



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The impact of combined assurance providers on achieving social
development in Iraqi economic units**

Researcher: Razaq Hussein Al-Shafaay
College of Administration and Economics
University of Baghdad
Adm86ad@gmail.com

Assist. Prof. Dr. Bushra Fadhil Al-Taie
College of Administration and Economics
University of Baghdad
bushra_altaie@yahoo.com

Abstract

Despite the importance of social development in developing performance and supporting competitive advantage in economic units. There is a gap and lack of coordination between joint assurance providers (management, internal audit, external audit) to report on social development. The research aims to measure the impact of joint assurance providers in achieving development the impact of joint emphasis on achieving social development was measured using a questionnaire that was distributed to the members of the research sample. Which was designed in line with the goal of the research, and the questionnaire was divided into two axes representing the first axis of joint affirmation and it contained three dimensions which are (management, internal audit, external audit). While the second axis represented social development, and after the hypotheses of the research were tested according to statistical methods, a set of conclusions was reached. The most important of which was the submission of an oversight report by the assurance providers that includes auditing and unifying social development activities so that the economic unit can be monitored in the extent to which it preserves resources economic and social. The research reached the most important recommendations are: The joint emphasis should be implemented in the Iraqi economic units, especially the Baghdad Municipality, because it provides a comprehensive view of the senior management about the potential risks related to social activities.

Keywords: Combined Assurance, social development, internal audit, external audit.

**تأثير مقامي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات
الاقتصادية العراقية**

أ.م.د. بشرى فاضل الطائي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعه بغداد

الباحث: رزاك حسين محمد الشافعي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعه بغداد

المستخلص

بالرغم من أهمية التنمية الاجتماعية في تطوير الأداء ودعم الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية، إلا أنه هناك فجوة وعدم تنسيق بين مقامي التأكيد المشترك (الإدارة، التدقيق الداخلي

التدقيق الخارجي) للإبلاغ عن التنمية الاجتماعية، ويهدف البحث إلى قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية العراقية، إذ تم قياس تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية باستخدام استبانة تم توزيعها على أفراد عينة البحث، تم تصميمها بما ينسجم مع هدف البحث، وقسمت الاستبانة على محورين تمثل المحور الأول بالتأكيد المشترك واحتوى على ثلاثة أطراف هم (الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي)، في حين تمثل المحور الثاني بالتنمية الاجتماعية، وبعد أن تم اختبار فرضيات البحث وفق الأساليب الاحصائية، تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت اهمها بتقديم تقرير رقابي من قبل مقدمي التأكيد يتضمن تدقيق أنشطة التنمية الاجتماعية وتوجيهه ليتسنى متابعة الوحدة الاقتصادية في مدى قيامها بالحفاظ على الموارد الاقتصادية والاجتماعية، وتوصل البحث إلى أهم التوصيات هي: ينبغي تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية ولا سيما أمانة بغداد لأنه يقدم رؤية شاملة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية.

الكلمات المفتاحية: التأكيد المشترك، التنمية الاجتماعية، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.

المقدمة

نظراً لتعدد الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية أدى إلى تزايد الطلب للبحث عن آليات رقابية جديدة لتعزيز مصداقية المعلومات المتعلقة بهذه الأنشطة، كما أن مستوى التعقيد في بيئة الأعمال يتطلب زيادة تحسين كفاءة وفعالية آليات الرقابة الداخلية بجانب التدقيق الداخلي، لتقديم تأكيدات بخصوص قدرة الوحدات الاقتصادية على أداء أعمالها.

وإن اصحاب المصلحة ادركوا صعوبة الاعتماد على التدقيق الداخلي كمقدم تأكيد وحيد داخل الوحدة الاقتصادية، مما أدى إلى البحث عن آليات رقابية أخرى، لا سيما وإن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تأكيدات غير كافية بشأن الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في الوحدة الاقتصادية، إذ ان تعدد وظائف الرقابة الداخلية يعد امراً ايجابياً، إلا أنهم يمارسون تأكيداتهم وفق اجراءات منفصلة عن بعضهم البعض، بسبب تعدد واختلاف مقدمي التأكيد، مما يؤدي إلى نشوء فجوة وفراغ في التأكيد وتحديدًا بين كل من الإدارة ومقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين، ومن أجل تجنب تقديم تأكيدات منفصلة وغير منسقة اقترح تقرير (KING III) حول حوكمة الشركات في جنوب افريقيا في عام ٢٠٠٩ إلى تطوير العلاقة التكاملية بين مقدمي التأكيد من خلال تنسيق الجهود بين مختلف مقدمي التأكيد في الوحدة الاقتصادية لسد الفراغ الموجود في التأكيد من خلال تطبيق نموذج التأكيد المشترك لتقليل الفجوات والفراغ الموجود في تأكيداتهم، إذ تتمثل الفكرة الرئيسية للتأكيد المشترك في محاولة تقديم تأكيد كامل بشأن فعالية أنظمة الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية.

