخفيض الانبعاثات. • تقييم أداء القياس الكمي للانبعاثات وفق المقاييس الدولية. • الافصاح عن غازات الاحتباس الحراري بالأسلوب والطريقة المطلوبة والمحددة من قبل من قبل الاسواق المالية طوعاً أو الزاماً.

المصدر: اعداد الباحثين

يتضح من الشكل (2) بأن الخدمة التي يقدمها مراقب الحسابات تكون أكثر سعة وتركيز وتخصص عن الخدمات التقليدية المعروفة. (IASSB,2010) وقد اطلق عليه (AUASB,2015) الممارس بحكم نوعية المهارات التي من الواجب أن يمتلكها والتي تتمثل بالمعرفة المتخصصة بطبيعة الانبعاثات الحرارية وكيفية قياسها والافصاح عنها ومدى الامتثال للقوانين والتعليمات الخاصة بتخفيضها. فضلاً عن أن الهدف من خدمة التوكيد عن الافصاح عن الاحتباس الحراري هو ابداء توكيد معقول لا مطلق عن تخفيض الوحدة الاقتصادية لانبعاثاتها الضارة والنتيجة عن أنشطتها. وقدم مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي إرشادات بخصوص اعداد التقارير غير المالية عام 2021 - في خطوة هامة نحو دعم التأكيد على إعداد التقارير غير المالية إرشادات بعنوان إرشادات غير إلزامية لتطبيق المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3000 (المنقّح) على إعداد التقارير الخارجية الموسّعة – وتعد هذه الإرشادات بالإضافة إلى المعيار والمعيار الدولي لعمليات التأكيد 3410 تشكل معاً حزمة قوية تساعد على تعزيز الثقة في تقارير التوكيد وتحسين موثوقيتها ويشمل ذلك تمكين مراقبي الحسابات من الاستجابة للأنظمة الجديدة لإعداد التقارير. والاستمرار في المتابعة الوثيقة للتطورات العالمية الجارية وتتناول الإرشادات مجموعة من المسائل العامة، بما في ذلك الاستعانة بالكفاءة والجدارات الملائمة، وممارسة الشكك المهني والحكم المهني، والشروط الأساسية لعمليات التأكيد، علاوة على مزيد من المسائل التقنية الأكثر تحديداً. وتقدم الإرشادات أيضاً شرحاً إضافياً وأمثلة

للمساعدة على الاستيعاب الأفضل للفرق بين عمليات التأكيد المحدود وعمليات التأكيد المعقول(.).
 وتاسيسا لماتقدم فأن خدمات التوكيد تشير بإطارها العام إلى انها أحد اهم الخدمات
 التصديقية (Adhesion Services) وفق المتطلبات الدولية IAASB وتتمحور حول الابعاد الثلاثية للخدمات وكما مبين
 في الشكل(3)

