

تدقيق تقارير الاستدامة ودورها في دعم وتمكين المرأة

حيدر يوسف خلخال و حسين فلاح حسن و ايناس حسن كاظم

ديوان الرقابة المالية الاتحادي- العراق

(تاريخ القبول بالنشر: 27 تموز، 2023)

الخلاصة :

هدف البحث إلى بيان مسؤولية المدقق الخارجي في تدقيق تقارير الاستدامة وتوضيح دوره في دعم وتمكين المرأة ومعرفة الاساليب المتبعة لتدقيق تقارير الاستدامة وتقييم برامج ومؤشرات ديوان الرقابة المالية الاتحادي المستعملة في تدقيق الوحدات الاقتصادية واستعمل الباحثين التحليل الوصفي والاستنباطي في بيان وجود الارتباط من عدمه بين المتغيرات حيث تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد ولغرض جمع البيانات التي تخص الجانب العملي اعتمد الباحث على القوائم المالية للشركات محور الدراسة والمنشورة ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية ولجمع واستخراج البيانات الازمة وتنظيمها وتصنيفها ضمن برنامج (Excel) ومن ثم استخدام برنامج (Eviews 12) للتحليل واختبار الفرضيات ، وتوصل البحث إلى أن التأكد من تطبيق اهداف الاستدامة واعداد تقارير الاستدامة سيؤدي إلى دعم المرأة كون الهدف الخامس من أهداف الاستدامة يتضمن المساواة بين الجنسين وتمكين المرأة وضمان مشاركتها الكاملة والفعالة في أعمال الوحدة الاقتصادية فضلا عن تكافؤ الفرص في القيادة ، وأوصى البحث تشجيع مشاركة المرأة في أعمال الوحدة الاقتصادية وتحقيق المساواة بين الجنسين من خلال اعتماد سياسات سليمة وتشريعات قابلة للنفذ.

كلمات الدالة: تدقيق الاستدامة، الانشطة، البيئية، الانشطة الاجتماعية، مخاطر الاستدامة

المقدمة

يعد موضوع الاستدامة من المواضيع الحديثة التي نالت اهتماماً كبيراً خلال العقدین الاخيرین الامر الذي دعا الدول إلى تبني آليات ونظريات عمل من شأنها تحقيق العدالة الاجتماعية والنمو المستدام وحماية البيئة الذي يحافظ على حقوق الاجيال القادمة ، ولضمان تطبيق أفضل الممارسات للحكومة والاشراف لمتابعة وتدقيق تقارير الاستدامة من الجهات المعنية كافة يبرز دور الجهات الرقابية العليا باعتبارها عضواً مجتمعياً يؤدي دوراً حيويًا في دعم الجهود الرامية وتقديم المعلومات التي تحقق أهداف الاستدامة ، وتأسيساً على ما ورد سابقاً فقد

تم تقسيم البحث إلى اربعة مباحث تناول المبحث الاول منهجية البحث والمبحث الثاني الجانب النظري للبحث والمبحث الثالث الجانب التطبيقي والرابع الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول

منهجية البحث

أولاً- مشكلة البحث

نالت مواضيع الاستدامة اهمية أجهزة الرقابة العليا وخصوصاً (الانتوساي) من خلال مطالبتها بإدماج الاستدامة في تقارير التدقيق ، إذ أصدرت وثيقة خاصة تتضمن توجيهات تطبيقية

لتنفيذها ، لذا سوف تتبلور مشكلة البحث في طرح التساؤلات التالية :

1- ما مدى إدراك المدقق الخارجي للأساليب المتبعة لتدقيق تقارير الاستدامة ؟

2- هل هنالك برامج ومؤشرات لتدقيق تقارير الاستدامة معدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي؟

3- هل أن تدقيق تقارير لاستدامة يؤدي إلى دعم وتمكين المرأة .

ثانياً- هدف البحث

يهدف البحث إلى ما يأتي :

1- التعرف على مفهوم تدقيق الاستدامة واساليب التدقيق المتبعة لتدقيقها ومدى ادراك المدقق الخارجي لهذه الاساليب .

2- معرفة البرامج والمؤشرات المعدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتدقيق تقارير الاستدامة .

3- بيان مسؤولية المدقق الخارجي في تدقيق تقارير الاستدامة وتوضيح دورها في دعم وتمكين المرأة.

ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية تحقيق الاستدامة في البلدان وضرورة الاهتمام بتدقيق تقارير الاستدامة التي تزيد من دقة وجودة المعلومات سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية او بيئية التي تتضمنها التقارير المالية و دورها في دعم وتمكين المرأة .

رابعاً. فرضية الدراسة

الفرضية الرئيسية: اثر تدقيق الانشطة المستدامة على تمكين المرأة ، وتتفرع منها الفرضيات الآتية:

1. اثر تدقيق الانشطة المستدامة على تمكين المرأة مقاساً (فترة وجود المدقق).

2. اثر تدقيق الانشطة المستدامة على تمكين المرأة مقاساً (شهرة المدقق).

3. اثر تدقيق الانشطة المستدامة على تمكين المرأة مقاساً (حجم المدقق).

خامساً- عينة البحث

يشمل مجتمع البحث جميع الشركات العراقية المساهمة (الصناعية، والخدمية، والزراعية، والفنادق) المدرجة ضمن سوق العراق للأوراق المالية للفترة من العام 2010 – 2021 على ان تتوفر فيها الشروط التالية:

ان تكون مدرجة ضمن السوق للفترة ما بين العام 2010 – 2021.

ان تنتهي السنة المالية للشركات عينة الدراسة في 12/31.

1. ان تكون مستمرة خلال سنوات الدراسة.

2. إمكانية الوصول الى البيانات المالية للشركات.