ولضمان تحقيق التنمية الاجتماعية يبرز دور التأكيد المشترك باعتباره نموذج يسعى إلى تنسيق جميع الجهود والتأكدات المتعلقة بكافة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتقديم معلومات تدعم الجهود الرامية إلى تحقيق الأهداف المرسومة لتحقيق التنمية الاجتماعية.

واستناداً لما تقدم شملت خطة الدراسة ستة محاور إذ تمثل المحور الأول بمنهجية البحث ودراسات سابقة وتضمن المحور الثاني مفهوم التأكيد المشترك ومقدموه أما المحور الثالث فتمثل بمفهوم التنمية الاجتماعية ومؤشراتها وتضمن المحور الرابع تأثير التأكيد المشترك في تحقيق

التنمية الاجتماعية، في حين تمثل المحور الخامس بقياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعي، أما المحور السادس فتمثل بالاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً. مشكلة البحث: ونظراً لتعاضد دور الوحدات الاقتصادية في المجتمعات برزت الحاجة إلى ضرورة أن تتبنى هذه الوحدات الاقتصادية الأنشطة التي تتعلق بالتنمية الاجتماعية، إذ إن الأنشطة الاجتماعية لها حيزاً كبيراً من أنشطة الوحدة الاقتصادية، ونظراً لتنوع هذه الأنشطة فإن نجاح هذه الوحدات في تحقيق التنمية الاجتماعية يعتمد على تنسيق المعلومات التي يقدمها مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين، ويمكن تحديد مشكلة البحث في الأسئلة الآتية:

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

ثانياً. أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في دور التأكيد المشترك لتحقيق التنمية الاجتماعية، إذ يستمد البحث أهميته من حداثة موضوع التأكيد المشترك والتنسيق بين التأكيدات التي يتم الحصول عليها من مقدمي التأكيد الداخليين والخارجيين والإدارة ودوره في معالجة الازدواجية في تأكيداتهم المقدمة وتقليل الفجوات بينهم لغرض معالجة نقاط الخلل والضعف في أداء الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية بهدف حماية حصة الأجيال الحالية واللاحقة بشكل سليم وعادل، لتمكين الوحدات الاقتصادية من تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي).

ثالثاً. اهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

١. بيان مفهوم وأهداف التأكيد المشترك ومقدميه.
٢. بيان مفهوم التنمية الاجتماعية ومؤشراتها.
٣. تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية.
٤. قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية.

رابعاً. فرضيات البحث: يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

١. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية العراقية.
٢. توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

خامساً. دراسات سابقة:

١. دراسة (عبدالله وعودة، ٢٠١٦) بعنوان "دور حوكمة الشركات في تقويم الاداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية"

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل دور حوكمة الشركات في تقويم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية للكشف عن مدى ايفاء تلك الوحدات بمسؤولياتها الاجتماعية، وتم قياس متغيرات البحث من خلال تحليل البيانات المالية المتعلقة بالشركة العامة لتجارة المواد الغذائية، فضلاً عن اجراء المقابلات الشخصية، وتوصلت الدراسة إلى استنتاجات أهمها: أن تكاليف الأداء الاجتماعي والمسؤولية الاجتماعية تحظى باعتبارات مهمة لدى مختلف الأطراف المتعايشة معها،

وان هذه التكاليف ترتبط بعلاقة مع الايرادات الاجمالية للشركة، وتوصلت الدراسة إلى توصيات أهمها: ضرورة زيادة الاهتمام بالعملاء اجتماعياً من قبل الوحدات الاقتصادية وابرار المسؤولية الاجتماعية من خلال رفع مساهمة القطاع العام بهذا الجانب.

٢. دراسة (Masegare، 2018): بعنوان:

“Implementing value-added combined assurance interventions for south africa organisations”

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

٣. دراسة (الطائي ومعارج، ٢٠١٩): بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية"

هدف البحث إلى بيان تأثير التدقيق الداخلي في الوحدات الاقتصادية العراقية في تعزيز تقارير الأداء الاجتماعي من خلال النماذج الإحصائية المستعملة، إذ تم استعمال قائمة استقصاء لقياس متغيرات البحث تم توزيعها على عينة من المدققين الداخليين، وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات اهمها: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التدقيق الداخلي وتعزيز تقارير الأداء الاجتماعي، أي إن الزيادة في جودة أو فاعلية التدقيق الداخلي سوف تؤدي إلى زيادة في تعزيز تقارير الأداء الاجتماعي، وتم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: ضرورة وجود نظام منفصل عن القوائم المالية تحتوي على المعلومات كافة التي تخص أداء الشركة في الجانب الاجتماعي، سواء كانت المعلومات كمية او وصفية لإبراز وإظهار اهتمامها بهذا الجانب الحيوي.

