مدى مساهمة الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في تعزيز ودعم توجه الوحدات الحكومية نحو تبني التنمية المستدامة

أ.م.د. يونس احمد جسام
جامعة الفلوجة
كلية الإدارة والاقتصاد
younis-ahmed@uofallujah.edu.iq

م.م. أحمد فاضل ناجي
جامعة الفلوجة
كلية الإدارة والاقتصاد
ahmed-fadil@uofallujah.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.4.5.16

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١١/١٠ تأريخ قبول النشر ٢٠٢٢/١١/٢٨ تأريخ النشر ٢٠٢٣/٥/٣٠

المستخلص

يعد تفعيل دور التدقيق الداخلي في مجال التنمية المستدامة من الأدوار المهمة التي تعكس التحول في مفهوم التدقيق الداخلي من خلال التركيز على مجالات عديدة لم تكن موجودة من قبل، وذلك بهدف تلبية الاحتياجات المتجددة لمستخدمي مخرجاتها والتي تولدت نتيجة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة بشكل يعكس قدرة المؤسسات والوحدات الحكومية على البقاء والاستمرار. ويهدف هذا البحث الى إبراز الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وبيان مدى مساهمته في تعزيز ودعم توجه الوحدات الحكومية نحو تبني التنمية المستدامة، تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بموضوع البحث ومعالجة هذه البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وتحليلها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية. وكانت نتائج البحث قبول الفرضية البديلة H_1 التي تعكس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وتبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية ورفض الفرضية العدمية H_0 التي تعكس عدم وجود علاقة بين الأبعاد الرئيسة للبحث. ومن بين التوصيات التي أوصى بها البحث هو ضرورة تطوير أنشطة التدقيق الداخلي وفقاً للمستجدات التي تطرأ على بيئة الأعمال المعاصرة كالتنمية المستدامة وضرورة تفعيل الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي للمساهمة في تحسين أداء الوحدات الحكومية.

الكلمات المفتاحية: أنشطة التدقيق الداخلي الحديثة، التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية.

The extent to which the advisory role of internal audit contributes to enhancing and supporting the orientation of government units towards adopting sustainable development

Abstract

Activating the role of internal audit in the field of sustainable development of the important roles that reflect the shift in the concept of internal audit by focusing on several areas that did not exist before, in order to meet the evolving needs of the users of their outputs, which were generated as a result of the constant changes in the contemporary business environment that reflect the capacity of institutions and government units to survive and continue. This research aims to highlight the advisory role of the internal audit statement and the possibility of its contribution to the implementation of the Sustainable Development in government units, it has been used the questionnaire to collect primary data related to the subject of the search and processing of this data by using the statistical program SPSS and analyzed using a range of statistical methods. The results of the research accept the alternative hypothesis H1 which reflect the existence of a significant relationship between the advisory role of internal audit and the implementation of sustainable development in governmental units and rejected the hypothesis nihilism H0, which reflects no statistically significant a relationship between the main dimensions of the research. Among the recommendations recommended by the research is the need to develop internal audit activities in accordance with the developments in the contemporary business environments such as sustainable development and the necessity of activating the role of modern internal audit to contribute to improving the performance of government units.

Key words: Internal Audit, sustainable development, Social Responsibility.

المبحث الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة:

أولاً: الإطار المنهجي:

المقدمة:

في الماضي القريب اقتصرت اهداف المؤسسات ومنشآت الأعمال على تحقيق عوائد ومدخولات جيدة من عملياتها، دون اعتبارات أو أطراف أخرى، حفز هذا الوضع على ظهور حركات اجتماعية، بدأت تمارس دورها كردة فعل قوية ركزت خلالها جل جهودها في الضغط على المؤسسات ومنشآت الأعمال من أجل حماية البيئة المحيطة والعاملين بالمؤسسة والمتعاملين معها وكافة أفراد المجتمع، حينئذ تبدلت نظرة تلك المؤسسات واصبحت تسعى جاهدة لتحقيق اهدافها المتمثلة بالأهداف الاقتصادية في اطار الاهداف العامة للمجتمع، مراعية بذلك مسئولياتها الاجتماعية ودورها المنشود في تحقيق التنمية المستدامة، إذ لم يعد الاساس الذي يعتمده المستثمرين في توجيه قرارات الاستثمار وشراء الاسهم هو تقييم الاداء الاقتصادي للمؤسسة، وتعظيم الربحية أو قياس مدى كفاءة الإدارة، بل أصبحت هنالك مسؤوليات بيئية واجتماعية وتنموية كثيرة تلعب دوراً محورياً في ذلك.

أدركت العديد من الحكومات والمؤسسات ومنشئات الأعمال ومنظمات المجتمع المدني على مستوى العالم، في ان التنمية الاقتصادية لابد لها من ان تكون على اسس مستدامة، فقد اصبحت التنمية المستدامة في الوقت الراهن تمثل إحدى توقعات المجتمع، وأصبح المجتمع يتوقع من الحكومات ومؤسسات الأعمال والمنظمات غير الحكومية وغيرها الافصاح عن بيانات تتعلق بالأداء المستدام، حتى يتسنى لها الحكم في كون التصرفات الصادرة عنها تتصف بالاستدامة أم لا.

وقد ازداد اهتمام المدققين الداخليين بالتنمية المستدامة لتتماشى مع التحولات التي شهدتها المهنة في مفهومها الحديث، من خلال حرصها بالتركيز على مجالات عديدة لم تكن موجودة قبل ذلك، وهذا ما يدعم حقيقة التوسع في النطاق الذي شهده التدقيق الداخلي المتمثل بالقيام بجميع عمليات المؤسسة المالية وغير المالية. فلا يقتصر دور المدقق الداخلي على مراجعة وتدقيق المعلومات المالية والمحاسبية فقط، فالتدقيق الداخلي يقدم خدمات استشارية موجهة لخدمة الإدارة، تساعدها في اتخاذ القرارات وتخدم اغراض المؤسسة بشكل عام، فلا يعد كافيا تشخيص المشاكل التي تحول بين انجاز المؤسسة لأعمالها، بل ينبغي تقديم الحلول الناجعة والاقتراحات على صورة توصيات ونصائح من اجل تصحيح وتغيير الاوضاع غير المرغوب فيها، وتحسين الاداء الكلي للمنشأة.

مشكلة البحث:

إن اقتصار عمل إدارة التدقيق الداخلي على تدقيق ورقابة الجوانب المالية جعل منها عاجزة عن الوفاء بالاحتياجات المتجددة لمستخدميها، والمتولدة نتيجة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال المعاصرة، لعدم قدرتها على تقديم ما يبين قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار نظرا لاستبعادها الأنشطة غير المالية. مما استدعى ضرورة تحول تركيز إدارة التدقيق الى مجالات تتلاءم مع المتطلبات المستجدة لأصحاب المصالح.

ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الآتي (ما مدى مساهمة النشاط الاستشاري للتدقيق الداخلي في تعزيز ودعم توجه الوحدات الحكومية نحو تطبيق التنمية المستدامة) ويتفرع منها التساؤلات الآتية:

١. ما مدى مساهمة إدارة التدقيق في تعزيز التوجه نحو تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية؟
٢. ما هي أنشطة التدقيق الحديثة التي يمكن من خلالها تعزيز توجه الوحدات الحكومية نحو تبني التنمية المستدامة، وهل بالإمكان تفعيل الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية؟
٣. هل تسهم الخدمات الاستشارية التي تقدمها إدارة التدقيق الداخلي بمواكبة الوحدات الحكومية للتحولات التي شهدتها المهنة في الوقت الحاضر؟
٤. هل ستحقق التنمية المستدامة ميزة تنافسية للوحدات الحكومية في البيئة المحلية؟

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث في ضرورة مواكبة الوحدات الحكومية ومنشآت الأعمال ومنظمات المجتمع المدني للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة، إذ أدرك الجميع بأن التنمية الاقتصادية لابد لها من ان تكون على أسس مستدامة، إذ أصبح المجتمع يتوقع من الحكومات ومؤسسات الأعمال والمنظمات غير الحكومية وغيرها الافصاح عن بيانات تتعلق بالأداء المستدام، حتى يتسنى لها الحكم في كون التصرفات الصادرة عنها تتصف بالاستدامة أم لا. وكذلك أهمية الدور الاستشاري الذي يقوم به المدقق الداخلي الذي يعد أحدث التطورات في مجال الأنشطة والخدمات التي تقدمها هذه المهنة، بالإضافة الى الندرة النسبية للأبحاث في هذا المجال.

أهداف البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة التي يسعى الباحثان لتناول جوانبها الأساسية، في محاولة لتطوير أنشطة التدقيق الداخلي لتتلاءم مع احتياجات الوحدات الحكومية في مجال التنمية المستدامة ينبثق عن هذا الهدف الرئيس الأهداف الآتية:

١. توضيح مدى مساهمة إدارة التدقيق الداخلي في تعزيز التوجه نحو تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية.
٢. بيان حاجة الوحدات الحكومية الى تطوير دور المدقق الداخلي في ظل التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة.
٣. تحديد الأنشطة الحديثة للتدقيق والتي يمكن من خلالها تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية.
٤. بيان أهمية الخدمات الاستشارية التي تقدمها إدارة التدقيق الداخلي بمواكبة الوحدات الحكومية للتحولات التي شهدتها المهنة في الوقت الحاضر.
٥. بيان وتوضيح أهمية اعتماد مبادئ وأبعاد التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية.
٦. بيان وتحديد أهمية تفعيل الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.
٧. بيان أهمية تطوير دور المدقق في ظل التطورات في التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية.
٨. التعرف على أهمية الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في مجال التنمية المستدامة.
٩. الوقوف على ما تحققه التنمية المستدامة من ميزة تنافسية للوحدات الحكومية في البيئة المحلية.

مجتمع وعينة البحث:

اهتم البحث بدراسة فاعلية الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل إدارة التدقيق الداخلي في دعم وتعزيز توجه الوحدات الحكومية بهدف الاستفادة من المزايا المتوقع الحصول عليها من تطبيق

التنمية المستدامة، اذ قام الباحثان بدراسة ميدانية شملت المدققين الداخليين وموظفي إدارات الأقسام المالية والإدارية العاملين في الدوائر الحكومية التابعة لقضاء الفلوجة (مديرية الوقف السني، مديرية تربية الفلوجة، مديرية بلدية الفلوجة، رئاسة جامعة الفلوجة) كعينة للبحث لدراسة آراء أفراد العينة حول كيفية الاستفادة من أنشطة التدقيق الحديثة بالنهوض بواقع الوحدات الحكومية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

عالج الباحثان البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة الميدانية إحصائيا، باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ومن ثم تم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تناسب طبيعة البيانات، ونوع متغيرات الدراسة لتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها، استخدم الباحثان الاختبارات الآتية:

١. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة البحث.
٢. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة البحث.
٣. اختبار فروض الدراسة.

منهجية البحث:

لم يقتصر البحث على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج العلمي اللذان تم تناولهما في الإطار النظري، وإنما تضمن بعدا ميدانيا تطبيقيا يتعلق بالوقوف على إمكانية مساهمة التدقيق الداخلي من خلال أنشطته الاستشارية في تعزيز توجه الوحدات الحكومية نحو تبني تطبيق التنمية المستدامة.

فروض البحث:

بناءً على ما توصلت اليه دراسة (Nieuwlands,2007) بكون التدقيق الداخلي يلعب دوراً فاعلاً في تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة التنمية المستدامة، ودراسة (Jeffrey,*et.al.*,2011) التي توصلت الى نتيجة مفادها بأن المدقق الداخلي يمكنه القيام بالعديد من المهام التقليدية الموجهة لإضافة القيمة في مجال التنمية المستدامة، يمكن اشتقاق الفروض الآتية:

الفرضية الصفرية H_0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وتبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية.

الفرضية البديلة H_1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وتبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

على الرغم من قلة الأبحاث التي تناولت دور المدقق الداخلي في التنمية المستدامة، إلا أنها امتازت بالتنوع، من خلال قيام البعض منها بتسليط الضوء على موضوع التدقيق والتنمية المستدامة، في حين تناول القسم الآخر بعضاً من أبعادها وعلاقته بالتدقيق الداخلي كالتدقيق البيئي والاجتماعي وغيرها، فقد حاول مجموعة من الدارسين بيان دور المدقق الداخلي بعملية تدقيق أداء إدارة التنمية المستدامة وهم كل من (Nieuwlands,2007) (دريباني زادة فاروق، ٢٠٠٩) (Mousavi,*et.al.*,2013) (Jeffrey,*et.al.*,2011) (Verdina,2010)، إذ سلطت دراسة (Nieuwlands,2007:91) الضوء على الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة التنمية المستدامة، إذ أشارت الدراسة إلى قيام العديد من المؤسسات بتطبيق نظم لإدارة التنمية المستدامة، كما أكد الباحث على أن عدد الشركات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير عن التنمية

المستدامة في تنامي وتزايد مستمرين، ولفت الباحث النظر إلى أهمية التدقيق الداخلي في عملية التنمية المستدامة، وذلك بحكم موقعه الجيد في المؤسسة، من خلال قيامه بمساعدة الإدارة بتطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة وقيامه بتدقيق النظام بعد عملية التطبيق. أما دراسة (دريباني زادة فاروق، ٢٠٠٩: ١٣) فقد تناولت أهمية البيئة لارتباطها المباشر بالحياة البشرية على سطح الارض، واكدت الدراسة على ضرورة ان يكون للتدقيق الداخلي دور فعال في المحافظة على البيئة، خلصت الدراسة الى نتيجة مفادها ان قيام التدقيق الداخلي بعملية التدقيق البيئي يسهم في تحسين سمعة المؤسسة، وكذلك تحسين علاقتها مع المتعاملين معها، وهي تؤدي الى زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الارباح، واوصت الدراسة الى ضرورة جعل التدقيق البيئي تدقيق الزامي، وكذلك وضع المعايير اللازمة التي تساعد المدققين الداخليين للقيام بعملية التدقيق البيئي.