شكل (3) طبيعة خدمات التوكيد على وفق المتطلبات الدولية IAASB

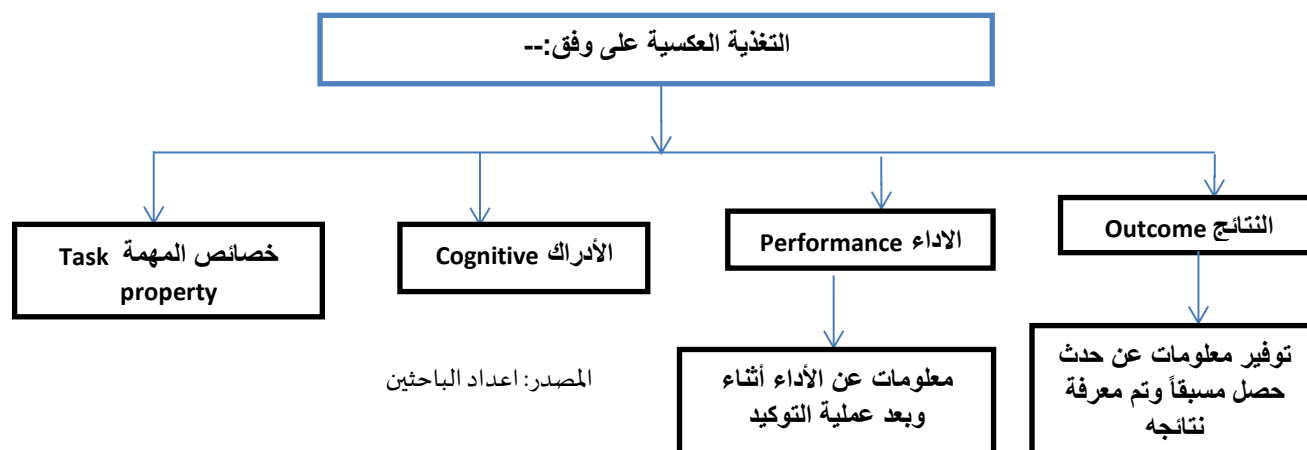


سابعاً:- الحاجة إلى متطلبات جودة التوكيد من خلال الابعاد الثلاثية(مراقب الحسابات, قائد الفريق, اصحاب المصلحة). :
 تناولت الاهتمامات البحثية بالمتطلبات الواجب توافرها في مراقبي الحسابات (موفري الخدمة) إذ أكدت اصدارات المفوضية
 الأوروبية على ان ارتفاع مستوى جودة خدمة التوكيد على الإفصاح عن الانبعاثات عن غازات الاحتباس الحراري يتوجب
 جملة من الشروط كتمتع مقدمي الخدمة بالاستقلالية والحيادية والكفاءة اللازمة بما يتلائم مع المتطلبات الدولية وامتلاكهم
 لصفات وامكانيات اضافية (European Commission,2012, a,c:101). كما أن اطار التنمية المستدامة لمراقب
 الحسابات وعلى وفق اصدار (IAASB,2010) يهتم بزيادة جودة توكيد الخدمات بشكل خاص فضلاً عن انها تسهم في
 جودة التدقيق عموماً وتستلزم الكفاءة المطلوبة المهنية والفنية (توافر التعلم), وأن تنمية التعلم أحد المتطلبات لتطوير جودة
 التوكيد والاهتمام بالبعدين (مراقب الحسابات القائم بتقديم خدمة التوكيد ورئيس فريق التدقيق ومهارات بيئة المدققين الداخليين
).