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

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة وتحليل التأكيد المشترك بأنه أحد آليات الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، ودور التدقيق الداخلي في تفعيل تطبيقه، وتم استخدام استمارة استبيان في قياس متغيرات البحث، وتوصلت الدراسة إلى استنتاجات أهمها: تعدد مقدمي التأكيد يؤدي إلى ظهور فراغ تأكيد ويعد التأكيد المشترك أحد الآليات المستعملة لمعالجة هذا الفراغ، الهدف الأساسي للتأكيد المشترك هو التنسيق بين جميع مقدمي التأكيد في الوحدة الاقتصادية لغرض تقديم تأكيد متكامل لكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى توصيات أهمها: ضرورة

اكتساب المدققين الداخليين للمهارات التي تمكنهم من تقديم التأكيد المشترك، ضرورة دعم تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدة الاقتصادية.

سادساً. موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة: من خلال عرض هدف ونتائج الدراسات السابقة توصل الباحث إلى الآتي:

١. أكدت الدراسات السابقة أن أهمية التأكيد المشترك تتمثل في تنسيق الجهود بين جميع مقدمي التأكيد في الوحدة الاقتصادية وإن المدققين الداخليين هم أفضل طرف يمكنه تقديم التأكيد المشترك.
٢. أكدت الدراسات السابقة على أن موضوع التنمية الاجتماعية من المواضيع التي تحظى باهتمام المنظمات المهنية الدولية لاهتمامها بالبيئة والمجتمع.
٣. إن دراسة العلاقة بين التأكيد المشترك والتنمية الاجتماعية لها أهمية في اعداد التقارير وتدقيقها، وتعد اي محاولة للاقترب منها أو معالجتها جزئياً، مساهمة في اثراء المكتبة المحاسبية ووضع اساساً يستند إليه الباحثين في مجالات تحقيق التنمية الاجتماعية.
- حاول الباحثان الربط بين موضوعين مختلفين هما التأكيد المشترك والتنمية الاجتماعية من خلال قياس تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية، وهي من الدراسات القليلة التي تم تناولها في البيئة العراقية.

المحور الثاني: مفهوم التأكيد المشترك والجهات المسؤولة عن تقديمه

اولاً. نشأة التأكيد المشترك: كان مقدمو خدمات التأكيد ينفذون أنشطة التأكيد بشكل منفصل عن بعضهم البعض، إذ يؤدي هذا النهج إلى مشاركة أنشطة التأكيد من قبل الإدارة وإدارة المخاطر والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ولكن بدون تنسيق الأنشطة والموارد اللازمة لضمان تقديم تأكيد مشترك فعال وكفوء، وإن المخاطر المتنوعة التي تؤثر على الوحدات الاقتصادية أدت إلى عدم فاعلية هذا النهج، ومن أجل تجنب تقديم تأكيدات منفصلة اقترح تقرير (King III) حول حوكمة الشركات في جنوب افريقيا في عام ٢٠٠٩ لأول مرة في الإصدار الثالث من مدونة King تطوير العلاقة التكميلية بين مقدمي خدمات التأكيد تحت تنسيق لجنة التدقيق واصفاً هذه العلاقة بـ "التأكيد المشترك" (Schreurs & Marais, 2015: 73).

ثانياً. مفهوم التأكيد المشترك: تم تعريف التأكيد المشترك من قبل معهد المديرين في جنوب افريقيا بأنه " تكامل ومواءمة عمليات التأكيد في الوحدة الاقتصادية لتعظيم مراقبة المخاطر والحوكمة وكفاءة الرقابة وتحسين التأكيد الشامل إلى لجان التدقيق والمخاطر مع الأخذ في الاعتبار قابلية الشركة للمخاطر" (IODSA, 2009: 117).

كما عُرف بأنه "وسيلة لتقديم التأكيد بطريقة فعالة وكفوءة تتغلب على الصعوبات التي تواجهها أنظمة التصنيف وأشكال التقارير المختلفة التي تقدمها الاطراف المختلفة" (Huibers, 2015: 3).

ويرى (Nicholson & Baker) بأنه "النموذج الذي ينبغي أن يسعى إلى التخلص من التأكيدات الزائدة وغير الضرورية في الوحدات الاقتصادية، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا إذا كان مجلس الإدارة ولجانه والتدقيق الداخلي والخارجي ماهرون ومطلعون على هذا الموضوع" (Masegare, 2018: 133).

