

مجلة كلية التراث الجامعية

مجلة علمية محكمة

متعددة التخصصات نصف سنوية

العدد الثالث والثلاثون

عدد خاص بواقع 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 ابراهيم

مدير التحرير

أ. م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الایداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

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



الابعاد الثلاثية لجودة خدمات التوكيد عن ابعاث غازات الاحتباس الحراري

دراسة مسحية في البيئة العراقية

أ.د. طلال محمد علي الجحاوي أ.د. ابهاج اسماعيل يعقوب م.م. كرار كريم جواد

كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة كلية التراث الجامعية

المقدمة: يعني بغازات الاحتباس الحراري تلك التي يتم ابعاذها 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 تتبع من الانتاج الصناعي وغير ذلك وتطور الدور الذي يؤديه مراقب الحسابات في توفير توكيد معقول حول القضايا المالية والقضايا البيئية ومن ابرزها خدمات توكيد الاصحاح عن غازات الاحتباس الحراري (Greenhouse Gases) (GHG).

اذ ان الاهتمام بالاصحاح عن هذه الغازات يتم طوعيا في بعض البلدان والزاميا في اخرى، ولضمان مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تفصح عنها يبرز الاهتمام بخدمات التوكيد عن اصحاح الشركات عن ابعاث غازات الاحتباس الحراري. كما اسهمت الهيئات المهنية بتصدار المعايير والارشادات ومنها خدمات التوكيد وفق المعيار (ISA3410) وبما أن المحاسبة والتدقيق متكيان ومتواصلان مع التغيرات البيئية فإن القائمين على مهنة التدقيق وباتجاه تنمية المهارات المستدامة للمدققين لتلاءم مع المتطلبات المهنية الدولية ومع ازدياد الاهتمام دولياً بتغير المناخ اضحي للعراق اهتماماً واسعاً 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 مشاركته 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 بذات التزايد في تفعيل دور مراقيي الحسابات في البيئة العراقية لأن يكون احد الركائز المهمة ل توفير خدمة توكيد تقارير غازات الاحتباس الحراري والاصحاح 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 ابعاث غازات الاحتباس الحراري والإداء المالي، من خلال إجراء دراسة تطبيقية على مجتمع تمثل بالشركات الصناعية المدرجة في البورصة المصرية، والتي عددها (14) شركة للمرة (2009-2016) وبعينة حجمها (183) شركة، وبالاعتماد 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 مقتراح 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 انه بالإمكان بناء مؤشر للإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري في السوق (يعقوب والقيسي, 2020).

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

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

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

الاطار المنهجي

اولاً: مشكلة البحث: مع انتشار ظاهرة الاحتباس الحراري والاهتمام الدولي بتغيرات المناخ وتوسيع نطاق المؤتمرات والتيرات البحثية المهمة بالإفصاح عنها كأحد فقرات الاستدامة البيئية وتقارير(GHG*) وبناء المؤشرات السوقية(index) الخاصة بالإفصاح عن ذلك في العديد من الأسواق المالية لتحقيق الموثوقية والمصداقية في التقارير البيئية المهمة بالإفصاح عن الاحتباس الحراري كان لابد 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، الا أن الإفصاح يكون أحياناً ضمنياً في تقارير الشركات المدرجة في السوق وعلى وفق الاهتمام المتزايد في البيئة العراقية وانطلاقاً مما نقدم يثار التساؤلات البحثية الآتية:-

- 1- هل يمتلك مراقبو الحسابات العراقيين القدرة على تقديم خدمات التوكيد على وفق المتطلبات الدولية لمعايير(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 جدرات 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 أصحاب المصالح بخصوص خدمة التوكيد عن غازات الاحتباس الحراري ؟

ثانياً: أهداف البحث:

- 1- استعراض الجهد المبذول 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 توکید الإفصاح عن الاحتباس الحراري وال المتعلقة بمرأقي الحسابات من حيث متطلبات التنمية المهنية المستمرة (CPD)، (متطلبات الاطار العالمي لجدرات التدقيق الداخلي).

ثالثاً: أهمية البحث: تبع أهمية البحث من الاهتمامات الدولية بالنظام المناخي والجودة المهنية المبذولة للحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، والاهتمام بالإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وخدمات التوکید المراقبة لها من خلال تبني معايير التدقيق الدولية وحجم تأثيرها في البيئة والمجتمع.