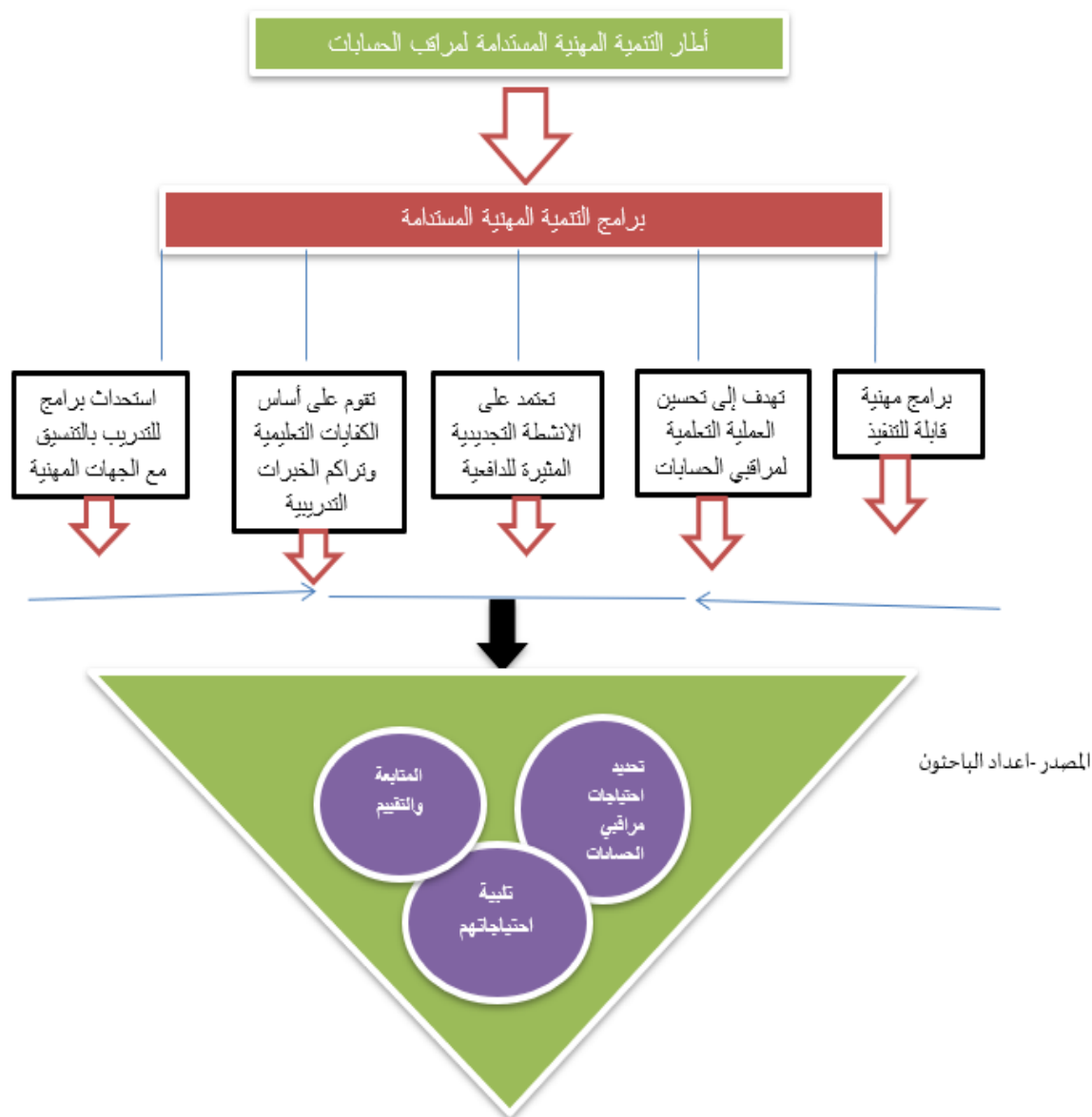
ثامناً:- التنمية المهنية المستمرة : تناول (IAASB&ZOIOC) التنمية المهنية المستدامة (CPD) كأحد المرتكزات
 لتحسين جودة التدقيق وتوظيفها في سياق التعلم لمراقب الحسابات لتحسين دوره في القيام بعمله بكفاءة وفاعلية لتحقيق ما
 يمكن أن يسمى الجدارة المهنية (IASSB,2010:13). إذ أن هذه الجدارة تنعكس بشكل مباشر على جودة خدمات التوكيد
 من خلال التغذية العكسية, فالتعلم يمكن أن يزيد الجودة من خلال التغذية العكسية للنتائج المتحققة, والتي يمكن أن يطلق عليها
 التغذية المرتجعة عن النتائج Outcome Feed Back (OFB), أو التغذية المرتجعة عن خصائص المهمة Task
 Properties Feed Back (TPF), فضلاً عن التغذية المرتجعة المدركة Cognitive Feed Back (CFB), والتغذية

العكسية التفسيرية (Explanatory Feed Back (EFB) (Duet.al,2012). ويوضح الشكل (4) طبيعة وأنواع التغذية العكسية والتي تساهم في تحسين جودة التوكيد .