في حين نجد ان دراسة (Verdina,2010) أوضحت ان الدور الاستشاري للمدقق الداخلي في مجال الرقابة على الأنشطة البيئية يتضمن المشاركة في تصميم نظم المحافظة على البيئة، واستخدام السجلات بما يسهم في أحكام الرقابة على المخلفات بأنواعها واعداد وتقديم تقرير الأداء البيئي.

كما أكدت دراسة (Jeffrey,*et.al.*,2011:478) ان المدقق الداخلي يمكنه القيام بالعديد من المهام التقليدية الموجهة لإضافة القيمة في مجال التنمية المستدامة من خلال قيامه بالأدوار الآتية:

١. مساعدة الإدارة في تطبيق وتنظيم برنامج إدارة التنمية المستدامة.
٢. المساعدة في تدريب الموظفين وخلق الوعي والادراك لديهم بمفهوم واهمية التنمية المستدامة.
٣. القيام بعمليات تدقيق محدد النطاق بناءا على طلب الإدارة العليا.
٤. الاستفادة من المستشارين الخارجيين في دعم دور التدقيق الداخلي في مجال التنمية المستدامة.

وبخصوص دراسة (Mousavi,*et.al.*,2013:8) فقد تطرقت الى مفهوم المسؤولية الاجتماعية ووصفتها بأنها التزام المؤسسات بالاستخدام الامثل لمواردها المتاحة وارباحها المتحققة، بما يسهم في تحقيق الرفاهية.

من خلال استعراض الدراسات السابقة لوحظ ان للمدققين الداخليين دور مهم في تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة التنمية المستدامة، وكذلك الابعاد البيئية والاجتماعية لها، ويرى الباحثان انه ينبغي ان يتفهم المدققين الداخليين جوهر مفهوم الاستدامة، مع الاخذ بأفضل الممارسات الدولية والمحلية في هذا المجال.

إن الذي يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو تركيزها على أهمية الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي في مجال التنمية المستدامة، وكذلك الوقوف على مدى كفاية التأهيل المهني للمدققين الداخليين في القطاع الحكومي لتقديم الاستشارات في مجال التنمية المستدامة، وهو مجال يمتاز بندرة الدراسات السابقة مقارنة بوفرتها في الدراسات والابحاث التي تناولت تدقيق أداء إدارة التنمية المستدامة.

المبحث الثاني: الجانب النظري للبحث:

توافق تطور أنشطة وأدوار التدقيق الداخلي، مع تزايد الاهتمام بالتنمية المستدامة والتي كانت الدافع وراء تغيير العديد من المنشآت والمؤسسات في سياساتها، وانتقالها من التركيز على هدف تعظيم الربح إلى هدف تحقيق الربح المرضي الذي يراعي البُعد البيئي والاجتماعي والاقتصادي لأنشطة المؤسسة، وتأثيراتها على الاطراف اصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، إذ بذلت

المؤسسات وقياداتها جهوداً كبيرة لدمج الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية في استراتيجية اساسية لتطوير الأعمال، في صورة تقارير استدامة، لتعكس بذلك جميع النواحي بالأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لمؤسسات الأعمال، الأمر الذي أدى إلى ظهور التقارير الاجتماعية ثم تلاها التقارير البيئية، امتد هذا التطور ليشتمل على مديات أوسع وأكثر استخداماً وشيوعاً من قبل المؤسسات، الذي تمثل بظهور تقارير المسؤولية الاجتماعية للإفصاح عن الأنشطة غير المالية، إذ فرض هذا المفهوم نفسه في وقت ساد فيه الاعتقاد انه عند الاخذ بالأبعاد الاجتماعية والبيئية وتطبيقها، فإن ذلك يكون له أثر في تقليص مستويات النمو الاقتصادي. ان بروز مفهوم التنمية المستدامة حقق التوافق بين هذين المعتقدين وذلك من خلال قيامه بتطبيق آراء وأفكار معتمدة على مراعاة الابعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في وقت واحد دون التفريط في أي منهما، ومنه بزغ إلى الوجود مصطلح الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية، ووفقاً لهذا المصطلح تم تحقيق التوازن بين الهدف الكلاسيكي للمؤسسة الذي يركز على تعظيم الربحية للمساهمين والاهداف الاخرى المتمثلة بإشباع رغبات اصحاب المصالح.

هناك العديد من الدوافع التي حفزت المنشآت ومؤسسات الأعمال بتغيير سياسات وأساليب العمل المطبقة من قبلها وفقاً لمفهوم وأبعاد التنمية المستدامة التي تتمثل في: تعزيز سمعة المؤسسة، يتمثل بكونه عامل مهم يساعد على جذب استثمارات جديدة، تحسين صورة المؤسسة على صعيد الاقتصاد الدولي، يعطي فرصة للمؤسسة بغزو وفتح اسواق جديدة في اطراف مترامية من العالم، المساهمة في تحديد الفرص والتهديدات بشكل افضل، حقوق المساهمين في الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالأداء المستدام، المساهمة في تجنب المساءلة لالتزامها بالقوانين والتشريعات، الاتصاف بالشفافية، تطوير وسائل وطرق الاتصال الداخلي، الرغبة في تحقيق أداء أفضل في ظل وجود المخاطر، تحمل تكاليف أقل.

أولاً: الإطار المفاهيمي للتنمية المستدامة:

أطلق على الاستدامة العديد من المصطلحات منها التنمية النظامية والبشرية والتنمية المتواصلة والتنمية الشاملة والتكنولوجية وغيرها، وتم توحيد هذه المصطلحات بمصطلح واحد وهو التنمية المستدامة.

ظهر هذا المصطلح لأول مرة في ثمانينات القرن المنصرم، في حين اكد الباحث (Pezzoli,1997:551) ظهور بعض الأمور المرتبطة به منذ عقود والبعض الاخر منذ قرون، وتحديدا كان عام ١٩٨٧ الوقت الذي عمم فيه مفهوم الاستدامة على المستوى الدولي أثناء المؤتمر الذي نظمته الوكالة العالمية لشؤون البيئة والتنمية، صدر عن هذا المؤتمر تقرير تحت عنوان (Our Common Future) تمت الاشارة فيه إلى أن حماية البيئة تعد جزء من التحديات، وذلك لاشتمال التنمية المستدامة على جوانب اجتماعية ايضا، وان الوفاء بالاحتياجات الاساسية للمجتمع هو أحد جوانب اهتماماتها الذي امتد بعد ذلك الى محاولة استغلال جميع الفرص المتاحة لإشباع وتلبية تطلعاتهم الى حياة افضل (WCED,1987).