ثالثاً. أهداف التأكيد المشترك: يهدف التأكيد المشترك إلى تحقيق الآتي:

١. يتم تقديم إطار متكامل يتضمن كل أنشطة التأكيد ويتطلب التنسيق بين مقدمي خدمات التأكيد من أجل تأكيد فعال وكفوء (Decaux, 2015: 45).
 ٢. تحسين عمليات التأكيد المستلمة من الإدارة ومن مقدمي التأكيدات الداخليين والخارجيين فيما يرتبط بالمخاطر التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية (Forte & Barac, 2015: 73).
 ٣. تقديم تأكيد شامل لجميع الأنشطة الى مجلس الإدارة بشأن فاعلية ادارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية من خلال تنسيق أنشطة التأكيد من مصادر التأكيد المختلفة وتنسيق خطوط الدفاع الثلاث (Decaux & Sarens, 2015: 57).
- رابعاً. **مقدمي التأكيد المشترك**: تم تقديم مقدمي خدمات التأكيد من قبل معهد المدققين الداخليين وهم (Prinsloo, 2015: 70):
١. **الإدارة**: يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤوليات ادارة المخاطر للإدارة، والتي تعمل بصفتها الحارس والوصي على مصالح مجلس الإدارة، وينص إطار عمل COSO¹ على كيفية قيام الإدارة بإدخال هياكل الرقابة وأنشطة المراقبة والتي تستلزم عمل داخل الوحدات الاقتصادية، إذ إن عنصر الرقابة هو العنصر الأكثر أهمية في مسؤوليات الإدارة ويهدف إلى ضمان التأكيد المستمر من أجل أن يكون نشطاً في تزويد مجلس الإدارة والإدارة بالمؤشرات المبكرة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التشغيلية ومعالجة أوجه القصور (Rossouw & Marais, 2015: 19)، وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية ضمان وضع نظام رقابة داخلي فعال يضمن تحقيق الأهداف التنظيمية المحددة (Badara, 2013: 18). وإن الإدارة مسؤولة عن ضمان وجود إطار قوي للمخاطر والرقابة لتحديد وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب ومعالجتها بشكل مناسب، (Huibers, 2015: 2).
 ٢. **التدقيق الداخلي**: أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي من التسعينات إلى الوقت الحالي، أكثر من قائمة لمسؤوليات المدقق الداخلي، ويعكس تعريف التدقيق الداخلي لعام ١٩٩٩ التطور الذي حدث خلال المرحلة، إذ تم تعريف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط استشاري وتأكيد موضوعي مستقل لإضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية، وهو يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها من خلال أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية ادارة عمليات ادارة المخاطر والحوكمة" (Dichabe, 2020: 14).
- وقد زادت أهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون "Sarbanes-Oxley 2002" على الشركات، وبالرغم من أن القانون لم يحدد بشكل قاطع دور وظيفة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، إلا أن توسيع متطلبات الحوكمة بالنسبة لكل من لجنة التدقيق، المدقق الخارجي، والإدارة، يقتضي أيضاً توسيع دور وظيفة التدقيق الداخلي بعده طرفاً رابعاً في حوكمة الشركات (عيسى، ٢٠٠٨: ٢).
٣. **التدقيق الخارجي**: وهو التدقيق الذي يتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية، إذ يكون مستقلاً عن ادارة الوحدة الاقتصادية، والهدف الأساس منه اعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية (دحود والقاضي، ٢٠١٢: ٥٢)، فضلاً عن ابداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية وبيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للوحدة الاقتصادية أو التدقيق لأغراض خاصة

¹ COSO: إطار الرقابة الداخلية وفقاً للجنة دعم المنظمات

(الطائي وحميد، ٢٠١٧: ٧)، ويتم اشراك التدقيق الخارجي من قبل الوحدة الاقتصادية لتقديم رأي مستقل بشأن التقارير المالية السنوية وفقاً لقوانين أو قواعد محددة للتقارير المالية، ويكون مستقلاً عن الوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيقها (Al-Shaheen & Bai, 2020: 20).

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

المحور الثالث: مفهوم التنمية الاجتماعية ومؤشراتها

أولاً. مفهوم التنمية الاجتماعية: تم تعريف التنمية الاجتماعية بأنها " الجهود التي تبذل لإحداث سلسلة من المتغيرات الوظيفية والهيكلية اللازمة لنمو المجتمع، وذلك بزيادة قدرة افراده على استغلال الطاقات المتاحة إلى أقصى حد، لتحقيق قدر من الحرية والرفاهية للأفراد بأسرع من معدل النمو الطبيعي (بدران، ٢٠١٤: ٩).

وحسب موانيق الأمم المتحدة فالتنمية الاجتماعية ترد في مجال الاهتمام بالقطاعات الاجتماعية وبوجه خاص قطاع الخدمات، ولا سيما من المنظور الاقتصادي وساعد هذا المنهج على بلورة ادق لمجموعات الغايات ذات الطبيعة الاجتماعية عند صياغة استراتيجيات التنمية وعلى ربطها بالغايات الاقتصادية وتعميق الرؤية بالنسبة لطبيعة العلاقة بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي (حميود وزوقارت، ٢٠٢٠: ٢٥٣-٢٥٤).