شكل (4) طبيعة التغذية العكسية المؤثرة على جودة التوكيد من خلال التعلم



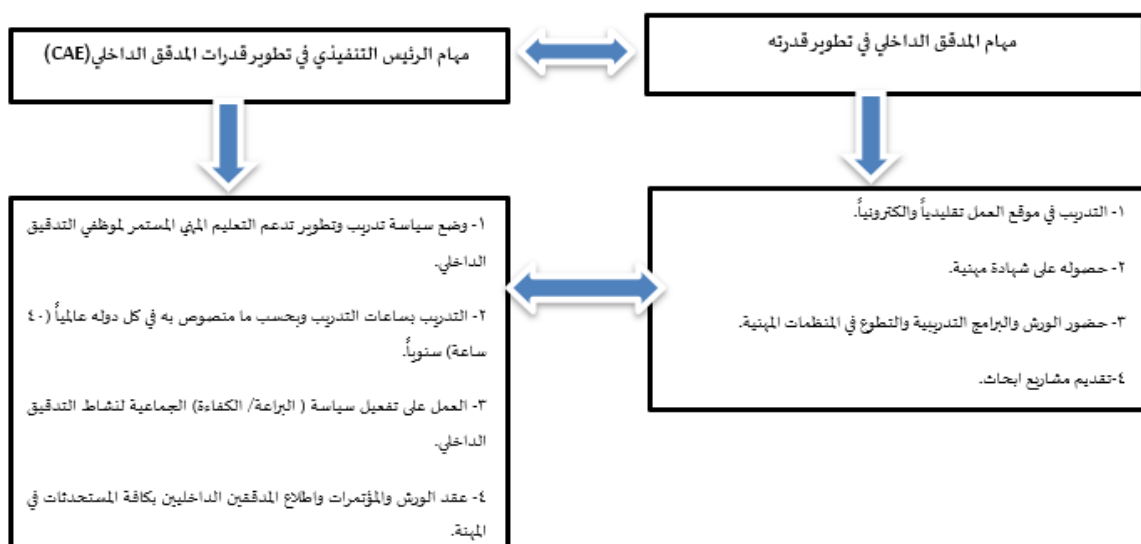
ويفسر مفهوم (CPD) ان مراقبي الحسابات الخارجيين يتطلب ان يتواءموا مع ماهية المتطلبات الواجب توافرها فيه من حيث التأهيل المهني والممارسات والخبرة العلمية والعملية لضمان جودة الاحكام التي يصدرونها ويتم ذلك من خلال التدريب المستمر, لتحسين كفاءتهم التي تتركز على اربعة عناصر هي (المعرفة, والمهارة, والقيم, والسلوك) والأهم هو تعزيز المعرفة عن طريق التدريب المستدام حيث الذي يتحقق من خلال المشاركة بالمؤتمرات وورش العمل والدورات التدريبية التخصصية لتنمية قدرتهم المهنية مما يكسبهم خبرات نظرية وعملية. وان عملية التدريب تكون من خلال خطة سنوية للوقوف على المهارات التي ينبغي أن يتسم بها مراقب الحسابات الخارجي (مليجي, 2013: 17). ويوضح الشكل (5) المبادئ العامة لآطار التنمية المهنية المستدامة. من الشكل الاتي يتضح أن خارطة الطريق للتطور المهني المستدام يمكن أن تكون باتجاهين متعاكسين. الخارجي تختص بمراقب الحسابات والداخلي تتضمن تحسين وتطوير مهارات المدققين الداخليين.



تاسعا – تطوير جدارات *المدققين الداخليين : يتم ذلك من خلال الإطار العالمي لجدارات التدقيق الداخلي The IIA Framework (Global Internal Audit Competency) والذي يتكون من عشرة اصدارات اساسية كما في الشكل (6) فضلاً عن متطلبات معيار التدقيق الداخلي رقم 1230 (التطوير المهني المستمر) والذي يركز على تطوير المعارف والمهارات والجدارات* الاخرى للتطوير المهني المستدام وعلى وفق الادلة الارشادية المرافقة للمعيار (IIA, 2017, 1-35). (<http://bit.ly/2rjvyfx>). ويوضح الشكل (6) الارشادات التنفيذية لتطوير قدرات المدققين الداخليين (implementation Guides).

* جدارات هي المهارات : المتمثلة بالمعارف العلمية والعملية والخبرات المختلفة والمهارات والسمات الشخصية للمدققين الداخليين.

الشكل (٦) الارشادات التنفيذية لتطوير قدرات المدققين الداخليين



المصدر: إعداد الباحثون. وفق الارشادات التنفيذية /٢٠١٧ الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

شكل (٧) متطلبات الاطار العالمي لجدارات التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين



المصدر: بالاعتماد على الاطار العالمي لجدارات التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين (AII).