مر مفهوم التنمية المستدامة او الاستدامة منذ نشأته وحتى وقتنا الحاضر بعدة أحداث جوهرية اكسبته المزيد من الشرعية والقبول وعلى كافة الاصعدة والمستويات المحلية والدولية والاقليمية، جعلت منه يتصدر قائمة أولويات العديد من الحكومات والمؤسسات على مستوى العالم ويمكن سردها كالآتي:

أ. تقرير (Brundtland,1987).

ب. مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية (١٩٩٢).
ت. برنامج نحو الاستدامة.
ث. المدخل الثلاثي الابعاد (١٩٩٧).
ج. قمة العالم للتنمية المستدامة (٢٠٠٢).
ح. قمة الارض للتنمية المستدامة (٢٠١٢).
خ. الجيل الثاني والثالث والرابع من إرشادات إعداد تقارير الاستدامة للمبادرة العالمية لإعداد التقارير.

١. تعريف التنمية المستدامة:

يرى كل من (Adams & Narayanan,2007:72) ان مفهوم التنمية المستدامة حظي بقبول واهتمام العديد من الباحثون والمهنيون والمنظمات ومنشآت الأعمال، لأهميته بالنسبة لها، على الرغم من انه لا يزال في مراحل تطوره الاولى كمدخل للأعمال، فقد عرفتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير في انها تمثل الأنشطة والاجراءات التي تسهم في تحقيق الاهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأصحاب المصالح، وذلك في ظل نظام ملائم لحوكمة الشركات يعمل على تقييم الأعمال، ومراقبة الأداء (GRI,2013).

أما (Willard,1999) عبر عن الاستدامة بكونها" مفهوم واسع يشير الى اهمية تحسين جودة الحياة لجميع المخلوقات على وجه الارض، مع مراعاة استخدام الموارد بشكل يتناسب مع قدرة البيئة على توفيرها".

كما عرفت دراسة (Delfgaauw,2000:69) التنمية المستدامة بأنها "التقرير عن آثار أنشطة المؤسسات وأداؤها من خلال ثلاثة أبعاد رئيسة هي البُعد الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي".

ويرى الباحثان ان اهم هذه التعاريف هو ما قدمه تقرير اللجنة الدولية حول البيئة والتنمية (Intosai, 2007) "تلبية احتياجات ومتطلبات الاجيال الحالية دون التدخل بقدرة اجيال المستقبل على تلبية احتياجاتها".

ومن خلال التعاريف السابقة يرى الباحثان بان مفهوم الاستدامة هو: عملية مخططة وهادفة تلعب دوراً بارزاً في تخطي العقبات وتصميم السياسات وتبني الاستراتيجيات برؤية أكثر شمولية واتزاناً، بما يسهم في الترشيد باستخدام الموارد النادرة، مما يوفر حياة كريمة للأجيال الحالية والقادمة.

٢. أبعاد التنمية المستدامة:

ذكر (Steurer,*et.al.*,2005:267) في مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة المقام في جوهانبرج عام ٢٠٠٢ الابعاد الرئيسية لمصطلح التنمية المستدامة وهي كالآتي:

أ. الأداء الاقتصادي: يراد بهذا البعد زيادة مستوى الرفاهية للفرد والمجتمع من خلال الحرص على زيادة حصته من السلع والخدمات الضرورية، ولا يقوم هذا البعد فقط على استخدام الموارد بشكل طبيعي، بل ينبغي استخدامها بأفضل طريقة، بما يعود على المؤسسة بفوائد مرتفعة وبأقل التكاليف الممكنة.

ب. الأداء البيئي: يركز هذا البعد على تأثيرات المؤسسة على الانظمة والموارد الطبيعية، بما في ذلك الانظمة الايكولوجية والارض والهواء والماء، وينادي هذا المبدأ بضرورة حماية البيئة وحسن استغلال الموارد الطبيعية، وتسخيرها لصالح الانسان بما يسهم في بناء الحياة البشرية والحيوانية، وادامتها وتقدمها، والحيلولة دون استنزافها.

ت. الأداء الاجتماعي: يختص هذا البعد بالتعرف على تأثيرات المؤسسة على الانظمة الاجتماعية العاملة بها، بما يشتمل عليه من مكونات وسمات بشرية وعلاقات فردية وجماعية.

٣. مبادئ التنمية المستدامة:

تتعدد وتتنوع المبادئ الخاصة بالتنمية المستدامة من نشاط إلى آخر، وذلك حسب ما أشار إليه تقرير (Intosai, 2004)، إذ لا توجد مبادئ محددة وان كان بالإمكان تحديدها بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (البُعد الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي)، إذ بالإمكان الاسترشاد بالمبادئ الخاصة بالتنمية المقدمة من قبل المجلس الدولي للتنقيب واستخراج المعادن وهي كالآتي:

أ. المحافظة على نظم الممارسات الاخلاقية ودعمها بالإضافة الى نظم حوكمة الشركات.
ب. ينبغي ان يراعى عند عملية اتخاذ القرارات الاخذ باعتبارات التنمية المستدامة.
ت. تدعيم المطالبة بحقوق الانسان واحترام ثقافاته وعاداته وقيمه، وذلك اثناء التعامل مع العاملين وغيرهم ممن تتأثر أنشطة المؤسسة بهم.
ث. اعتماد منهج إدارة المخاطر في العمل وتنفيذها على اساس بيانات صحيحة وسليمة.
ج. تزويد اصحاب المصالح بتقارير تتصف بالفعالية والشفافية والموضوعية.
ح. عدم الدمج، ومحاولة الفصل بين التحسين المستمر للصحة وسلامة الاداء للعاملين في المؤسسة.
خ. المساهمة بالتنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية.
د. التأكيد على ضرورة الاستمرار بتحسين الاداء البيئي للمؤسسة.

ثانياً: الأنشطة الحديثة للتدقيق الداخلي:

وفقاً لمعهد المدققين الداخليين فقد تجاوز دور التدقيق الداخلي وانشطته الحديثة الأسلوب التقليدي المتمثل بحماية الاصول والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية (IIA,2003) والتحول الى مدخل القيمة المضافة من خلال تدعيم دوره في المساهمة في تحقيق استراتيجية المؤسسات، وتحقيق قيمة مضافة لها من خلال ما يلعبه من دور في عملية إدارة المخاطر، فقد قدم المفهوم الحديث للتدقيق مهمتين اساسيتين:

١. تقديم تأكيدات مستقلة على مدى فعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.
٢. تقديم خدمات استشارية تدعم عملية الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة.