أصبح موضوع التنمية الاجتماعية من المواضيع المهمة والبارزة على المستوى العالمي في العصر الحديث، إذ أخذ حيزاً واسعاً من فكر الباحثين والمنظمات المهنية والهيئات العلمية فضلاً عن التشريعات القانونية لمعظم دول العالم المتقدمة والدول النامية، فقد وردت مؤشرات أهمية الاداء الاجتماعي منذ أوائل العشرينات من القرن العشرين، وإن مسؤولية كل وحدة اقتصادية تتحدد بالدرجة الأولى بأدائها الاجتماعي وما تقدمه من منافع إلى المجتمع، وإن ذلك هو المعيار الأول لتطويرها واستمراريتها ضمن تلك البيئة (الساعدي، ٢٠٢١: ٣٣).

وإذا أردنا الحديث عن التنمية الاجتماعية فلا يعني أنها غير مرتبطة بأبعاد التنمية المستدامة الأخرى، بل يمكن ان تلتقي العديد من العناصر الاجتماعية للتنمية المستدامة في ضوء الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية فضلاً عن أن الاعتبارات البيئية موجودة في مناقشات القضايا المتعلقة بالصحة والسلامة وفي القضايا التي تتعامل مع أماكن التجمع السكاني، لذلك فإن التنمية المستدامة تعمل على الحفاظ على المخزون الذي يعد من صنع الانسان بعده رأس المال الطبيعي والاجتماعي والبشري الذي تحتاجه المجتمعات من أجل توليد الدخل لغرض الاستدامة (اسماعيل، ٢٠١٥: ٥٥).

ثانياً. مؤشرات التنمية الاجتماعية: وتتمثل مؤشرات التنمية الاجتماعية بالآتي (امنة، ٢٠١٥: ٦٧):

١. الفقر – يعد الفقر مؤشر مركب يتضمن ثلاثة أبعاد بالنظر إلى البلدان النامية وهي (حياة طويلة وصحيحة، توافر الوسائل الاقتصادية).
٢. معدل البطالة – ويتضمن هذا المؤشر كل أفراد القوى العاملة غير الموظفين ويتناقضون مرتبات، أو عاملين مستقلين كنسبة مئوية من القوى العاملة.

٣. نوعية الحياة - إن هذا المؤشر يستعمل لقياس عدد الاشخاص الذين لا يتوقع لهم أن يبلغوا سن الأربعين كنسبة مئوية من مجموع السكان، فضلاً عن نسبة السكان الذين لا يتيسر لهم الاستفادة من المياه المأمونة والخدمات الصحية، ومرافق التنظيف الصحي التي تعد مسألة أساسية للتنمية المستدامة.

٤. التعليم - يستعمل هذا المؤشر لقياس نسبة الاشخاص الذين تبلغ أعمارهم ١٥ سنة وهم أميون.

٥. معدل النمو السكاني - يقيس هذا المؤشر معدل النمو السكاني لسنة واحدة ويعبر عنه كنسبة مئوية.

المحور الرابع: تأثير التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية

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

ويتطلب التدقيق الداخلي عدة إجراءات لرقابة وتدقيق البرامج والأنشطة الاجتماعية، فضلاً عن تطبيق عدد من المؤشرات التي يمكن من خلالها الوصول إلى ابداء رأي وتقييم الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال الخطوات الآتية (العباسي، ٢٠٢١: ٢٦).

١. يعمل على مسح الوحدة وتحديد مجالات الأداء الاجتماعي.

٢. العمل على تحديد نطاق ومجالات التدقيق الاجتماعي.

٣. فحص وتدقيق النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية.

٤. اعداد تقرير التدقيق الاجتماعي.

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

كما يتم الحصول على تأكيد خارجي بشأن معلومات الاستدامة بشكل عام لتعزيز مصداقيتها، ومن ناحية أخرى من المتوقع وجود علاقة عكسية بين التأكيد الخارجي ومشاركة التدقيق الداخلي في تأكيد الاستدامة (Sho & Martinov & Bennie, 2018: 4-5).

المحور الخامس: قياس تأثير مقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية

أولاً. أسلوب الدراسة: اعتمد الباحث على أسلوب الاستبانة لجمع البيانات لمعرفة آراء أفراد عينة البحث تم توزيع الاستبانة على أفراد عينة البحث التي تمثل العاملين في الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي المتمثل في هيئات الرقابة المالية التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي العاملة في أمانة بغداد التي تمثل مجتمع البحث، إذ تم اعداد الاستبانة المستخدمة وتصميمها بما يتلائم مع هدف البحث، إذ تم توزيع (91) استمارة وتم استلام (83) استمارة فكان عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل (79)، وتم تقسيم الاستبانة على محورين تمثل المحور الأول بالتأكيد المشترك واحتوى على ثلاثة أبعاد هي (الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي) وتمثل المحور الثاني بالتنمية الاجتماعية.