وبالتالي يمكن تحقيق التنمية المهنية المستمرة للتدقيق الداخلي عن طريق التكامل بين جدارات التدقيق الداخلي ومتطلبات الارشادات التنفيذية لتطوير قدرات المدققين بالاعتماد على معيار (1230) – التطوير المهني المستمر. من خلال ماتقدم يتضح التكامل بين التنمية المهنية المستمرة وجدارات التدقيق الداخلي وفق الاطار العالمي وباتجاهين متوافقين تمكن من تحسين جودة خدمات التوكيد عن غازات الاحتباس الحراري من بالاعتماد على تحسين جدارات مراقب الحسابات الخارجي وجدارات المدققين الداخليين لخلق بيئة رقابة داخلية فاعلة لكون خدمة التوكيد عن غازات الاحتباس الحراري خدمة لها خصوصيتها من حيث المهارات التي تتطلب توافرها بالقائمين عليها. فضلا عن البعد الثالث لها والمتمثل باصحاب المصلحة في تحسين سمعة الشركة لدى المستثمرين وتوفير الثقة لديهم بمصادقية المعلومات الواردة في تقارير (GHG)

المحور الثالث : الجانب التطبيقي- اختبار فرضية البحث وتحليل النتائج

اولاً: مجتمع وعينة البحث : تم اختيار مجتمع البحث المتمثل بمراقبي الحسابات المجازين في البيئة تم توزيع (146) استمارة استبانة وكان عدد الاستبانات المعادة 50 والصالحة للتحليل الاحصائي (47) استمارة اعتمد الباحثون على مقياس ليكرت الخماسي

جدول (1) خصائص عينة البحث			
الوصف	التفاصيل	العدد	النسبة المئوية
تخصص العلمي	محاسبة	42	89.362
	اخرى	5	10.638
المؤهل العلمي	دكتوراه	2	70
	مراقب حسابات قانوني	33	4.255
	بكالوريوس	12	25.531
سنوات الخبرة في العمل الرقابي	اقل من 12 سنة	17	36.170
	اقل من 17 سنة	15	31.914
	اكثر من 22 سنة	15	31.914
الدورات التدريبية	المحلية	47	100
	الدولية	5	10.638

من الجدول 1 يتضح ان العينة ملائمة لاختبار امتلاكها متطلبات تقديم خدمة التوكيد وفق معيار 3410 بحكم الابعاد ثنائية الاتجاه من حيث الجدارات (المؤهل العلمي والخبرة المهنية والدورات التدريبية).

جدول (2) محور المتطلبات اللازمة للقيام بتقديم خدمة التوكيد عن الافصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	لدينا معرفة كافية بمتطلبات الافصاح عن قوائم GHG.	3.659	73.198	0.857
2	هناك فهم مسبق لطبيعة اعمال الشركات العاملة في العراق والشركات المتعددة الجنسيات التي يرافق انشطتها غازات الاحتباس الحراري.	4.831	80.66	0.793
3-	قبل قبول التكليف يحدد اعضاء فريق التوكيد ورئيسهم والذين يجب ان يكونوا من اصحاب المعرفة المسبقة بإجراءات الشركات تجاه غازات الاحتباس الحراري.	4.789	95.64	0.431
4	هناك فهم مسبق لطبيعة المقاييس الدولية لنسبة غازات الاحتباس الحراري المسموح به في الشركات .	3.990	75.81	1.103
5	لدينا المام كافي بمتطلبات معيار التدقيق والتوكيد(3410)	4.802	96.21	0.774
6	لدينا تدريب وتعلم مستمران بخصوص مستجدات البيئة الدولية وخصوصاً ما يتعلق بالإجراءات القياسية والافصاح عن غازات الاحتباس الحراري.	3.421	73.21	0.881