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

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

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

اولاً: توکید تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري : لا يعد الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري ملزماً للوحدات الاقتصادية في بعض الدول في حين تلزم الأسواق المالية لدول أخرى بضرورة الإفصاح عنها، وبالتالي هناك حاجة إلى توکید 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 يضفي على المعلومات الواردة الجودة ويعزز من مصداقيتها ويفل من الذاتية والحكم الشخصي الذي قد يصاحب الإفصاح في تلك التقارير، وأن تزايد حاجات أصحاب المصالح والمهتمين بمحفوظ تقارير انبعاثات غازات الاحتباس الحراري دعا الجهات المهنية الرقابية إلى اصدار معيار ارتباطات التأكيد (3410) عن قوائم الاحتباس الحراري الصادر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي اعتباراً من 1/1/2017.

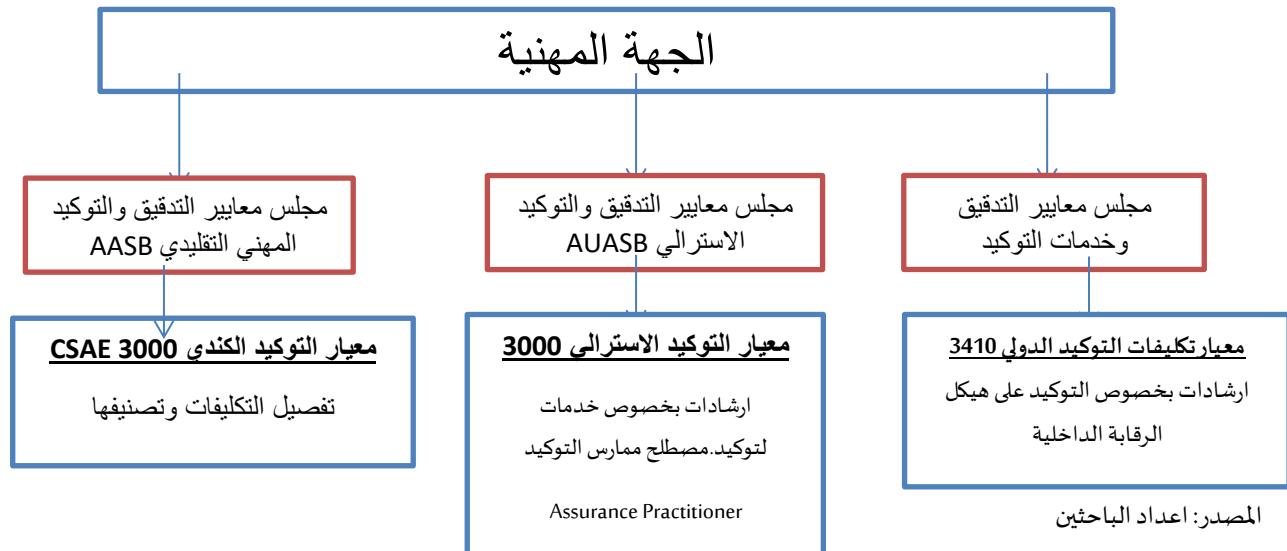
ثانياً: خدمة التوکید عن الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري : اتجهت الجهات المهنية إلى الاهتمام المتزايد بخدمات التوکید ففي نهاية القرن العشرين شكل المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة ايليوت (Eliot) التي أكدت على التوسع في هذه الخدمات ، وعلى وفق ذلك اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)المعيار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

كما أن خدمات التوکید تتضمن تحديد 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 تتمثل خدمة توکيدية الهدف منها معرفة فيما يتعلق بالتقارير البيئية (تقارير غازات الاحتباس الحراري).

وتنتمي الإشارة إليها على أنها تمثل الخدمة التوكيدية التصديقية غرضها تحسين جودة المعلومات لتقدير 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 استقراء ماهية خدمات التوكيد المهني على وفق اصدارات الجهات 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 الجهات المهنية



وباستعراض ما تم تقديمها في التيارات البحثية فإن (WBCSP,2016) كان متوافقاً مع معيار خدمات التوكيد (3410)، بخصوص الاتجاه المفاهيمي للخدمة التوكيدية لقارير 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 واداء الوحدة الاقتصادية بهذا الخصوص، فضلاً عن تقييم وابداء الاستنتاجات الفردية لغرض تعزيز المعلومات وتتوفر مصادقتها لاصحاب 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 اخرى 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 الموضوعة او 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 الموضوعة (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 منطبقاً فضلاً عن المعلومات المقارنة والاضمادات 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 إليه من قبل مراقب الحسابات أما معقول أو محدود.