ثانياً. الصدق والثبات:

١. الصدق: يعد الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة، وكانت نسبة الاتفاق للخبراء على فقرات المقياس (٩٠٪) وهي نسبة مقبولة.
٢. الثبات: وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات بطريقتين
 - أ. الثبات بطريقة التجزئة النصفية: تقوم فكرة التجزئة النصفية على أساس قسمة فقرات المقياس على نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة يتم تقسيم فقرات المقياس على نصفين يضم الأول الفقرات الزوجية ويضم الثاني الفقرات الفردية، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.
 - ب. معامل (ألفا) للاتساق الداخلي: إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، لأن هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً والنتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (١): معامل الفا كرومباخ والتجزئة النصفية لكل محور

البعد	اسم البعد	عدد	قيم الفا	التجزئة النصفية	
		الفقرات		معامل ارتباط بيرسون	معادلة سبيرمان براون التصحيحية
الاول	التأكيد المشترك	٢١	٠,٨٠٠	٠,٧٥٥	٠,٨٢٦
الثاني	التنمية الاجتماعية	٢١	٠,٩٢٠	٠,٧٤٢	٠,٨٥٢
	المقياس ككل	٤٢	٠,٩١٨	٠,٧٣٥	٠,٨٩٧

الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

ثالثاً. عرض وتفسير نتائج المحاور:

الجدول (٢): نتائج محور التأكيد المشترك

معامل الاختلاف (%)	اتجاه مستوى الاجابة	ترتيب الاهمية النسبية	الاهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٨,٠	مرتفع جداً	٢	٨٤,٦	٠,٣٤	٤,٢٣	الإدارة
١١,٥	مرتفع	٣	٨٣,٦	٠,٤٨	٤,١٨	التدقيق الداخلي
١٠,٣	مرتفع جداً	١	٨٥,٤	٠,٤٤	٤,٢٧	التدقيق الخارجي

الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتبين بأن بعد التدقيق الخارجي حصل على أعلى وسط حسابي إذ بلغ (٤,٢٧) وبأعلى أهمية نسبية إذ بلغت (٨٥,٤٪) وباتجاه مرتفع جداً ويليه بعد الإدارة بوسط حسابي (٤,٢٣) وبأهمية نسبية (٨٤,٦٪) وباتجاه المرتفع جداً ويليه محور التدقيق الداخلي بوسط حسابي (٤,١٨) وبأهمية نسبية (٨٣,٦٪) وباتجاه مرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف والتي

تبين أي من الأبعاد كان أفراد العينة أكثر تجانساً في اجاباتهم حيث الأقل معامل اختلاف هو الأكثر تجانساً فنلاحظ بان بعد الإدارة جاءت بالمرتبة الاولى من حيث التجانس ويليه بعد التدقيق الخارجي ويليه التدقيق الداخلي، كذلك نلاحظ بأن قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف حيث أقل قيمة في الانحراف المعياري قابلته أقل قيمة لمعامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

الجدول (٣): نتائج محور التنمية الاجتماعية

معامل الاختلاف (%)	اتجاه مستوى الاجابة	ترتيب الاهمية النسبية	الاهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التنمية الاجتماعية
٢١,١	مرتفع	٣	٧٩,٨	٠,٨٤	٣,٩٩	

الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS. من خلال الجدول أعلاه يتبين بأن البعد الاجتماعي حصل على وسط حسابي (٣,٩٩) وبأهمية نسبية (٧٩,٨٪) وباتجاه مرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف فإن أفراد عينة التنمية الاجتماعية كانت اجاباتهم متجانسة، كذلك نلاحظ بأن قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

خامساً. اختبار فرضيات الدراسة: من شروط تطبيق الانحدار الخطي والارتباط يجب أن تتوزع البيانات التوزيع الطبيعي.

أ. **اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات:** والنتائج كما في الجدول رقم (٣) نلاحظ بأن جميع قيم المعنوية لاختبار Kolmogorov-Smirnov Z هي أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وهذا يعني بأن بيانات المحاور والأبعاد تتوزع التوزيع الطبيعي.