وقد أكدت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين من خلال اصداراتها الحديثة (IIA,2011) على التوسع والتطور في أدوارها وأنشطتها، كما ورد في المعيار الأول الفقرة (C1000) الخاص بالغرض والسلطة والمسؤولية ضرورة تحديد وتعيين طبيعة الخدمات الاستشارية المطلوب من المدقق الداخلي تقديمها من خلال توثيقها في ميثاق التدقيق الذي تعده المؤسسة.

وفي العقود الأخيرة خضعت المؤسسات لتغيرات عديدة، منها ما له صلة بتقليص حجم العمليات، ومنها ما له صلة بالاستعانة بالمصادر الخارجية، وقد ادت هذه التغيرات الى زيادة التوقعات والضغوطات على وظيفة التدقيق، كل ذلك دفع بالمدققين الداخليين الى الاضطلاع بمسؤوليات تتجاوز حدود ادوارهم التقليدية، انعكس أثر هذه التغيرات من خلال انخفاض نسبة التركيز على أنشطة التدقيق الداخلي القائمة على الالتزام، وعلى أنشطة القيمة المضافة مثل القيام بتصميم العمليات المالية ومساعدة المنظمات على تحسين كفاءتها وفاعليتها.

١. مفهوم النشاط الاستشاري للتدقيق الداخلي:

في هذا السياق حاولت مجموعة من الدراسات تحديد مفهوم الأنشطة الاستشارية للتدقيق، إذ حاول كل من (Nagy & Cenker,2002) و(فوزي، ٢٠١٨) و(الطيب، ٢٠١٧)؛ عرض مفهوم الأنشطة الاستشارية، فقد اشارت دراسة (Nagy & Cenker,2002:134) إلى أن المفهوم الجديد للتدقيق الداخلي يتضمن الأنشطة الاستشارية بهدف اضافة القيمة، وان هناك اختلاف كبير بين الشركات في مدى قيامها بهذا النشاط، فالبعض منها لا يزاول سوى النشاط التوكيدي والبعض الاخر يمارس هذا النوع من الأنشطة، وهو يوافق ما اشار اليه معهد المدققين الداخليين في ان مهنة التدقيق تقدم خدمات توكيدية واستشارية.

ولا يقتصر دور المدقق الداخلي على مراجعة وتدقيق المعلومات المالية والمحاسبية فقط، فحسب رأي (وجدان احمد الطيب، ٢٠١٧: ٦١) فإن التدقيق الداخلي يقدم خدمات استشارية موجهة لخدمة الإدارة، تساعدها في اتخاذ القرارات وتخدم أغراض المؤسسة بشكل عام، فلا يعد كافياً تشخيص المشاكل التي تحول بين المؤسسة وبين انجازها لأعمالها، بل ينبغي تقديم الحلول الناجعة والاقتراحات على صورة توصيات ونصائح من اجل تصحيح وتغيير الاوضاع غير المرغوب فيها، وتحسين اداء المؤسسة.

يقودنا ما سبق بيانه من آراء بشأن تحديد مفهوم الأنشطة الاستشارية إلى الوقوف على ما أسهم به الفكر المحاسبي حول ماهية هذه الخدمات، فبغض النظر عن طبيعتها، والكيفية التي يتم القيام بها فهي لا تكاد تتعدى كونها مشورة تهدف الى تقديم المساعدة وتحسين العمليات بما فيها الرقابة وإدارة المخاطر.

الخدمات الاستشارية: هي خدمات يقوم بتقديمها المدقق الداخلي وهي بخلاف الخدمات الاخرى المقدمة من قبل إدارة التدقيق الداخلي.

كما إنها تعبر عن الأنشطة التي تنطوي في مضمونها على نصائح وارشادات ذات صلة بالعميل كما يراها (شحاته السيد شحاته، ٢٠١٤: ٢٨٣) ولا يتحمل المدقق الداخلي اية مسؤولية ادارية عن قيامه بتقديمها، فضلاً عن كونها معنية بتحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، وتتحدد طبيعة ونطاق هذه الأنشطة بالاتفاق مع العميل فهي لا تعدو ان تكون على هيئة علاقة تربط بين جهتين، إحداهما القائم بها، والطرف الثاني هو المستفيد منها. كما انها خدمة ثنائية الاطراف وذلك حسب ما ذهب إليه (محمد فوزي محمد السيد، ٢٠١٥: ٢٦) بين كل من مقدم الخدمة (المدقق الداخلي) ومتلقي الخدمة (الإدارة) ويتم تحديد نطاق هذه الخدمات بموجب الاتفاق مع الإدارة وبطلب منها.

وهو مطابق لما ذهبت إليه (وجدان احمد الطيب، ٢٠١٧: ٥٠) باعتبار المدقق الداخلي ووفقا للتوجه الحديث يعمل كمستشار لدى إدارة المؤسسة، ويقدم المشورة والنصح في كافة نواحي وجوانب عمل المؤسسة، سواء المالية منها والادارية بحكم تمتعه بالإلمام التام بهذه الجوانب.

من خلال ما سبق بيانه من مفاهيم كنتاج للفكر المحاسبي يرى الباحثان انه بالإمكان تعريفها بأنها: الأنشطة التي تزود العميل بالمشورة والتوصيات والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ومحتوياتها مسبقا، وهي تهدف الى تقديم المساعدة وتحسين عمليات الرقابة والمخاطر.

٢. أسس تفعيل الدور الأستشاري للتدقيق الداخلي:

يتطلب تفعيل الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي توفر عدد من الاسس التي يستند ويعتمد عليها التدقيق الداخلي والتي تتمثل بـ:

أ. التأهيل العلمي والعملي للمدقق الداخلي:

يعد توفر المؤهل الجامعي المناسب لطبيعة العمل المتطورة في التدقيق الداخلي من الأسس المهمة في تفعيل الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي، وذلك بسبب توسعه وانتقاله إلى خارج حدود مراجعة الأمور المالية والمحاسبية، كما تمثل الممارسة العملية للاستشارات الأساس المتمم للتأهيل العلمي المطلوب توفره لتفعيل دورها الاستشاري، من خلال اشراف الخبراء ذوي الخبرة الطويلة والكفاءة العالية، وذلك عن طريق اتباع اسلوب التعلم عن طريق التغذية المرتدة لكل جانب من جوانب الخبرة الاستشارية، فضلاً عن إمكانية اتباع الاسلوب التقليدي للتدريب فهو يؤدي نتائج جيدة اذا ما تم اعداد خطوات البرامج المصممة لعملية التدريب بأسلوب جيد.

ب. طبيعة وحدود الأنشطة الاستشارية للمدقق الداخلي:

إن الأدوار الرئيسة المطلوب القيام بها، هو العمل على تحسين ثلاث منظومات رئيسة:

* الرقابة.
* إدارة المخاطر.
* الحوكمة.