د- تعريف بقائمة الاحتباس يتضمن الفقرة التي يعطها 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 الاشارة إلى أن مراقب الحسابات يطبق معيار رقابة الجودة (1) او المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الانظمة وللواائح التي لها على الاقل نفس متطلبات معيار رقابة الجودة (1) كما أن مراقب الحسابات ملتزم بمتطلبات الاستقلالية ومتطلبات سلوك وآداب المهنة المتعارف عليها في الانظمة ومتطلبات سلوك وآداب 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 وتحتاج الإجراءات في ارتباط التأكيد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن تلك المنفذة في ارتباط التأكيد المعقول، اذ تكون اقل مدى منها، وأن مستوى التأكيد 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 اولئك الذين لديهم سلطة معترف بها قد افروا بتحمليهم المسئولية عن قائمة الاحتباس الحراري.

خامساً: مسؤوليات الابلاغ الأخرى : يجب على مراقب الحسابات ابلاغ المسؤولين عن الاشراف على قائمة الاحتباس الحراري في الامور التي لفت انتباه مراقب الحسابات اثناء التوكيد، كما يجب أن يحدد ما إذا كانت هناك مسؤولية للابلاغ 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 تتطوي على عدم الالتزام بالأنظمة وللواائح بمجرد حدوثه او مشتبه في حدوثه. ويمكن قياس مصادر الاحتباس الحراري كمياً بواسطة الفياس المباشر لمعدلات ترکيز 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).

الآن الاهمية تكمن في المتطلبات الخاصة بفريق التدقيق انفسهم، الذين يقدمون خدمة التوكيد لغراض (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 مراقب 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 المتتبعة بدءاً من قبول التكليف بالخدمة لغاية مرحلة التقرير عن اعمال الخدمة ومرحلتي التخطيط وتنفيذ اعمال الخدمة (Defrd,2012:17) . وتأسساً لما تقدم فإن جودة خدمات التوكيد تمحور حول التوافق مع ما جاء بمعايير تكليف التوكيد



ال 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 فعد حصوله على فهم كافي لبيئة الرقابة الداخلية ينعكس هذا على عملية اعداد الادارة لقائمة (GHC) وأن تنفيذ انشطة الرقابة الداخلية ينعكس ايضاً على جودة عملية اعداد قائمة (GHC) (GHC) فضلاً عن الامور الالزامية لإعداد خطة التوكيد. وبالإمكان توضيح المتطلبات المهنية للاداء خدمة توكيد الافصاح عن الاحتباس الحراري كما موضح بالشكل (2).

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

2- مرحلة تخطيط اعمال الخدمة

- الفهم الكامل لبيئة الوحدة الاقتصادية.
- الفهم الكامل للتشريعات والضوابط القانونية.
- معايير المقاييس المحلية والدولية للانبعاثات.
- تقييم بيئة الرقابة الداخلية وامكانية الاعتماد على جودة ادامتها.
- هيكل الرقابة الداخلية في اعداد قائمة (GHC)
- مستوى مخاطر الرقابة الداخلية.
- إعداد خطة التوكيد.

1- متطلبات قبول التكليف

- امتلاكم خطاب التكليف.
- فهم بيئة واحتياص الوحدة الاقتصادية.
- تحديد اتعاب خدمة التوكيد.
- تحديد اعضاء فريق التوكيد.
- تحديد المسؤوليات والواجبات.
- الاستعانة بخبراء خارجيين عند الحاجة.
- تحديد معايير ومقاييس الاحتباس الحراري المعول بها.
- امكانية الوصول إلى المعلومات.

4- تقرير خدمة التوكيد عن الافصاح عن الاحتباس الحراري

- الالتزام بالجوانب الشكلية والفنية للتقرير وتوفير توكيد ايجابي أو سلبي على قائمة GHG.
- توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة للشركة.
- احتواء التقرير على الفقرات الرئيسية.
- رأي مراقب الحسابات.