من خلال الشروط أعلاه كان عدد الشركات هي (35) شركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية حيث تم جمع المعلومات من الموقع الرسمي للسوق وكذلك من هيئة الأوراق المالية المسؤولة عن نشر التقارير المالية الخاصة بالشركات المدرجة ضمن السوق.

سادساً – نماذج اختبار الفرضيات

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية تم استخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية:

$$AT_{t.i} = \beta_0 + \beta_1 WE_{t.i} + \beta_2 SIZE_{t.i} + \beta_3 LEV_{t.i} + \beta_4 ROA_{t.i} + \beta_5 CATA_{t.i} + \beta_6 LOSS_{t.i} + \beta_7 MTB_{t.i} + \beta_8 Age_{t.i} + \varepsilon_{t.i}$$

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية تم استخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية:

$$AR_{t.i} = \beta_0 + \beta_1 WE_{t.i} + \beta_2 SIZE_{t.i} + \beta_3 LEV_{t.i} + \beta_4 ROA_{t.i} + \beta_5 CATA_{t.i} + \beta_6 LOSS_{t.i} + \beta_7 MTB_{t.i} + \beta_8 Age_{t.i} + \varepsilon_{t.i}$$

من أجل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية تم استخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد الآتية:

$$AS_{t.i} = \beta_0 + \beta_1 WE_{t.i} + \beta_2 SIZE_{t.i} + \beta_3 LEV_{t.i} + \beta_4 ROA_{t.i} + \beta_5 CATA_{t.i} + \beta_6 LOSS_{t.i} + \beta_7 MTB_{t.i} + \beta_8 Age_{t.i} + \varepsilon_{t.i}$$

والاقتصادية، كما أصبح استمرار الوحدات الاقتصادية مرهون بمدى وفائها لاحتياجات افراد المجتمع. كما ان القصور في التقارير المالية التقليدية وعجزها عن توفير إجابات حول الاسئلة التي تثير الاهتمامات الحالية والخاصة بالجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية الاثر الكبير لتوجه الوحدات الاقتصادية نحو الافصاح عن معلومات الاستدامة بواسطة تقارير الاستدامة الخاصة، حيث اعتبرتها الوحدات الاقتصادية القناة الرئيسية لتوصيل التأثير البيئي والاجتماعي والحوكمة إلى الاطراف ذات المصلحة (Jennifer et al, 2015:46)، إلا أن قضايا الاستدامة عانت من صعوبة بلورة مفهوم محدد لها ويعود ذلك بسبب اختلاف المستعملين المهتمين بقضايا الاستدامة، حيث اهتم بها الاقتصاديون، وعلماء البيئة والكيمياء والطبيعة وهم على مستوى مختلف من الاتجاهات الفكرية والرؤى في ما بينهم ولكن بصورة عامة أشار (Karlsson, 2015: 15) إلى وجود ثلاثة نظريات لتفسير مفهوم الاستدامة وهي:

النظرية الاقتصادية: تساهم في تحديد مفهوم الاستدامة من خلال التخصيص الامثل للموارد والاهتمام بالكفاءة الاقتصادية.

النظرية البيئية: تساهم في تحديد مفهوم الاستدامة من خلال المحافظة على التكامل البيئي والاهتمام بتشغيل النظم البيئية.

نظرية العدالة والمواقف الاخلاقية: تساهم في تحديد مفهوم الاستدامة من خلال الاهتمام بالعواقب التي تنتج عن السياسات المختلفة.

وكان بداية ظهور مفهوم التنمية المستدامة عام 1987 م في تقرير برونتلاند Brundtland الصادر عن اللجنة العالمية للتنمية والبيئة، إذ عرفت " بأنها التنمية التي تفي باحتياجات الاجيال الحالية دون المساس بقدرة الاجيال القادمة على الوفاء باحتياجاتها". (Aras & Crowther: 2009:280)

كما اهتمت العديد من المنظمات الدولية بقضايا الاستدامة، وقد عرفت الاستدامة من قبل منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD بأنها تتضمن دمج الاهداف الاقتصادية

حيث إن:

$AT_{t,i}$: فترة وجود المدقق.

$AR_{t,i}$: شهرة المدقق.

$AS_{t,i}$: صنف المدقق (حجم المدقق).

$WE_{t,i}$: تمكين المرأه: اذا كان المدقق لدى الشركة i في السنة t من النساء يأخذ (1) خلاف ذلك تأخذ (0).

$SIZE_{t,i}$: حجم الشركة: ويمثل اللوغاريتم الطبيعي لموجودات الشركة.

$LEV_{t,i}$: الرافعة المالية: تساوي إجمالي المطلوبات / إجمالي الموجودات.

$ROA_{t,i}$: العائد على الموجودات: يساوي صافي الربح قبل الضرائب / مجموع الموجودات.

$CATA_{t,i}$: نسبة الموجودات المتداولة إلى مجموع الموجودات.

$LOSS_{t,i}$: الخسائر متغير ثنائي: اذا كانت الشركة i في السنة t خاسرة تأخذ (1) خلاف ذلك تأخذ (0).

$MTB_{t,i}$: نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية: تقاس القيمة السوقية من خلال سعر السهم بالسوق في عدد الاسهم.

$Age_{t,i}$: عمر الشركة: يساوي السنة الحالية - سنة التأسيس.

$\varepsilon_{t,i}$: قيمة الخطأ (البواقي).