0.774	96.04	4.802	7	هناك اعتماد كبير على هيكل الرقابة الداخلية في الشركة المراد تقديم الخدمة التوكيدية فيها.
0.870	93.64	4.872	8	ادلة التوكيد المعتمدة في بلورة رأينا المحاييد حول الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري مستندة إلى الملاحظة المباشرة والاكتمال الموضوعي والفني والإجراءات التحليلية لتخفيض خطر التوكيد.
0.881	98.21	4.981	9	يتم استحداث برامج للتدريب بالتنسيق مع الهيئات المهنية في العراق بخصوص المستجندات التي تطرأ على معايير التدقيق والتوكيد الدولية.
0.870	95.21	3.951	10	برامج التدريب التي نعتمدها تركز على الاطر العالمية لتطوير مهارات مراقبي الحسابات
0.881	93.212	4.552	11	الشركات التي تطلب من مراقبي الحسابات الخدمات التوكيدية في مجال البعد البيئي تهدف لاعطاء اشارة موجبة للمستثمرين
0.968	80.101	3.968		المجموع

من الجدول (2) يتضح ان المتوسط الحسابي لاجابات افراد عينة البحث بلغ (3.968) بحيث شكل نسبة 80% من مساحة المقياس وعلى وفق ذلك جاءت نتائج الاجابات كالتالي :-

-بنسبة 73% كانت الاجابات باتجاه الموافقة بخصوص المعرفة الكافية بمتطلبات الافصاح عن قوائم GHG وبنفس الاتجاه وبنسبة 80% كانت الاجابات باتجاه الموافقة بأن مراقبي الحسابات لديهم فهم مسبق لطبيعة اعمال الشركات العاملة في العراق والشركات المتعددة الجنسيات التي يرافق انشطتها غازات الاحتباس الحراري وبنسبة 96% يتم قبول التكلفة بتحديد اعضاء فريق التوكيد ورئيسهم والذين يجب ان يكونوا من اصحاب المعرفة المسبقة بإجراءات الشركات تجاه غازات الاحتباس الحراري ، وبنسبة 75% باتجاه الاتفاق بان هناك فهم مسبق لطبيعة المقاييس الدولية لنسبة غازات الاحتباس الحراري المسموح به في الشركات، وبنسبة 96% وباتجاه الاتفاق التام بان هناك المام كاف لمراقبي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق والتوكيد (3410). وجاءت اجابات عينة البحث باتجاه الاتفاق بان لديهم تدريب وتعلم مستمران بخصوص مستجندات البيئة الدولية خصوصاً ما يتعلق بالإجراءات القياسية والافصاح عن غازات الاحتباس الحراري. وبنسبة 73% وباتجاه الاتفاق التام وبنسبة 96% بان هناك اعتماد كبير على هيكل الرقابة الداخلية في الشركة المراد تقديم الخدمة التوكيدية فيها. وبنفس الاتجاه يتضح اتفاق اجابات عينة البحث بنسبة 93% بخصوص ادلة التوكيد المعتمدة في بلورة الرأي المحاييد حول الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري مستندة إلى الملاحظة المباشرة والاكتمال الموضوعي والفني والإجراءات التحليلية لتخفيض خطر التوكيد. واتجهت اجابات عينة البحث نحو الموافقة بخصوص استحداث برامج للتدريب بالتنسيق مع الهيئات المهنية في العراق بخصوص المستجندات التي تطرأ على معايير التدقيق والتوكيد الدولية وبنسبة 98% ، وبنسبة 93% جاءت الاجابات بخصوص البيئة العراقية فبرامج التدريب التي تعتمد تركز على الاطر العالمية لتطوير مهارات مراقبي الحسابات وجاءت اجابات عينة البحث باتجاه مشابه نحو الاتفاق وبنسبة 93% الشركات التي تطلب من مراقبي الحسابات الخدمات التوكيدية في مجال البعد البيئي تهدف لاعطاء اشارة موجبة للمستثمرين. تأسيساً لما سبق يتضح ان يتضح ان المتوسط الحسابي لاجابات افراد عينة البحث بلغ (3.968) ويشير ذلك الى الموافقة بحيث شكلت نسبة 80% من مساحة المقياس المعتمد بخصوص العبارات المتعلقة بفرضية البحث والمتمثلة (لمراقبي الحسابات في البيئة العراقية المقدرة المهنية والفنية في تقديم خدمات توكيد الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري) اذ ان نسبة 80% تقع ضمن مساحة اتفق تماماً وعليه يتم قبول فرضية البحث

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

- 1- اضحى للعراق اهتماماً واسعاً بمجال الاهتمامات البيئية من حيث الولوج بالمعاهدات الدولية لحماية المناخ للحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري حيث انضم العراق إلى اتفاقية باريس للتغيرات المناخية، فضلاً عن مشاركاته الفاعلة في المؤتمرات واخرها الدورة السادسة والعشرين لمؤتمر الدول الأطراف (COP26) لاتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن التغير المناخي في غلاسكو في اسكتلندا عام 2021. مما يفتح الافاق المهنية للاهتمام المتزايد بالجدارات المهنية لمراقبي الحسابات لتتوافق مع الرؤى المستقبلية للبلد .