3- تنفيذ اعمال خدمة التوكيد

- تقييم إداء الادارة بخصوص تخفيف الانبعاثات.
- تقييم أداء القياس الكي لانبعاثات وفق المقاييس الدولية.
- الافصاح عن غازات الاحتباس الحراري بالأسلوب والطريقة المطلوبة والمحددة من قبل من قبل الاسواق المالية طوعاً أو الزاماً.

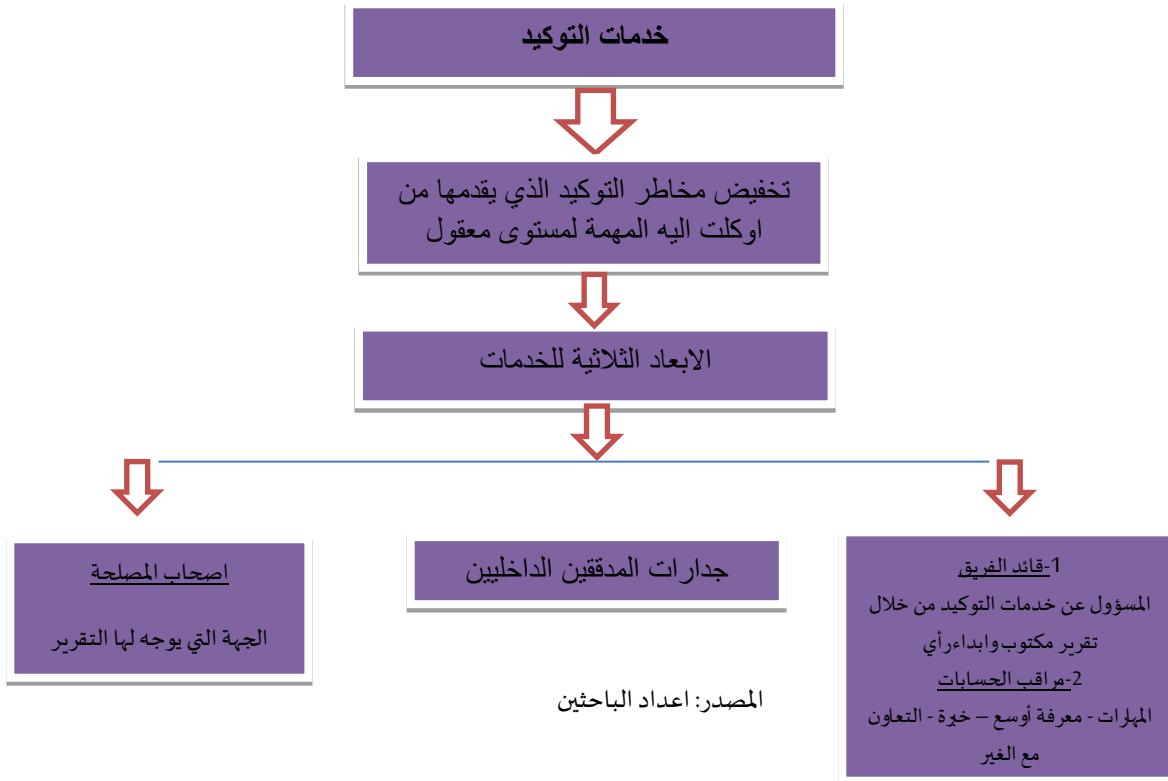
المصدر: اعداد الباحثين

يتضح من الشكل (2) بأن الخدمة التي يقدمها مراقب الحسابات تكون أكثر سعة وتركيز وتحصص عن الخدمات التقليدية المعروفة. (IAASSB,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 الامتنال للقوانين والتعليمات الخاصة بتخفيفها، فضلاً عن أن الهدف من خدمة التوكيد عن الافصاح عن الاحتباس الحراري هو ابداء توكيد معقول لا مطلق عن تخفيف الوحدة الاقتصادية لانبعاثاتها الضارة والناتجة عن أنشطتها. وقدم مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي ارشادات بخصوص اعداد التقارير غير المالية عام 2021 - في خطوة هامة نحو دعم التأكيد على اعداد التقارير غير المالية ارشادات بعنوان ارشادات غير إلزامية لتطبيق المعيار الدولي لعمليات التأكيد 3000 (المنقح) على إعداد التقارير الخارجية الموسعة - وتعتبر هذه الإرشادات بالإضافة إلى المعيار والمعيار الدولي لعمليات التأكيد 3410 تشكل معاً حزمة قوية تساعده على تعزيز الثقة في تقارير التوكيد وتحسين موثوقيتها ويشمل ذلك تمكن مراقبي الحسابات من الاستجابة للأنظمة الجديدة لإعداد التقارير. والاستمرار في المتابعة الوثيقة للتطورات العالمية الجارية وتناول الإرشادات مجموعة من المسائل العامة، بما في ذلك الاستعانة بالكفاءة والجدران الملائمة، وممارسة الشك المنهي والحكم المهني، والشروط الأساسية لعمليات التأكيد، علاوة على مزيد من المسائل التقنية الأكثر تحدياً. وتقدم الإرشادات أيضاً شرحاً إضافياً وأمثلة