المبحث الثاني

الجانب النظري للبحث

أولاً- نشأة ومفهوم الاستدامة

ادت الانتكاسات التي واجهتها الوحدات الاقتصادية في معظم الدول المتقدمة إلى تغيير النظرة التقليدية لمسؤولية الوحدات الاقتصادية التي كانت تقتصر على مصالح الملاك وتعظيم الارباح إلى نظرة أكثر شمولاً نحو ضرورة وفاء الوحدات الاقتصادية أمام مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، حيث أصبح على الوحدات الاقتصادية أن تعطي للمجتمع أكثر مما تأخذ منه في ظل العديد من العوامل البيئية والاجتماعية

1-التوازن :اي تحقيق التوازن بين هدف الوحدة الاقتصادية والتوقعات لاصحاب المصالح والخبرة .

2-الاهمية النسبية : يتضمن التقرير المؤشرات والمعلومات التي تعكس الاثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية المهمة للوحدة الاقتصادية والتي تؤثر بشكل جوهري على قرارات وتقييمات الجهات المعنية.

3-الشفافية : الافصاح الكامل عن المعلومات المحاسبية ضمن تقرير الوحدة الاقتصادية

4-اطار الاستدامة : أن يقيم التقرير أداء الوحدة الاقتصادية بالاطار الشامل للاستدامة .

5-الشمولية : يجب على الوحدة الاقتصادية تحديد الجهات المستفيدة من التقرير ، وتفسيره بالكيفية التي تستجيب إلى التطلعات والمصالح المعقولة.

6-المقارنة : تقديم المعلومات بأسلوب يمكن المستفيدين من تحليل التغيرات في أداء الوحدة الاقتصادية مع مرور الوقت وان تدعم التحليلات مقارنة مع الوحدات الاقتصادية الاخرى.

7-الدقة :ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة مفصلة ودقيقة بشكل كافي لتمكين المستفيدين من تقييم أداء الوحدة الاقتصادية .

8-الوضوح : ينبغي أن تكون المعلومات مفهومة ومتاحة للمستفيدين.

9-التوقيت : تقديم المعلومات إلى مستعملها بالوقت المناسب لأجل اتخاذ القرارات بالوقت المناسب.

10-الموثوقية :أن تكون المعلومات والعمليات المستعملة في إعداد التقارير التي يتم تسجيلها وتحليلها والافصاح عنها بأسلوب يمكن أن تخضع لفحص لتحديد جودة ومادية المعلومات.

ثالثاً - تدقيق أنشطة الاستدامة

تشمل تقارير الاستدامة الافصاح عن المعلومات ذات العلاقة بأبعاد الاستدامة (البيئية ، الاجتماعية ، الاقتصادية ، الحوكمة) وقد وثقت عديد العيود من الدراسات الارتقاء العالمي في الافصاح عن معلومات الاستدامة ،ومع ذلك فأن ارتفاع

والبيئية والاجتماعية للمجتمع بهدف تعظيم رفاهية الانسان في الوقت الحالي دون المساس بقدرة الاجيال القادمة على تلبية احتياجاتها .(OECD ,2002:12)

وعرفتها مبادرة الابلاغ العالمي GRI بأنها الأنشطة التي تساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق الأهداف الاقتصادية ، البيئية ، الاجتماعية لأصحاب المصالح في إطار نظام ملائم لحوكمة الشركات يعمل على مراقبة الأداء وضبط الأعمال . (GRI,2013)

وعرفتها IFAC بأنها ادارة الاداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي من خلال تطوير وتهيئة النظم المحاسبية الملائمة ذات العلاقة بالبيئة وتطبيقها . (IFAC.org)

وتظهر أهمية الاستدامة من خلال احداث تغيرات تتعلق بالمنتجات أو العمليات أو السياسات ،ومن خلال تحقيقها مجموعة من المنافع تتمثل في مايلي ():

1- خلق ميزة تنافسية : النظر إلى عمليات الوحدة الاقتصادية من خلال الاستدامة من شأنه زيادة العوائد وتخفيض التكاليف.

2- تخفيض المخاطر :أن الوحدات الاقتصادية التي تعد وتنشر تقارير الاستدامة يزداد عندها احتمال تخفيض المخاطر.

3- ولاء أصحاب المصالح : أن عدم استجابة الوحدات الاقتصادية لتحديد التأثير الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لكل مرحلة من مراحل العمليات الانتاجية ،سيعرضها لمخاطر جوهريه منها الاحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة .

4- تفعيل حوكمة الشركات: ان الوحدات الاقتصادية التي تعد وتنشر تقاريرها الخاصة بالاستدامة من شأنها رفع مستوى الشفافية والافصاح بخصوص الاداء البيئي والاجتماعي والمالي ، الامر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار الشفافية من اليات ومبادئ الحوكمة.

ثانياً- معايير مصداقية تقارير الاستدامة

توجد معايير عدة لتفعيل مصداقية تقارير الاستدامة متمثلة بما يلي (GRI,2017:17-18)-(Wbcsd,2003:28):(29)(ISO14063,2006:2-3):

المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB) و (Accountability) ويختلف نطاق المعايير التي تصدرها هذه المنظمات ونتيجة لذلك تبدو هذه المعايير مكتملة لبعضها بدلا من كونها بدائل لبعضها البعض.