ويرتبط تطور مهام وادوار المدقق الداخلي بالمنظومات الثلاثة السابق ذكرها، في ضوء ما يحدث من تغييرات في بيئة الأعمال المعاصرة، وبالتالي يجب ان يتم تحديد نطاق الأنشطة الاستشارية وتطوير المعرفة لدى المدققين الداخليين بصورة مستمرة.

ت. تصميم مراحل وخطوات العملية الاستشارية:

يتطلب تفعيل الدور الاستشاري للتدقيق القيام بتصميم مراحل وخطوات العملية الاستشارية وحسب الخطوات الآتية:

* التكليف بالمهمة مع التشخيص الاولي للمشكلة، وتحديد توقعات العميل.
* التشخيص من خلال جمع المعلومات والحقائق وتحليلها ثم عمل الفحص النهائي.
* عمل بدائل للحلول المتاحة وتقييمها ثم تقديمها للعميل.
* تنفيذ وتطبيق ما تم الاتفاق عليه من حلول، وتدريب المسؤولين عليها.
* تقديم تقرير نهائي بالمهمة المنفذة من قبل الجهة المستشارة، وتقييم الملاحظات النهائية والتخطيط والمتابعة.
* متابعة وتقييم نتائج التطبيق: وهو من الأسس المهمة في تفعيل الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي من خلال القيام بمتابعة تطبيق المشورة والتوجيهات، حيث ينبغي تثبيت الاوضاع الجديدة من خلال تهيئة مناخ ملائم ومساند لها، وتعكس عملية التثبيت نجاح المهمة الاستشارية من عدمها.
* الصفات الشخصية للمدقق الداخلي: من الضروري وضع قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي المستشار، ويجب ان تستند هذه القواعد في نصوصها الى دستور المهنة الصادر عن معهد المدققين الداخليين. والذي يشتمل على مجموعة من الصفات الشخصية التي ينبغي ان يتصف بها المدقق الداخلي مع مراعاة أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي المرتبطة بالاستقلالية والموضوعية والكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية:

تم تحقيق الدراسة الميدانية من خلال اتباع اسلوب الاستبانة لجمع البيانات الأولية ليتم بعد ذلك تحليل البيانات لفحص فرضية البحث وقياس رأي أفراد العينة حول موضوع البحث، وتم توزيع (43) نسخة من الاستبانة على دوائر القطاع العام في محافظة الأنبار- مدينة الفلوجة، وكان المستلم منها (36) نسخة صالحة للتحليل بنسبة استرجاع بلغت (83.7%)، إذ أعدت الاستمارة لبيان مدى مساهمة الأنشطة الاستشارية للتدقيق الداخلي في تعزيز ودعم توجه الوحدات الحكومية نحو تطبيق التنمية المستدامة. وتتكون الاستبانة من ثلاثة أقسام كالآتي:

القسم الأول: يحتوي على (5) فقرات تناولت السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

القسم الثاني: وشمل بيانات الدراسة الأساسية: وهي المحاور والتي من خلالها يتم التعرف على متغيرات الدراسة ويشتمل هذا القسم على محورين اثنين:

المحور الأول: يقيس المتغير المستقل: (النشاط الاستشاري للمدقق الداخلي) ويشتمل على (9) عبارات.

المحور الثاني: يقيس المتغير التابع (تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية) ويشتمل على (9) عبارات.

المطلب الأول: تحليل البيانات الأولية: وفيما يأتي توزيع عينة البحث تبعا للبيانات الأولية للعينة:

عرض وتحليل بيانات الدراسة:

الجدول (1) التكرارات والنسب المئوية لتوزيع العينة حسب المتغيرات الديمغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
العمر	25 سنة فأقل	10	27.8
	26 الى 35 سنة	13	36.1
	36 الى 45 سنة	8	22.2
	46 سنة فأكثر	5	13.9
المجموع		**36**	**%100**
المؤهل العلمي	بكالوريوس	8	22.2
	دبلوم عالي	22	61.1
	ماجستير	1	2.8
	دكتوراه	0	0
	أخرى	5	13.9
المجموع		**36**	**%100**
التخصص العلمي	محاسبة	15	41.7
	إدارة أعمال	3	8.3
	مالية ومصرفية	4	11.1
	إدارة عامة	10	7.8
	أخرى	4	11.1
المجموع		36	%100
المسمى الوظيفي	مدير مالي	6	16.7
	مدير تدقيق	5	13.9
	مدقق داخلي	10	27.8
	محاسب	12	33.3
	أخرى	3	8.3

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
المجموع		36	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	9	25
	من 6 الى 10 سنوات	12	33.3
	أكثر من 11 سنة	15	41.7
المجموع		36	%100

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠٢٢.

نلاحظ من الجدول (1) ان اعلى فئة عمرية في عينة البحث هي الفئة التي تبدأ من 26 سنة الى 35 سنة، إذ تشكل ما نسبته 36.1% وتليه الفئة الي تبدأ من 25 سنة فاقل فإنها تشكل ما نسبته 27.8% اما اقل فئة عمرية هي التي تبدأ من 46 سنة فأكثر ونسبتها 13.9%، اما من ناحية المؤهل العلمي فإن حملة الدبلوم العالي كانت اعلى نسبة وبواقع 61.1% يليه حملة البكالوريوس ما نسبتهم 22.2%، كما وشمل الجدول مسمى آخر وهو التخصص العلمي لعينة البحث، إذ شكّل تخصص المحاسبة أعلى نسبة بواقع 41.7% أما أقل تخصص كانت الإدارة عامة وبواقع 7.8%، أم المسمى الوظيفي فكان من يحمل مسمى محاسب هم أعلى نسبة في عينة البحث وبواقع 33.3% يليه من يحمل مسمى مدققاً داخلياً بواقع 27.8%، أما سنوات الخبرة فإن من كانت خبرته أكثر من 11 سنة يشكلون ما نسبته 41.7% من عينة البحث.