للمساعدة على الاستيعابالأفضل لفرق بين عمليات التأكيد المحدود و عمليات التأكيد المعقول(.). و تأسيساً لماتقدم فأن خدمات التوكيد تشير بإطارها العام إلى أنها أحد اهم الخدمات التصديقية (Adhesion Services) وفق المتطلبات الدولية IAASB و تمحور حول الابعاد الثلاثية للخدمات وكما مبين في الشكل (3)

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



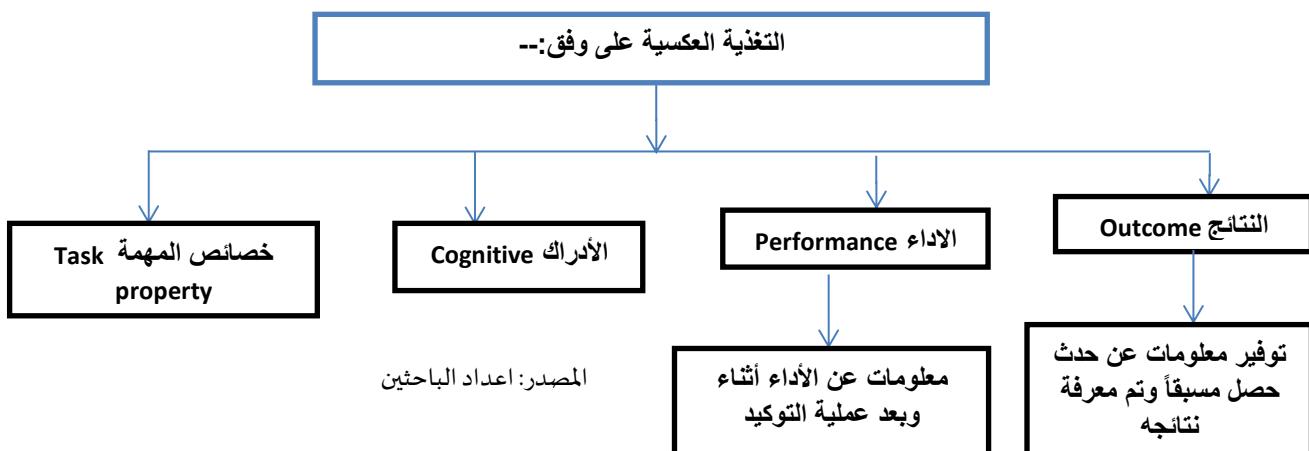
سابعاً: الحاجة إلى متطلبات جودة التوكيد من خلال الابعاد الثلاثية (مراقب الحسابات، قائد الفريق، أصحاب المصلحة) : تناولت الاهتمامات البحثية بالمتطلبات الواجب توافرها في مراقبى الحسابات (موفري الخدمة) اذ أكدت اصدارات المفوضية الأوروبية على ان ارتفاع مستوى جودة خدمة التوكيد على الإفصاح عن الانبعاثات عن غازات الاحتباس الحراري يتوجب جملة من الشروط كتمنع مقدمي الخدمة بالاستقلالية والحيادية والكفاءة الازمة بما يتلائم مع المتطلبات الدولية وامتلاكم 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 و تستلزم الكفاءة المطلوبة المهنية والفنية (توافر التعلم), وأن تتمية 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 المركبات لتحسين جودة التدقيق وتوظيفها في سياق التعلم لمراقب الحسابات لتحسين دوره في القيام بعمليه بكفاءة وفاعلية لتحقيق ما يمكن أن يسمى الجدار المهنية (IAASSB,2010:13). اذ أن هذه الجدارة تتبعك 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 (0FB), Outcome Feed Back, أو التغذية المرتجعة عن خصائص المهمة Task Feed Back, فضلاً عن التغذية المرتجعة المدركة (Properties Feed Back (TPF), Cognitive Feed Back (CFB)