حدد المعيار الدولي الذي تم اصداره من قبل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (ISAE3000) لخدمات التأكد نوعين من الخدمات (التأكد المعقول والمحدود)، ووفق هذا المعيار بإمكان الممارس تقديم مستويات مختلفة من التأكد على استدامة الوحدات إلا أن هذا المعيار مصمم لمجموعة محددة من خدمات التأكد، كما صدرت شركة (Accountability) معيارها الخاص بتدقيق الاداء المستدام (AA1000AS) حيث يقدم نوعين من الخدمات يؤكد النوع الاول من الخدمات تطبيق الوحدة الاقتصادية مبادئ الاستدامة المتمثلة بالشمولية والاهمية النسبية والمسائلة أما النوع الثاني فتوفر للممارس تأكيدا على تطبيق الوحدة الاقتصادية لمبادئ الاستدامة (Francis 2018:487)، ويبين الجدول (1) أوجه التشابه والاختلاف بين المعيارين:

عدد التقارير لم يفتنر بزيادة مستوى ثقة اصحاب المصالح و شعر الكثيرون الحاجة لخدمات التأكد نتيجة انعدام الشفافية والمصدقية، لذا فإن خدمات التأكد الخارجية ضرورية لتحسين في دقة المعلومات المفصح عنها. (Zhao,2017:47) ووفق الاطار الدولي لخدمات التأكد فإن موضوع تدقيق الاستدامة يمكن أن يأخذ عدة أشكال مثل :

- الاداء أو الشروط المالية الخاصة بأبعاد الاستدامة.
- الاداء والشروط غير المالية : " والتي تكون المعلومات الخاصة بها هي مؤشرات الاداء المستدام لتحديد الكفاءة والفاعلية"
- الخصائص المادية: أن تكون المعلومات الخاصة بها ذات مواصفات موثوقة .
- السلوك : التأكد مدى الالتزام بالقوانين والانظمة الخاصة بالاستدامة وبيان مدى فاعليتها.

كما أصدرت العديد من المنظمات الدولية معايير خاصة ومبادئ توجيهية بخدمات التأكد ومن ابرز هذه المنظمات هي

جدول (1) :-مقارنة بين معايير التأكد الدولية

AA1000	ISAE3000
التشابه	
زيادة مصداقية المعلومات	زيادة مصداقية المعلومات
معتدلة ومرتفعة	معقولة ومحدودة
التخطيط، القبول، التنفيذ، اعداد التقارير	التخطيط، القبول، التنفيذ، اعداد التقارير
الاختلاف	
الاستدامة	المحاسبة
تقارير الاستدامة	تقارير غير مالية
التأكد من تطبيق مبادئ الاستدامة	للتأكد من خلو المعلومات من الاخطاء الجوهرية

(Ogando , et.al,2018:6)

كما أن هنالك دوافع وعوائق الطلب على تدقيق أنشطة الاستدامة يبينها الجدول الآتي :

العوامل التي تدفع للطلب على خدمات تدقيق أنشطة الاستدامة	معوقات الطلب على خدمات تدقيق أنشطة الاستدامة
الدوافع الخارجية	ارتفاع كلفة تدقيق أنشطة الاستدامة
طلب اصحاب المصالح لتقرير استدامة بالامكان الوثوق بها	تدقيق أنشطة الاستدامة لا يضيف قيمة
حجم الوحدة الاقتصادية وطبيعة الصناعة.	خدمات تدقيق أنشطة الاستدامة مرهقة جدا
ضغط وسائل الاعلام	هناك بدائل متاحة
البيئة القانونية للبلد	تدقيق أنشطة الاستدامة يزيد من التعرض للتفاضي
الدوافع الداخلية	
المؤشرات المالية	
القيمة المضافة من تدقيق الاداء المستدام	

(Ogando , et.al,2018:6)

3- بناء القدرات والخبرة: يجب أن يكون هنالك فرق تدقيق مختصة تعمل على تدريب الكوادر للقيام بأعمال الرقابة على أنشطة الاستدامة.

4- تنفيذ أعمال الرقابة: ويقصد بها أن تتضمن أعمال الرقابة والتدقيق على أن أنشطة الاستدامة الآتي (التخطيط، أطار عمل، أعداد التقرير، مراجعة التقرير، تعزيز المساءلة واستعمال افضل الممارسات الرقابية).

5- التعلم من خبرات الاجهزة الرقابية الاخرى: ويقصد بها الاستفادة تبادل الخبرات في ما يخص الرقابة على أنشطة الاستدامة من داخل الجهاز الرقابي ومن خارجه أي مع الاجهزة الرقابية في دول اخرى المطبقة لأعمال الرقابة على أنشطة الاستدامة.

6- احداث تأثير: متابعة تنفيذ التوصيات في مجال اعمال الرقابة على أنشطة الاستدامة.

كما قدمت (الأفروساي) المنظمة الافريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية مسابقة علمية بخصوص الاستدامة بعد عام 2015: عن طريق طرح التساؤلات عن ماهي الاسهامات التي من الممكن أن يقدمها الافروساي في اجندة الامم المتحدة 2030 للاستدامة.

كما قدم ديوان الرقابة المالية الاتحادي في عام 2018 ملخص تقرير مراجعة جاهزية الحكومة العراقية لاهداف التنمية المستدامة وفقاً لمتطلبات قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31)

رابعاً - دور الاجهزة الرقابية العليا في تدقيق أنشطة لاستدامة أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا و الرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) معيار (5130) بعنوان التنمية المستدامة: دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، يتكون من أربع أجزاء: يتضمن الجزء الاول الاطار المفاهيمي للتنمية المستدامة وما تتضمنه من ابعاد بيئية واقتصادية واجتماعية، ويوضح الجزء الثاني كيفية قيام الحكومات في وضع استراتيجيات لتحقيق اهداف التنمية المستدامة وكيف يمكن للأجهزة الرقابية من تبني ذلك، في ما حدد الجزء الثالث الكيفية التي يتم من خلالها تطبيق مفهوم التنمية المستدامة على البرامج والسياسات والدور الذي يمكن أن تؤديه الاجهزة الرقابية العليا في التحقق من حسن التطبيق، ويبين الجز الاخير الخطوات التي تساعد اجهزة الرقابة على تنفيذ أعمال الرقابة في مجال الاستدامة، وبالامكان توضيح هذه الخطوات وفق الآتي (معيار الانتوساي 46:2004، 5130-57):

1- تحديد الصلاحية: ينبغي أن يكون للأجهزة الرقابية الصلاحية حسب التعليمات والانظمة والقوانين للقيام بتدقيق مجالات الاستدامة.