المطلب الثاني: تحليل بيانات الدراسة الأساسية: التوزيع التكراري لعبارات محاور الدراسة:

(١) النشاط الاستشاري لإدارة التدقيق الداخلي:

الجدول (2) التوزيع التكراري لعبارات محور متغير النشاط الاستشاري للتدقيق الداخلي

ت	الفقرة		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	يساعد على تقويم المخاطر التي تتسق مع أهداف الوحدات الحكومية	تكرار	5	21	6	4	0	3.75	0.841	5
		%	13.9	58.3	16.7	11.1	0			
٢	يساهم في التحقق من المخاطر المالية في الوحدات الحكومية	تكرار	15	16	5	0	0	4.28	0.701	2
		%	41.7	44.4	13.9	0	0			
٣	يساهم في التحقق من المخاطر التشغيلية في الوحدات الحكومية	تكرار	6	20	9	1	0	3.86	0.723	4
		%	16.7	55.6	25.0	2.8	0			
٤	يساعد على التحقق من مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية	تكرار	6	20	9	1	0	3.86	0.723	4
		%	16.7	55.6	25.0	2.8	0			
٥	يقوم بتقديم توصيات بشأن الضعف الذي يعتري نظام الرقابة الداخلية	تكرار	13	15	7	1	0	4.11	0.820	3
		%	36.1	41.7	19.4	2.8	0			
٦	يساهم بتقديم التوصيات لتحسين عمليات الرقابة الداخلية	تكرار	14	16	2	4	0	4.11	0.950	3
		%	38.9	44.4	5.6	11.1	0			
٧	يساعد على تعزيز الشفافية من خلال القيام برفع التقارير الدورية حول دقة البيانات المالية الى الجهات المختصة	تكرار	16	17	2	1	0	4.33	0.717	1
		%	44.4	47.2	5.6	2.8	0			
٨	يعمل على تعزيز عنصر المسئولية من خلال القيام بتحديد أولويات الأنشطة التدقيقية	تكرار	14	16	2	4	0	4.11	0.950	3
		%	38.9	44.4	5.6	11.1	0			
٩	يعمل على تعزيز الالتزام بالقوانين التي تحكم عمل الوحدات الحكومية	تكرار	6	20	9	1	0	3.86	0.723	4
		%	16.7	55.6	25.0	2.8	0			
المتوسط الموزون								4.0309		
الانحراف المعياري								0,46735		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يتضح من الجدول (2) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة حول المحور الأول (النشاط الاستشاري للتدقيق الداخلي)، إذ جاء في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص على (يساعد على تعزيز الشفافية من خلال القيام برفع التقارير الدورية حول دقة البيانات المالية الى

الجهات المختصة)، إذ جاءت قيمة الانحراف المعياري (0.717)، وقيمة الوسط الحسابي (4.33) بإجمالي موافق بشدة وموافق (33) مستجيب من أصل (36). في حين جاء في المرتبة الثانية الفقرة التي تنص على (يسهم في التحقق من المخاطر المالية في الوحدات الحكومية) بانحراف معياري (0.701)، ومتوسط حسابي (4.28) بإجمالي موافق بشدة وموافق (31) مستجيب من أصل (36)، في حين جاءت الفقرة (يساعد على تقويم المخاطر التي تتسق مع أهداف الوحدات الحكومية) في المرتبة الأخيرة بانحراف معياري (0.841)، متوسط حسابي (3.75) بإجمالي موافق بشدة وموافق (26) مستجيب من أصل (36).

كما ويتضح من الجدول (2) ان المتوسط المرجح للأوزان للمحور الأول (الأنشطة الاستشارية للتدقيق الداخلي) بلغ قيمته (4.0309) بانحراف معياري (0.46735) وهي ما يقابل (موافق بشدة) أي ان (الأنشطة الاستشارية للتدقيق الداخلي) يعد مرتفع.

(٢) تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية:

الجدول (3) التوزيع التكراري لعبارات محور متغير (تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية)

ت	الفقرة		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١	التأهيل والتدريب المستمر للمحاسبين العاملين فيها	تكرار	7	20	3	2	0	3.75	0.841	6
		%	13.9	58.3	16.7	11.1	0			
٢	تشجيع الأنشطة الاجتماعية والإنسانية من خلال الميزانيات المخصصة لهذا الغرض	تكرار	14	16	2	4	0	4.11	0.950	3
		%	38.9	44.4	5.6	11.1	0			
٣	تدريب الكوادر البشرية في كافة المجالات.	تكرار	14	18	4	0	0	4.28	0.659	1
		%	38.9	50.0	11.1	0	0			
٤	الاهتمام بالقوانين المنظمة لشروط المحافظة على البيئة ومواردها المختلفة.	تكرار	5	21	6	4	0	3.75	0.841	6
		%	13.9	58.3	16.7	11.1	0			
٥	استغلال الموارد المتاحة بشكل يحافظ على ديمومتها.	تكرار	15	16	5	0	0	4.28	0.701	2
		%	41.7	44.4	13.9	0	0			
٦	وضع برامج وخطط تهتم بالتنمية المستدامة	تكرار	6	20	9	1	0	3.86	0.723	5
		%	16.7	55.6	25.0	2.8	0			
٧	دعم المؤتمرات والندوات العلمية ذات العلاقة بالبيئة والتنمية المستدامة	تكرار	6	20	9	1	0	3.86	0.723	5
		%	16.7	55.6	25.0	2.8	0			
٨	تقديم الخدمات في أماكن تواجدها.	تكرار	13	15	7	1	0	4.11	0.820	4
		%	36.1	41.7	19.4	2.8	0			
٩	تشجيع الاستثمار بتخصيص الميزانيات الموجهة لها.	تكرار	14	16	2	4	0	4.11	0.950	3
		%	38.9	44.4	5.6	11.1	0			
المتوسط الموزون								4.0123		
الانحراف المعياري								0.46445		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يتضح من الجدول (3) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد الدراسة حول المحور الثاني (تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية)، إذ جاء في المرتبة الاولى الفقرتين اللتين نصتا على (تدريب الكوادر البشرية في كافة المجالات)، إذ جاءت قيمة الانحراف المعياري (0.659)، وقيمة الوسط الحسابي (4.28) بإجمالي موافق بشدة وموافق (32) مستجيب من أصل (36). في حين جاء في المرتبة الثانية الفقرة التي تنص على (استغلال الموارد المتاحة بشكل يحافظ على ديمومتها) بانحراف معياري (0.701)، ومتوسط حسابي (4.28) بأجمالي موافق بشدة وموافق (31) مستجيب من أصل (36)، في حين جاءت الفقرة (الاهتمام بالقوانين المنظمة لشروط المحافظة على البيئة ومواردها المختلفة) في المرتبة الأخيرة بانحراف معياري (0.841)، ومتوسط حسابي (3.75) بإجمالي موافق بشدة وموافق (26) مستجيب من أصل (36).

كما ويتضح من الجدول (3) ان المتوسط المرجح للأوزان للمحور الأول (تبني التنمية المستدامة في القطاع الحكومي) بلغ قيمته (4.0123) بانحراف معياري (0.46445) وهي ما يقابل (موافق بشدة) أي ان (تطبيق التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية) تعد مرتفعة.