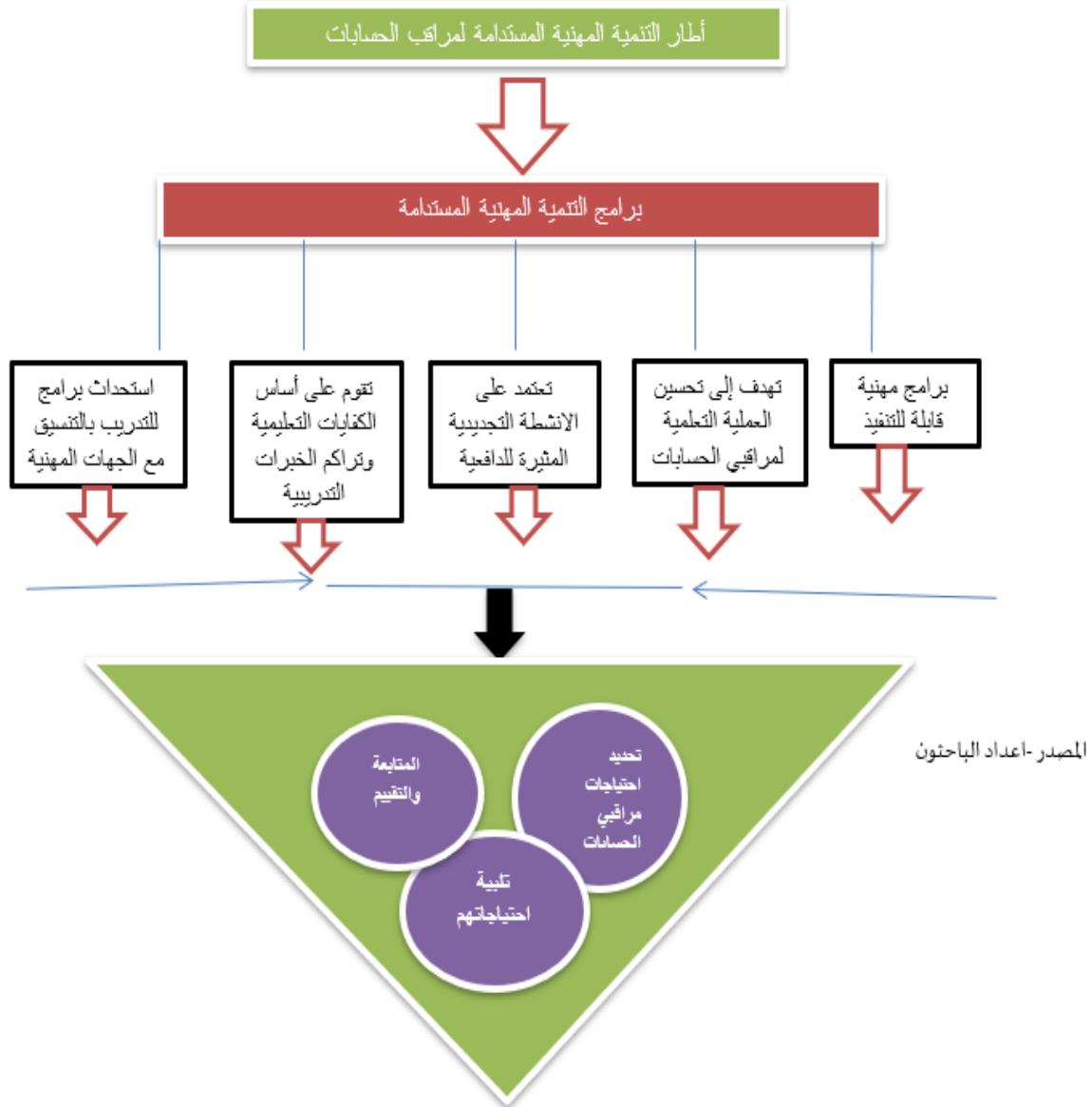


العكسية التفسيرية () (Explanatory Feed Back (EFB). ويوضح الشكل (4) طبيعة وانواع التغذية العكسية والتي تساهم في تحسين جودة التوكيد .