الجدول (٤): وصف واختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

القرار	p-value	Kolmogorov-Smirnov Z	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
تتوزع التوزيع الطبيعي	٠,٩٣٠	٠,٥٤٣	٠,٣٢	٤,٢٣	التأكيد المشترك
تتوزع التوزيع الطبيعي	٠,١٠٢	١,٢٢٠	٠,٨٤	٣,٩٩	التنمية الاجتماعية

الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

ب. اختبار فرضيات البحث

❖ **اختبار فرضية البحث الأولى:** والتي تنص على انه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين

مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية العراقية):

الجدول (٥): معامل الارتباط واختبار t لمعامل الارتباط بين التأكيد المشترك والتنمية الاجتماعية

التنمية الاجتماعية		
t test	r	
٤,٤٢	*٠,٤٥	التأكيد المشترك

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه فقد بلغت قيم t المحسوبة جميعها أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٧٨) والبالغة (١,٩٩) وهذا يعني وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين التأكيد المشترك، والتنمية الاجتماعية، كما نلاحظ بأن إشارة معامل الارتباط موجبة وهذا يعني بأن العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية الاجتماعية.

وهذا ما يثبت الفرضية الأولى بأنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مقدمي التأكيد المشترك وتحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

❖ **اختبار الفرضية الثانية:** والتي تنص على أنه (يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمقدمي التأكيد المشترك في تحقيق التنمية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية العراقية).

الجدول (٦): نتائج الانحدار الخطي البسيط في تأثير التأكيد المشترك في التنمية الاجتماعية

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
التأكيد المشترك	التنمية الاجتماعية	-٠,٩٧	٠,٤٥	٠,٢٠	١٩,٧٩	وجود تأثير

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة ٥٪ ودرجة حرية (١٠٩,١) = ٣,٩٦

الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

بلغت قيمة F المحسوبة (١٩,٧٩) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٧٧,١) والبالغة (٣,٩٦) وهذا يعني هناك تأثير ذات دلالة معنوية للتأكيد المشترك في التنمية الاجتماعية، وبما أن إشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بأن التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠,٢٠) وهذا يعني بأن (٢٠٪) من التغيرات الحاصلة في التنمية الاجتماعية يمكن تفسيره من التأكيد المشترك، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠,٤٥) وهي قيمة موجبة ودالة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في التأكيد المشترك سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٤٥٪) في التنمية الاجتماعية، أما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الآتي:

$$Y3 = -0.97 + 0.45 X$$

حيث إن:

Y3: تمثل التنمية الاجتماعية

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

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات:

١. من خلال التأكيد المشترك يتم دمج عمليات التأكيد التي يقوم بها مقدمي التأكيد واعطاء رؤية شاملة عن جميع المخاطر المحتملة وتنسيقها.
٢. إن تنسيق الجهود بين مقدمي التأكيد المشترك يساعد في تحقيق التنمية الاجتماعية أي إن العلاقة طردية بين التأكيد المشترك والتنمية الاجتماعية.
٣. التأكيد المشترك له تأثير في تحقيق التنمية الاجتماعية لأنه يعمل على تنسيق الأنشطة الداخلية والخارجية لمقدمي التأكيد ويوحد الجهود بينهم ويقلل الازدواجية في المعلومات المقدمة.

ثانياً. التوصيات:

١. ضرورة تنفيذ التأكيد المشترك في الوحدات الاقتصادية العراقية ولا سيما أمانة بغداد لأنه يعطي رؤية شاملة للإدارة العليا عن المخاطر المحتملة المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
٢. ينبغي أن تتبنى الوحدات الاقتصادية تنفيذ التأكيد المشترك لأنه يؤدي إلى تنسيق الجهود بين مقدمي التأكيد والذي يسهم في تحقيق التنمية الاجتماعية.
٣. بالنظر لوجود تأثير للتأكيد المشترك في التنمية الاجتماعية فإن تنفيذه يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية تمكنها من تحقيق الأهداف الاجتماعية.

المصادر**اولاً. المصادر العربية****أ. الكتب:**

١. بدران، احمد جابر، (٢٠١٤)، التنمية الاقتصادية والتنمية المستدامة، القاهرة، مركز الدراسات الفقهية والاقتصادية.
٢. دحدوح، حسين احمد والقاضي، حسين يوسف، (٢٠١٢)، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع.

ب. الرسائل والأطاريح:

١. اسماعيل، معتصم محمد، (٢٠١٥)، دور الاستثمارات في تحقيق التنمية المستدامة: سوريا انموذجاً، رسالة ماجستير، قسم الاقتصاد، جامعة دمشق.
٢. أمنة، بوخدنة، (٢٠١٥)، السلوك البيئي للمستهلك كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة: دراسة ميدانية لسلوك المستهلكين في ولاية قلمنة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ٠٨ ماي ١٩٤٥ قلمنة.
٣. دكسن، قصي عايد، (٢٠٢١)، التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في رفع فاعلية اداء شركة التأمين العراقية- بحث تطبيقي، شهادة الدبلوم العالي في التأمين المعادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
٤. الساعدي، ريام فرحان زهراو، (٢٠٢١)، دور مراقب الحسابات في توكيد التقارير المتكاملة وانعكاسه على القرارات الاستثمارية في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٥. العباسي، محمد فرحان فليح، (٢٠٢١)، التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية العراقية: دراسة تطبيقية، شهادة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

ج. البحوث والدوريات:

١. الطائي، بشرى فاضل خضير وحמיד، مصطفى يونس، (٢٠١٧)، دور التدقيق الخارجي في تعزيز جودة تقارير الاستدامة، جامعة بغداد، مؤتمر نوروز.
٢. الطائي، بشرى فاضل ومعارج، علي داخل. (٢٠١٩). دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الاداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ٢٥(١١٥)، ٤٩١-٥٠٦.