تحليل واختبار الفرضية الرئيسية:

الجدول (4) Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	4.028	.582		6.921	.000
	x	-.012	.144	-.014	-.080	.937
a. Dependent Variable: y						

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

الجدول (5) تحليل التباين (ANOVA)

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.000	1	.000	.006	.937b
	Residual	2.555	34	.075		
	Total	2.556	35			
a. Dependent Variable: y						
b. Predictors: (Constant), x						

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

الجدول (6) Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R^2	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R^2 Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.014a	.000	-.029	.27413	.000	.006	1	34	.937
a. Predictors: (Constant), x									

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

يستدل من خلال الجدول (4) انه يوجد تأثير سلبي غير معنوي للمتغير المستقل (النشاط الاستشاري للمدقق الداخلي) على المتغير التابع (تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية)، إذ أن قيمة t=0.08 وبمستوى معنوية (0.937) وهي أكبر من (0.05)، وما يؤيد ذلك المعنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي البسيط في الجدول (5)، إذ نلاحظ أن معنوية الانحدار كانت (0.937) وهي أكبر من (0.05)، عليه نقبل الفرضية الصفرية (فرضية العدم) ونرفض الفرضية البديلة بأنه لا يوجد انحدار معنوي، وبالتالي لا توجد علاقة أو تكاد تكون معدومة بين الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وبين تعزيز التوجه نحو تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية، وهذا ما يؤكده قياس العلاقة بين المتغيرين في الجدول (6) إذ ان قيمة الارتباط بين المتغيرين هي (0.014).

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

استناداً إلى نتائج تحليل بيانات البحث وتحليل فرضياته الرئيسة توصل الباحثان إلى النتائج الآتية:

قبول الفرضية العدمية H_0 "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وتطبيق التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية".

رفض الفرضية البديلة H_1 "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي وتطبيق التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية".

١. أظهرت نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط وجود تأثير سلبي غير معنوي للمتغير المستقل (الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي) على المتغير التابع (وتطبيق التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية).
٢. تسهم الأنشطة الاستشارية للتدقيق الداخلي في تعزيز الشفافية والموضوعية من خلال قيامها بتزويد الجهات العليا في المؤسسة الحكومية بالتقارير الدورية حول دقة البيانات المالية.
٣. تمكن هذه الأنشطة إدارة المؤسسات الحكومية في التحقق من حقيقة ما يحيط بالمؤسسة من مخاطر مالية.
٤. يسهم التدقيق الداخلي من خلال أنشطته الاستشارية في تقديم التوصيات لإدارة الوحدة الحكومية حول نظام الرقابة الداخلية ومتطلبات تحسين العمليات الخاصة به.
٥. يسهم تطبيق التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية بتحسين علاقتها مع العاملين بها.
٦. تسهم في مراقبة ما أحرزته الوحدات الحكومية من تقدم في خدمة المجتمع المحيط بها.
٧. يساعد تبني التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية على تحسين قيمتها.

ثانياً: التوصيات:

١. ضرورة تطوير التدقيق الداخلي وفقا للمستجدات التي طرأت على بيئة الأعمال كالتنمية المستدامة.
٢. ضرورة تفعيل العمل بالأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي للمساهمة في تحسين أداء المؤسسات.
٣. ضرورة صياغة معايير للتدقيق الداخلي تلائم طبيعة ونشاط وحجم الشركات.
٤. ضرورة تنبيه العاملين في المؤسسة على أهمية التدقيق الداخلي في عملية تقويم المخاطر التي تتسق مع أهدافها.
٥. بيان أهمية الأنشطة الاستشارية للتدقيق في تعزيز التزام العاملين في المؤسسة بالقوانين والأنظمة التي تحكم عملها.
٦. ضرورة عدم إغفال الدور المهم الذي يضطلع به التدقيق الداخلي كمهنة من خلال ما يقدمه من توصيات حول مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية.
٧. بيان أهمية التنمية المستدامة بالنسبة للوحدات الحكومية في تحسين علاقتها مع الأطراف المتعاملة معها.
٨. حث العاملين على تقديم أفضل ما لديهم للآخرين كأحد استراتيجيات التنمية المستدامة في الوحدات الحكومية.

٩. بيان أهمية التنمية المستدامة وما تسعى الى تحقيقه من خلال العمل على حث الوحدات الحكومية والعاملين فيها على ضرورة الإفصاح عن الأمور البيئية والصحية والسلامة للمجتمع.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. شحاته، السيد (٢٠١٤). المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي في القرن الحادي والعشرين. دار التعليم الجامعي مصر.

٢. دريباني، رادة (٢٠٠٩). دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي. رسالة ماجستير مقدمة لجامعة تشرين، سوريا.

٣. الطيب، وجدان (٢٠١٧). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية. رسالة دكتوراه مقدمة الى جامعة النيلين-السودان.

٤. السيد، محمد (٢٠١٥). أثر وظيفة التدقيق الداخلي للاستدامة على قيمة الشركات - في ظل الافصاح وبدائل الاسناد. دار التعليم الجامعي مصر الإسكندرية.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

5. Deloitte (2008). Towards a blueprint for the internal audit profession. IIA, London. Joint research with the IIA (UK and Ireland)
6. Nieuwlands, S (2007). Auditing sustainable development. The internal auditor 64,2.
7. Jeffrey, R. Kenneth, D. Marta S (2011). Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets. Corporate Governance: The international journal of business in society, Vol. 11 Iss 4.
8. Mousavi, Z., Beiranvand, F., Moeinfar, Z& Amouzesh, N (2013. Corporate Social Responsibility. Life science journal 10 (6s): 8-10
9. Verdina, G (2010). Internal control system and sustainable development of a higher educational institution, risk and problems, the main factor of regional development, human resource issue 3: 332-339
10. Pezzoli, K (1997). Sustainable development: a transdisciplinary overview of the literature. Journal of environmental planning and management 40.5: 549-574
11. WECD (1987). World commission on environment and development. Our common future. Oxford press.
12. Adams, C.A, .Narayanan, V (2007). The standardization of sustainability reporting. Sustainability accounting and accountability:70-85
13. GRI (Global Reporting Initiative), (2013). Sustainability reporting guidelines (G4).WWW.globalreporting.org
14. Willard, T(1999). Introduction to sustainable development, SD gateway Website, international institute for sustainable development.
15. Delfgaauw, T (2002). Reporting on sustainable development: A preparer's auditing. A journal of practice theory 19: 67-74
16. The international organization of supreme audit institutions (INTOSAI) (2007). Sustainable development: the role of supreme. Audit institutions, the intosai working group on environmental audit.
17. Steurer, R., Langer, M.,Konrad,A., & Martinuzzi, A(2005).Corporations, Stakeholders and sustainable development: A theoretical exploration of business 61(3).
18. The institute of internal auditors in south Africa (IIASA) 2003. (IIASA)- by laws. Available at. http:www.iiasa.org.za
19. Nagy, A. & Cenker, W (2002). An assessment or the newly defined internal audit function. Managerial auditing journal 17-3: 130-137
20. The institute of internal auditor (IIA) 2013. Corporate governance strategies for internal audit, available at. http:www.theiia.org.