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



ويفسر مفهوم (CPD) ان مراقبى الحسابات الخارجيين يتطلب ان يتوااءموا 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، والمهارات، والقيم، والسلوك) والأهم هو تعزيز المعرفة عن طريق التدريب المستدام حيث الذي يتحقق من خلال المشاركة بالمؤتمرات وورش العمل والدورات التدريبية التخصصية لتنمية مقدرتهم المهنية مما يكسبهم خبرات نظرية وعملية. وان عملية التدريب تكون من خلال خطة سنوية للوقوف على المهارات التي يتبعها مراقب الحسابات الخارجي(مليجي,2013:17). ويوضح الشكل (5)المبادىء العامة لاطار التنمية المهنية المستدامة. من الشكل الاتي يتضح أن خارطة الطريق للتطور المهني المستدام يمكن أن تكون باتجاهين متعاكسيين. الخارجي تختص بمراقب الحسابات والداخلي تتضمن تحسين وتطوير مهارات المدققين الداخليين.

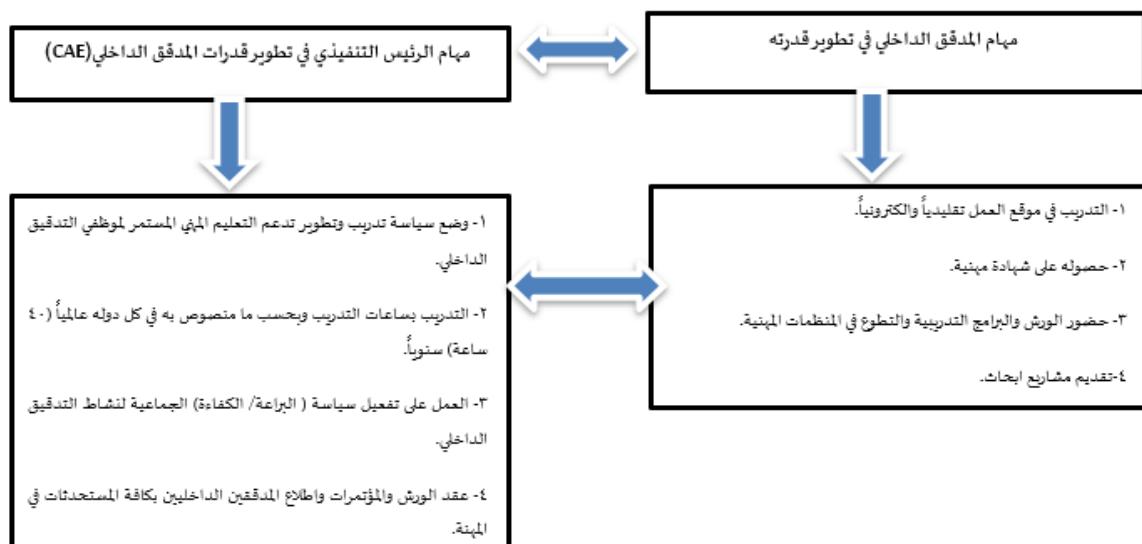


تاسعاً - تطوير جدرات المدققين الداخليين : يتم ذلك من خلال الإطار العالمي لجدرات التدقيق الداخلي (The IIA Internal Audit Competency Framework) (Global Internal Audit Competency) والذي يتكون من عشرة اصدارات اساسية كما في الشكل (6) فضلاً عن متطلبات معيار التدقيق الداخلي رقم 1230 (التطوير المهني المستمر) والذي يركز على تطوير المعرف والمهارات والجدرات* الأخرى للتطوير المهني المستدام وعلى وفق الادلة الارشادية المرافقة للمعيار (35). ويوضح الشكل (6) الارشادات التنفيذية لتطوير قدرات المدققين الداخليين (<http://lbit.ly/2rjvyfx>). (implementation Guides)

* جدرات هي المهارات : المتمثلة بالمعارف العلمية والعملية والخبرات المختلفة والمهارات والسمات الشخصية للمدففين الداخلين.



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 لجدرات التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين



المصدر: بالاعتماد على الاطار العالمي لجدرات التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين (IIA).