- 2- اهتمت الهيئات المهنية بإصدار العديد من الارشادات ومعايير التدقيق والتوكيد بخصوص حماية البيئة والحد من ظاهرة الاحتباس الحراري لذا جاء معيار 3410 والارشادات المعاصرة الصادرة عن IASB بهذا الخصوص
- 3- تكامل جدارات التدقيق وفق الاطار العالمي مع التنمية المهنية المستمرة قادرة على تطوير عمل بيئة التوكيد الخدمية
- 4- البيئة العراقية قادر على الايفاء بمتطلبات الخدمات التوكيدية باتجاه ثلاثي الابعاد البيئة الرقابية الداخلية والخارجية

ثانيا- التوصيات

- 1- السعي الدؤوب من قبل الهيئات المهنية القائمين على مهنتي المحاسبة والتدقيق الى تفعيل الدورات التدريبية وتحسين الجدارات المهنية الرامية الى تحسين المستوى المعرفي للمدققين والمحاسبين ومراقبي الحسابات
- 2- تبني سوق العراق للاوراق المالية كما هو حال الاسواق المالية في العديد من دول العالم لتعليمات الزامية للافصاح عن تقارير GHG فضلا عن بناء مؤشر للافصاح عن غازات الاحتباس الحراري في البيئة العراقية .
- 3- تبني معايير التدقيق والتوكيد الدولية في العمل الرقابي في البيئة العراقية لمالها من اهمية في تعزيز جودة البيئة الرقابية .

المصادر

أولا : العربية

- 1-عليوة، رشا ، جمال سعيد ، مصطفى محمد خليل(2017) (اطار مقترح للإفصاح البيئي عن شكل انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وانعكاسه على الإداء المالي). بحث منشور في المجلد الأربعون الجزء الاول, مجلة العلوم البيئية بمصر
- 2- يعقوب ، ابتهاج ، ايناس القيسي (2020) (نحو بناء مؤشر مقترح للإفصاح المحاسبي والتوكيد عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري- دراسة تجريبية في سوق العراق المالي). بحث منشور في وقائع مؤتمر كلية بغداد للعلوم الاقتصادية

ثانيا – الاجنبية

1. Andrew, A., Crotese, S., (2019), "The Economic of climate change, y fin facts Team, Cambridge University Press.
2. Bui, Binh, (2017), Strategic Responses to changing climate change policies: The role payola by carbon accounting climate change policies and carbon, Wiley Digital Archives, 24 Nov.
3. Cress, The Coalition for environ mentally Responsible Economics, (2008), (Globate From war for climate Risk Disclosure A statement of investor exceptions for comprehensive corporate Disclosure (<http://www.ceres.org>).
4. Climate Disclosure Standards Board the CDSB Framework formed a foundation for the Task Force for Climate-Related Financial Disclosures (TCFD). 2012.www.cdsb.org
5. ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas.2012 International Standard on Assurance Engagements. Staff of the International Auditing and Assurance Standards Board.
6. Lovell, Heaclher, & Mackemie, Dovald, 2011, Amounting for carbon: The Role of Accounting professional organizations in Governing climate change.



7. Luo, L., (2012), Household energy consumption versus income and relative standard of living, Energy policy No.35.
8. Nicholas, Sir, Stern, (2006), Stern Review: The Economics of Climate Change Facts Team Oct.30.
9. The International Federation of Accountants (IFAC).2021- Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements.
10. The IIA Global Internal Audit Competency Framework.2019.
11. World Business Council for Sustainable Development ...<https://www.wbcsd.org>