2- وضع الاستراتيجية: يجب أن تكون هنالك استراتيجية موضوعية من قبل الاجهزة الرقابية تبين أهداف ومناهج الرقابة في مجالات الاستدامة.

- 2- تضمين الخطط السنوية محور خاص بتدقيق القضايا المتعلقة بالاستدامة .
- 3- عقد دورات تدريبية وتعريفية لموظفي الديوان لجعلهم أكثر وعي بقضايا الاستدامة وتطوير قدراتهم .
- 4- الاستفادة من خبرات الاجهزة الرقابية الزميلة أو بالتعاون مع المنظمات الدولية .

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي للمبحث

شملت عينة الدراسة (35) شركة مساهمة مدرجة ضمن سوق العراق للأوراق المالية خلال الفترة من عام (2010) الى عام (2021)، تم جمع البيانات من القوائم المالية المنشورة في الموقع الرسمي لسوق العراق للأوراق المالية وهيئة الأوراق المالية العراقية، سيعرض هذا المبحث من الدراسة، استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لأختبار فرضيات الدراسة.

الاحصاءات الوصفية

الاحصاء الوصفي لجميع المتغيرات خلال فترة الدراسة من عام (2010) الى عام (2021)، خصص الجدول رقم (1) إدناه لعرض الحدود العليا، والدنيا، والمتوسط الحسابي، والوسيط، والانحراف المعياري لجميع متغيرات الدراسة، كما في الجدول الآتي:

لسنة 2011 المعدل والتشريعات المرعية الاخرى استنادا للقواعد والاعراف المتبعة في هذا المجال. (www.fbsa.gov.iq)

كما أن من المواضيع المعاصرة التي لاقت أهمية كبيرة هي دعم وتمكين المرأة يُعرّف مفهوم تمكين المرأة بأنه العملية التي تُشير إلى امتلاك المرأة للموارد وقدرتها على الاستفادة منها وإدارتها بهدف تحقيق مجموعة من الإنجازات، وبناءً على هذا التعريف يتبين أهمية توافر ثلاثة عناصر مترابطة لتستطيع المرأة ممارسة اختياراتها الفردية؛ وهي: الموارد، والإدارة، والإنجازات، ويُشير كلٌّ من تلك العناصر إلى معنى مختلف؛ فالموارد تُشير إلى التوقعات والمخصصات المادية، والاجتماعية، والبشرية، أما الإدارة فتُشير إلى قدرة المرأة أو على الأقل إحساسها بالقدرة على تحديد أهدافها الاستراتيجية التي تريد الوصول إليها في حياتها والتصرف بناءً على تلك الأهداف واتخاذ القرارات بناءً على نتائج تلك الأهداف، أما الإنجازات فهي تُشير إلى مجموعة متنوعة من النتائج التي تبدأ من تحقيق مستوى عيش كريم وتحسينه إلى تحقيق مبدأ تمثيل المرأة سياسياً. ويؤمن جون بوجود ثلاثة أنواع من السلطات؛ وهي السلطة الاجتماعية والسلطة السياسية والسلطة النفسية، فالسلطة السياسية لها تأثير واسع من خلال العمل الجماعي واتحاد الأصوات، أما السلطة الاجتماعية فهي تنشأ من معالجة المعلومات والمهارات المجتمعية، ويرى فريدمان التمكين على أنه قوة اجتماعية يُمكن ترجمتها كقوة سياسية، كما يُشير إلى أهمية تعزيز عملية الإرشاد النفسي، والسياسي، والاجتماعي من خلال شبكات التواصل الاجتماعي." (alayan.edu.iq) كما أكد الهدف الخامس من أهداف الاستدامة على تحقيق المساواة بين الجنسين وتمكين كل النساء والفتيات وقد وضع ديوان الرقابة المالية الاتحادي في خطته الاستراتيجية من عام 2018 لغاية 2022 هدف " تقييم الاستراتيجيات والخطط الحكومية لتنفيذ التزامات العراق في تحقيق أهداف الاستدامة من خلال الاجراءات الاتية(استراتيجية ديوان الرقابة المالية الاتحادي ،2018:

(34) :

1- وضع دليل محلي لتدقيق أنشطة الاستدامة.

الجدول (1):- الاحصاء الوصفي لجميع متغيرات الدراسة

Variable	Mean	Median	Maximum	Minimum	Std. Dev.
AT	3.626	3.000	13.000	1.000	2.634
AR	0.361	0.265	0.983	0.000	0.305
AS	0.650	1.000	1.000	0.000	0.478
WE	0.280	0.000	1.000	0.000	0.450
SIZE	20.915	20.893	26.752	9.210	1.951
LEV	0.557	0.274	19.782	0.002	1.433
ROA	-0.033	0.030	0.338	-4.339	0.377
CATA	0.789	0.734	28.723	0.048	1.597
LOSS	0.322	0.000	1.000	0.000	0.468
MTB	4.639	2.411	561.819	-1817.272	110.326
AGE	3.400	3.332	4.290	2.197	0.354

يبيّن الجدول إعلاؤه ان الحد الأعلى لحجم المدقق قد بلغت

(1.000)، في حين أن الحد الأدنى لحجم المدقق قد بلغت (0.000)، فيما بلغ وسطهم الحسابي (0.650) وبانحراف معياري مقدارة (0.487).