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 ما تقدم يتضح التكامل بين التنمية المهنية المستمرة وجدارات التدقيق الداخلي وفق الإطار 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 بالفائزين عليها. فضلاً عن بعد الثالث لها والمتمثل باصحاب المصلحة في تحسين سمعة الشركة لدى المستثمرين وتوفير الثقة لديهم بمصداقية المعلومات الواردة في تقارير (GHG)

المحور الثالث : الجانب التطبيقي- اختبار فرضية البحث وتحليل النتائج

أولاً: مجتمع وعينة البحث : تم اختيار مجتمع البحث المتمثل بمرأفي الحسابات المحازين في البيئة تم توزيع (146) استماراة استبيانه وكان عدد الاستبيانات المعادة 50 والصالحة للتحليل الاحصائي (47) استماراة اعتمد الباحثون على مقياس ليكرت الخماسي

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

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 الازمة لقيام بتقديم خدمة التوكيد عن الافصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري

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



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

من الجدول (2) يتضح ان المتوسط الحسابي لاجابات افراد عينة البحث بلغ (3.968) (يحيث 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 مراقبى الحسابات لديهم فهم مسبق لطبيعة اعمال الشركات العاملة في العراق والشركات المتعددة الجنسيات التي يرافق انشطتها غازات الاحتباس الحراري وبنسبة 96% يتم قبول التكليف بتحديد اعضاء فريق التوكيد ورؤسهم والذين يجب ان يكونوا من اصحاب المعرفة المسبقة بإجراءات الشركات تجاه غازات الاحتباس الحراري ، وبنسبة 75% باتجاه الاتفاق بان هناك فهم مسبق لطبيعة المعايير الدولية لتنمية غازات الاحتباس الحراري المسموح به في الشركات،وبنسبة 96% وباتجاه الاتفاق التام بان هناك المام كاف لمرأقي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق والتوكيد(3410). وجاءت اجابات عينة البحث باتجاه الاتفاق بان لديهم تدريب وتعلم مستمران بخصوص مستجدات البيئة الدولية خصوصاً ما يتعلق بالإجراءات القياسية والإفصاح 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 المحايد 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 المستجدات التي تطرأ على معايير التدقيق والتوكيد الدولية وبنسبة 98% ، وبنسبة 93% جاءت الاجابات بخصوص البيئة العراقية فبرامج التدريب التي تعتمد ترتكز على الاطر العالمية لتطوير مهارات مراقبى الحسابات وجاءت اجابات عينة البحث مشابه نحو الاتفاق وبنسبة 93% الشركات التي تطلب من مراقبى الحسابات الخدمات التوكيدية في مجال البعد البيئي تهدف لاعطاء اشارة موجبة للمستثمرين. تأسيساً لماسبق 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 (لمرأقي الحسابات في البيئة العراقية المقدرة المهنية والفنية في تقديم خدمات توقييد الإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري) اذ ان نسبة 80% تقع ضمن مساحة اتفاق تماماً . عليه يتم قبول فرضية البحث

الاستنتاجات والتوصيات

اولا- الاستنتاجات

1- اضحي للعراق اهتماماً واسعاً بمجال الاهتمامات البيئية من حيث اللووج بالمعاهدات الدولية لحماية المناخ للحد من ابعاث غازات الاحتباس الحراري حيث انضم العراق إلى اتفاقية باريس للتغيرات المناخية، فضلاً عن مشاركته الفاعلة في المؤتمرات وآخرها الدورة السادسة والعشرين لمؤتمر الدول الأطراف (COP26) لاتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن التغير المناخي في غلاسكو في اسكتلندا عام 2021. مما يفتح الافق المهنية للاهتمام المتزايد بالجدرات المهنية لمرأقي الحسابات لتوافق مع الرؤى المستقبلية للبلد .



- 2- اهتمت الهيئات المهنية بإصدار العديد من الارشادات ومعايير التدقيق والتوكيد بخصوص حماية البيئة والحمدن 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 الابقاء بمتطلبات الخدمات التوكيدية باتجاه ثلاثي الابعاد البيئة الرقابية الداخلية والخارجية

ثانياً- 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 للأوراق المالية كما هو حال الأسواق 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

أولاً : العربية

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

ثانياً – الأجنبية

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 environmentally 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>