٣. حميود، عمار وزوقارت، نادية، (٢٠٢٠)، أثر الإستثمار الاجنبي المباشر على التنمية الإجتماعية والإقتصادية في الدول العربية (النفطية وغير النفطية): دراسة قياسية للفترة (٢٠٠٠-٢٠١٦)، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ١ (٧).
 ٤. عبد الله، حنان صحبت وعودة، نجوى محمد، (٢٠١٦)، دور حوكمة الشركات في تقويم الاداء الاجتماعى للوحدات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (٩٧)، المجلد (٢٣)
 ٥. منصور، أشرف محمد ابراهيم، (٢٠٢٠)، التأكيد المشترك كأحد اليات الرقابة الداخلية ودور اصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيقه- دراسة ميدانية، بحث منشور، جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال، مصر.
 ٦. عيسى، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، العدد (١) المجلد (٤٥).
- ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Messages and theses

1. Decaux, L., (2015), Internal auditing and organizational governance: the combined assurance approach. Doctoral's thesis, Université catholique de Louvain.
2. Dichabe, O. L., (2020), The effective internal audit function as part of a sound corporate governance structure: the case study of Saldanha Bay Municipality (Doctoral dissertation, Stellenbosch: Stellenbosch University).

B. Research and periodicals

1. Al-Shaheen, H., & Bai, H., (2020), The Reliance of External Audit on Internal Audit: in Chinese Audit Corporations, Independent project (degree project), 15 credits, for the degree of Master of Science in Business Administration: Auditing and Control
2. Badara, M., (2013), Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. Journal of Social and Development Sciences, 4(1), 16-23.
3. Decaux, L., & Sarens, G., (2015), Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. Managerial Auditing Journal.
4. Forte, J., & Barac, K., (2015), Combined assurance: A systematic process. Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, 17(2), 71-83.
5. Huibers, S. C., (2015), Combined assurance: One language, one voice, one view. IIA CBOK Raporu.
6. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2016), King IV Report on Corporate Governance.
7. Institute of Directors Southern Africa (IODSA) (2009), King Code of Governance Principles (King III).
8. Masegare, P., (2018), Implementing value-added combined assurance interventions for South African organisations. Journal of Management & Administration, 2018(1), 129-149.
9. Prinsloo, S., (2015), The influence of combined assurance initiatives on the efficiency of risk management in retail small and very small enterprises in Bellville, South Africa.

10. Rossouw, D., & Marais, M., (2015), The impact of combined assurance on the internal audit function.
11. Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N., (2018), Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. International Journal of Auditing, 22(3), 404-421.
12. Yilmaz, A. K., & Flouris, T., (2010), Managing corporate sustainability: Risk management process-based perspective.
13. Schreurs, H. K., & Marais, M., (2015), Perspectives of chief audit executives on the implementation of combined assurance. Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, 17(1), 73-86.

الملاحق

اسماء الأساتذة المحكين لاستمارة الاستبيان واختصاصاتهم ومكان عملهم

التسلسل	إسم المحكم	الإختصاص	مكان العمل
١	أ.د عباس حميد يحيى التميمي	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد – جامعة بغداد
٢	أ.د بشرى نجم عبد الله المشهداني	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد – جامعة بغداد
٣	أ.د صباح منفي رضا	إحصاء	كلية الإدارة والإقتصاد – جامعة بغداد
٤	أ.م.د صفوان قصي عبد الحليم	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد – جامعة بغداد
٥	أ.م.د سلامة ابراهيم علي	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد – جامعة بغداد
٦	أ.م.د سلوان حافظ حميد	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد – الجامعة المستنصرية
٧	أ.م.د احمد سعد جاري	محاسبة مالية	كلية الإدارة والإقتصاد – الجامعة المستنصرية
٨	د. نوار محمد منير	محاسبة قانونية	م.مدير عام- ديوان الرقابة المالية الإتحادي
٩	د. ثامر قاسم داود	محاسبة قانونية	م. مدير عام- ديوان الرقابة المالية الإتحادي
١٠	د. اسيل جبار عنبر	محاسبة قانونية	ديوان الرقابة المالية الإتحادي