تمكين المرأة: (WE)

ويتبين من الجدول ايضاً ان الحد الأعلى تمكين المرأة قد بلغ (1.000)، في حين أن الحد الأدنى تمكين المرأة قد بلغ (0.000)، فيما بلغ وسطهم الحسابي (0.280) وبانحراف معياري مقدارة (0.450).

اختبار معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة يقيس ارتباط ماتركس درجة الارتباط الخطي بين متغيرين، وكانت معاملات معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة كما في الجدول الآتي:

فترة وجود المدقق: (AT)

ويتبين من الجدول ايضاً ان الحد الأعلى لفترة وجود المدقق بلغ (13.000)، في حين أن الحد الأدنى لفترة وجود المدقق قد بلغ (1.000)، فيما بلغ وسطهم الحسابي (3.626) وبانحراف معياري مقدارة (2.634).

شهرة المدقق (AR):

ويتبين من الجدول ايضاً ان الحد الأعلى لشهرة المدقق بلغ (0.983)، في حين أن الحد الأدنى لشهرة المدقق قد بلغ (0.000)، فيما بلغ وسطهم الحسابي (0.361) وبانحراف معياري مقدارة (0.305).

حجم المدقق (AS):

الجدول رقم (2): - مصفوفة ارتباط ماتركس لمتغيرات الدراسة

AGE	MTB	LOSS	CATA	ROA	LEV	SIZE	WE	AS	AR01	AT	Correlation
										1.000	AT
										-----	Probability
									1.000	-0.220	AR01
									-----	0.000	Probability
								1.000	0.393	-0.446	AS
								-----	0.000	0.000	Probability
							1.000	0.410	0.154	-0.280	WE
							-----	0.000	0.005	0.000	Probability
						1.000	-0.070	0.190	0.247	-0.031	SIZE
						-----	0.200	0.001	0.000	0.581	Probability
					1.000	-0.036	0.173	0.208	0.035	-0.027	LEV
					-----	0.519	0.002	0.000	0.525	0.623	Probability
				1.000	-0.081	0.081	-0.183	-0.146	0.093	0.020	ROA
				-----	0.000	0.144	0.001	0.008	0.091	0.720	Probability
			1.000	-0.672	0.411	-0.026	0.088	0.065	0.014	0.072	CATA
			-----	0.000	0.000	0.632	0.112	0.243	0.806	0.190	Probability
		1.000	0.069	-0.460	0.269	-0.124	0.194	0.219	-0.171	-0.107	LOSS
		-----	0.211	0.000	0.000	0.025	0.000	0.000	0.002	0.052	Probability
	1.000	-0.106	0.003	0.051	-0.013	-0.003	-0.000	0.014	0.022	0.026	MTB
	-----	0.055	0.963	0.354	0.814	0.957	0.990	0.804	0.694	0.637	Probability
1.000	0.015	0.360	0.106	-0.302	0.246	-0.058	0.234	0.097	-0.223	-0.024	AGE
-----	0.793	0.000	0.054	0.000	0.000	0.295	0.000	0.079	0.000	0.668	Probability

اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضيات

النموذج الاول: النموذج المتعلق باختبار الفرضية الفرعية

الاولى من الفرضية الرئيسية

معامل تضخم التباين (VIF)

اختبار معامل تضخم التباين (VIF) للنموذج الاول، وكانت

النتائج كما في الجدول الاتي:

يشير الجدول رقم (2) أن قيم معامل الارتباط بين المتغيرات

المستقلة هي اقل من (± 0.80) مما يدل على عدم وجود مشكلة

في الارتباط الخطي بين المتغيرات المستقلة. كذلك يتبن وجود

علاقة معنوية عكسية (سلبية) بين المتغير المستقل (تمكين المرأة)

والمتغير التابع (فترة وجود المدقق)، بينما توجد علاقة معنوية

طردية (ايجابية) بين المتغير المستقل (تمكين المرأة) والمتغيرات

التابعة (شهرة المدقق وحجم المدقق)

الجدول (3):- نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

المتغيرات	معامل تضخم التباين VIF
WE	1.089
SIZE	1.020
LEV	4.097
ROA	3.188
CATA	3.460
LOSS	1.589
MTB	1.016
AGE	1.234

يشير الجدول رقم () أن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) أقل من (10)، مما يدل على عدم وجود مشكلة في الارتباط الخطي بين متغيرات النموذج الأول. الاختبار الفرضية الفرعية الأولى: اثر تمكين المرأة على جودة تدقيق الانشطة المستدامة مقاساً (فترة وجود المدقق).

الجدول رقم (4) :- اختبار الفرضية الفرعية الاولى

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	3.675	2.116	1.737	0.083
WE	-1.649	0.323	-5.103	0.000
SIZE	-0.071	0.072	-0.982	0.327
LEV	-0.331	0.197	-1.685	0.093
ROA	-0.153	0.659	-0.233	0.816
CATA	0.368	0.162	2.273	0.024
LOSS	-0.347	0.375	-0.925	0.356
MTB	0.000	0.001	0.307	0.759
AGE	0.556	0.436	1.276	0.203
R-squared	0.106		Adjusted R-squared	0.084
F-statistic	4.754		Prob(F-statistic)	0.000
Durbin-Watson stat				0.620

يبين الجدول رقم (4) من خلال نتائج التحليل الإحصائي معنوية النموذج، حيث كانت قيمة ((F-statistic) (Prob) أقل من (0.05) وكانت (0.000) مما يدل على ان النموذج صالح للاختبار ونتائجه قابلة للاعتماد، اما قيمة (Durbin-Watson) فقد بلغت (0.620) وهي اكبر من قيمة (R-squared) والتي بلغت (11%) وهذا بفسر عدم وجود ارتباط ذاتي وانحدار زائف، أما بالنسبة لقيمة (R-squared) فكانت (0.106) مما يعني أن القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة بالمتغير التابع هي (11%)، أما قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.084) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تؤثر بالمتغير التابع بنسبة (8%) المتبقي (92%) يعود الى عوامل أخرى خارج النموذج. تفسير نتيجة الفرضية الفرعية الاولى من الفرضية الرئيسية للدراسة: تبين نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (Prob) للمتغير المستقل تمكين المرأة أقل من (0.05) حيث بلغت (0.000)، مما يدل على أن هناك أثر معنوي عكسي لتمكين المرأة على جودة تدقيق الانشطة المستدامة مقاساً بفترة وجود المدقق، وهذا يدل على أنه كلما زاد تمكين المرأة في عمليات التدقيق أنخفضت جودة تدقيق الانشطة المستدامة.

وهذا يعني قبول الفرضية التي تنص على اثر تدقيق الانشطة المستدامة على تمكين المرأة مقاساً (فترة وجود المدقق).
المستدامة على تمكين المرأة مقاساً (فترة وجود المدقق).
النموذج الثاني: النموذج المتعلق بأختبار الفرضية الفرعية الثانية
من الفرضية الرئيسة

الجدول (5):- نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

المتغيرات	معامل تضخم التباين VIF
WE	1.119
SIZE	1.183
LEV	4.523
ROA	2.283
CATA	4.587
LOSS	1.254
MTB	1.040
AGE	1.145

يشير الجدول رقم (5) أن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) أقل من (10)، مما يدل على عدم وجود مشكلة في الارتباط الخطي بين متغيرات النموذج الثاني.
اختبار الفرضية الفرعية الثانية
الفرضية الفرعية الثانية: اثر تمكين المرأة على جودة تدقيق الانشطة المستدامة مقاساً (شهرة المدقق).

الجدول رقم (6):- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.270	0.234	1.156	0.249
WE	0.159	0.036	4.448	0.000
SIZE	0.037	0.008	4.582	0.000
LEV	0.060	0.022	2.779	0.006
ROA	0.120	0.073	1.647	0.101
CATA	-0.019	0.018	-1.049	0.295
LOSS	-0.065	0.041	-1.576	0.116
MTB	0.000	0.000	0.235	0.815
AGE	-0.209	0.048	-4.340	0.000
R-squared	0.188		Adjusted R-squared	0.168
F-statistic	9.250		Prob(F-statistic)	0.000
Durbin-Watson stat			0.629	

يبين الجدول رقم (6) من خلال نتائج التحليل الإحصائي معنوية النموذج، حيث كانت قيمة ((F-statistic) (Prob) أقل من (0.05) وكانت (0.000) مما يدل على ان النموذج صالح للاختبار ونتائجه قابلة للاعتماد، اما قيمة (Durbin-Watson) فقد بلغت (0.629) وهي اكبر من قيمة (R-squared) والتي بلغت (19%) وهذا بفسر عدم وجود ارتباط ذاتي وانحدار زائف، أما بالنسبة لقيمة (R-squared) فكانت (0.188) مما يعني أن القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة بالمتغير التابع هي (19%)، أما قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.168) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تؤثر بالمتغير التابع بنسبة (17%) المتبقي (83%) يعود الى عوامل أخرى خارج النموذج.
تفسير نتيجة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسة للدراسة:
تبين نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (Prob) للمتغير المستقل تمكين المرأة أقل من (0.05) حيث بلغت (0.000)، مما يدل على أن هناك أثر معنوي طردي لتمكين المرأة على جودة تدقيق الانشطة المستدامة مقاساً بشهرة المدقق، وهذا يدل على

أنه كلما زاد تمكين المرأة في عمليات التدقيق أزدادت جودة تدقيق الأنشطة المستدامة. وهذا يعني قبول الفرضية التي تنص على اثر لجودة تدقيق الأنشطة المستدامة على تمكين المرأة مقياساً (شهرة المدقق) النموذج الثالث: النموذج المتعلق بأختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية

الجدول (7):- نتائج اختبار معامل تضخم التباين (VIF)

المتغيرات	معامل تضخم التباين VIF
WE	1.069
SIZE	1.024
LEV	4.079
ROA	3.275
CATA	3.424
LOSS	1.602
MTB	1.016
AGE	1.230

يشير الجدول رقم (7) أن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) أقل من (10)، مما يدل على عدم وجود مشكلة في الارتباط الخطي بين متغيرات النموذج الثالث. على تمكين المرأة مقياساً (حجم المدقق).

الجدول رقم (8):- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.083	-1.738	0.358	-0.622	C
0.000	8.446	0.055	0.464	WE
0.000	5.122	0.012	0.060	SIZE
0.000	4.089	0.032	0.133	LEV
0.088	1.712	0.109	0.187	ROA
0.043	-2.034	0.027	-0.054	CATA
0.009	2.630	0.061	0.162	LOSS
0.532	0.626	0.000	0.000	MTB
0.436	-0.781	0.074	-0.058	AGE
0.267	Adjusted R-squared		0.307	R-squared
0.000	Prob(F-statistic)		7.635	F-statistic
1.202			Durbin-Watson stat	

يبين الجدول رقم (8) من خلال نتائج التحليل الإحصائي معنوية النموذج، حيث كانت قيمة ((F-statistic) (Prob) أقل من (0.05) وكانت (0.000) مما يدل على ان النموذج صالح للاختبار ونتائجه قابلة للاعتماد، اما قيمة (Durbin-Watson) فقد بلغت (1.202) وهي أكبر من قيمة (R-squared) والتي بلغت (31%) وهذا بفسر عدم وجود ارتباط ذاتي وانحدار زائف، أما بالنسبة لقيمة (R-squared) فكانت (0.307) مما يعني أن القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة بالمتغير التابع هي (31%)، أما قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.267) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تؤثر بالمتغير التابع بنسبة (27%) المتبقي (73%) يعود الى عوامل أخرى خارج النموذج. تفسير نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية للدراسة:

3- ضرورة وجود مؤشرات لتدقيق الاستدامة بهدف تقييم اداء الوحدات الاقتصادية العامة ذات الانشطة المؤثرة بتحقيق الاستدامة تبناها ديوان الرقابة المالية.
4- ضرورة الربط بين مؤشرات الاستدامة وفق ابعادها لتطوير استراتيجية الدولة في تحقيق التنمية المستدامة كتأثير مؤشر التعلم على مؤشرات الصحة والفقير والانتاجية والنمو السكاني.

المصادر :

- استراتيجية ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2018.
معيار الانتوساي 5130، 2004.
Aras Güler and Crowther David ,2009
Corporate Sustainability Reporting: A Study in Disingenuity?, Journal of Business Ethics ,Vol. 87(1)
Francis ,J.P., &Khrana,X., (2018) "The relative importance of firm incentives versus country factors in the demand for assurance services by private entities " , Contemporary accounting research ,28 (2) :487 -516.
Global Reporting Initiative,2017.
Jennifer Martinez & Ferro Isabel & Garcia – Sanchez and Beatriz Cuadrado ,2015 ,Effect of financial reporting Quality on Sustianability Information Disclosure ,Corporate Social Responsibility And Environmental Management 22.
ISO 14063:2006 - Environmental management
Karlsson Jenny ,2015, Corporate Sustainability and Financial Performance - The influence of board diversity in a Swedish context , Master's Thesis , Department of Business Studies Uppsala University
OECD , Organisation for Economic Co-operation and Development .2002
Ogando ,Natalia &Balance ,Silvia &Feijoo ,Belen (2018) "A providers approach to the assurance of sustainability reports in Spain" ,Department of finance and accounting university of Vigo ,Spain.
World Business Council For Sustainable Development.
Zhao ,Oi, (2017) "Voluntary assurance of sustainability report and audit fees " ,Journal of management and strategy ,Vol .8 ,No.4.

تبين نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (Prob) للمتغير المستقل تمكين المرأة اقل من (0.05) حيث بلغت (0.000)، مما يدل على أن هناك أثر معنوي طردي لتمكين المرأة على جودة تدقيق الانشطة المستدامة مقاساً بحجم المدقق، وهذا يدل على أنه كلما زاد تمكين المرأة في عمليات التدقيق ازدادت جودة تدقيق الانشطة المستدامة.

وهذا يعني قبول الفرضية التي تنص على اثر لجودة تدقيق الانشطة المستدامة على تمكين المرأة مقاساً (حجم المدقق).

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- عدم أعداد ديوان الرقابة المالية الاتحادي وتقديم تقرير موحد لتحقيق الاستدامة بالرغم من امكانيته للقيام بذلك .
- 2- أن تدقيق أنشطة الاستدامة من قبل اجهزة الرقابة يتطلب ضرورة بناء قدراتها لممارستها بأسلوب صحيح استناداً للمعايير الدولية.
- 3- أن التأكيد من تطبيق اهداف الاستدامة واعداد تقارير الاستدامة سيؤدي إلى دعم المرأة كون الهدف الخامس من أهداف الاستدامة يتضمن المساواة بين الجنسين وتمكين المرأة وضمن مشاركتها الكاملة والفعالة في أعمال الوحدة الاقتصادية فضلاً عن تكافؤ الفرص في القيادة.
- 4- يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي مؤشرات لتقييم اداء الوحدات الاقتصادية العامة وتتضمن تلك المؤشرات بعض مؤشرات ذات العلاقة بالاستدامة إلا انها غير كافية لتغطية كافة أنشطتها.

التوصيات

- 1- ضرورة أعداد وتقديم تقرير موحد لتحقيق الاستدامة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي .
- 2- تشجيع مشاركة المرأة في أعمال الوحدة الاقتصادية وتحقيق المساواة بين الجنسين من خلال اعتماد سياسات سليمة وتشريعات قابلة للنفوذ.

services by private entities " , Francis ,J.P., &Khrana,X., (2018) "The relative
Contemporary accounting research ,28 (2) importance of firm incentives versus
:487 -516. country factors in the demand for assurance

AUDITING SUSTAINABILITY REPORTS AND THEIR ROLE IN SUPPORTING AND EMPOWERING WOMEN

HAYDER YOUSIF KHILKHAL ,HUSSEIN FALAH HASAN and INAS HASAN KAZIM
Federal Board of Supreme Audit-Iraq

ABSTRACT:

The research aimed to explain the responsibility of the external auditor in auditing sustainability reports, clarifying his role in supporting and empowering women, knowing the methods used to audit sustainability reports, and evaluating the programs and indicators of the Federal Office of Financial Supervision used in auditing economic units. The use of multiple linear regression, and for the purpose of collecting data related to the practical side, the researcher relied on the financial lists of the companies in the focus of the study, which are published within the Iraq Stock Exchange website, to collect and extract the necessary data, organize and classify them within the program (Excel) and then use the program (Eviews 12) for analysis and testing hypotheses. The research indicates that ensuring the application of sustainability goals and preparing sustainability reports will lead to support for women, since the fifth goal of sustainability goals includes gender equality, women's empowerment, and ensuring their full and effective participation in the work of the economic unit, as well as equal opportunities in leadership. The research recommended encouraging women's participation in the work of the unit. economic and achieving gender equality through a Promoting sound policies and enforceable legislation..

KEYWORD: Sustainability audit, Environmental Activities, Social Activities, Sustainability Risk