



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

(العلاقة بين تقارير تدقيق الاستدامة وجودة المعلومات)

المحاسبية وانعكاسها على ثقة المستثمرين)

رسالة ماجستير تقدم بها الطالب

وسام جوده نزار السعدي

الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة

بإشراف

الأستاذ الدكتور

طلال محمد علي الججاوي

2021م

1443 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

((وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا

أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ

وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ))

صدق الله العلي العظيم

سورة البقرة: الآية 30

الاهداء

إلى أرواح الشهداء الأحياء عند مرهم يرزقون الذين ضحوا بأنفسهم لحفظ الأرض
والعرض والمال ..

إلى الذي كان سيباً في وجودي وكان لي ملهماً وملاًذاً وسنداً بعد الله الذي وجبت عليّ
طاعته أبي رحمه الله .

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها التي حملتني وهنا على وهن واغدقت عليّ بفيض حنانها ولم
أر مثلاً في حياتي أمي الغالية عافها الله .

إلى الذين كانوا لي عوناً وسنداً في السراء والضراء الذين أكرمني الله بهم إخوتي
وأخواتي .

الشكر والامتنان

الحمد لله رب العالمين والحمد لله حمداً سرمداً ابداً لا انقطاع له ولا نفاذ
والصلاة والسلام على سيد المرسلين وخاتم النبيين رحمة رب العالمين
ورسوله الأمين وخير خلق الله ابي القاسم محمد وعلى آله الطيبين
المنتجبين الغر الميامين.

أتقدم بالشكر والامتنان الى اساتذتي كافة الذين كان لهم الفضل
الكبير لما قدموه من جهد ومعرفة ونصح في مرحلة الدراسة والبحث
واخص بالذكر استاذي الفاضل الأستاذ الدكتور (طلال الججاوي) لما
قدمه لي من نصح وارشاد وتوجيهات طوال مدة الدراسة كما أتقدم بالشكر
الى جميع زملائي في مرحلة الدراسة سائلاً الله العلي القدير ان يوفقهم لكل
خير.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	الآية القرآنية
	إقرار المقوم اللغوي
	إقرار الأستاذ المشرف
	إقرار لجنة المناقشة
أ	الاهداء
ب	الشكر والامتنان
ج-د	قائمة المحتويات
هـ-و	قائمة الجداول
ز	قائمة الاشكال
ح	قائمة الملاحق
ط	قائمة المختصرات
ي	المستخلص
1	المقدمة
الفصل الأول: أبحاث سابقة والإطار العام للبحث	
2	المبحث الأول: أبحاث سابقة
10	المبحث الثاني: الإطار العام للبحث
الفصل الثاني: الإطار النظري لتقارير الاستدامة وتدقيقها والمعلومات المحاسبية وثقة المستثمرين	
13	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للاستدامة
26	المبحث الثاني: تقارير الاستدامة والتدقيق في ابعاد الاستدامة
47	المبحث الثالث: البيانات المالية وثقة المستثمرين
الفصل الثالث: فحص وقياس بيانات الاستدامة وتحليل واختبار الفرضيات	

61	المبحث الأول: نبذة تاريخه عن سوق العراق للأوراق المالية والشركات المدرجة فيه
66	المبحث الثاني: توظيف معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لتحسين الإبلاغ وتطبيق إجراءات التدقيق المقترحة
92	المبحث الثالث: ترميز ووصف عينة البحث وتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات
الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	
116	المبحث الأول: الاستنتاجات
117	المبحث الثاني: التوصيات
119-109	المصادر
	الملاحق
	المستخلص باللغة الانكليزية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17-16	المراحل التاريخية لتطور الاستدامة	1-2
28	الاختلاف بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة	2-2
35-34	جدول يلخص معايير مؤشرات (GRI)	3-2
49	الفرق بين البيانات والمعلومات	4-2
71-69	موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية ضمن معيار FB-NB	1-3
74-72	تطبيق المعيار على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية لفحص الإبلاغ عن الاستدامة وبيان البنود التي دقت والتي لم تدقق وفق الإجراءات المقترحة	2-3
81-76	جدول قائمة استقصاء (استفسارات) التدقيق الخاصة بقضايا الاستدامة لشركة بغداد	3-3
85-83	موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية ضمن معيار FN-CB	4-3
87-85	تطبيق المعيار على بيانات مصرف بغداد لفحص الإبلاغ عن الاستدامة وبيان البنود التي دقت والتي لم تدقق وفق الإجراءات المقترحة	5-3
91-88	قائمة استقصاء (استفسارات) التدقيق الخاصة بقضايا الاستدامة لمصرف بغداد	6-3
92	توزيع أفراد عينة البحث حسب الجنس	7-3
93	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	8-3
93	توزيع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي	9-3
95	يوضح عينة البحث من حيث التخصص الأكاديمي	10-3

96	توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة	11-3
97	ترميز متغيرات الدراسة	12-3
98	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الاول من الدراسة	13-3
99	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الدراسة	14-3
100	معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة	15-3
100	نتائج اختبار معامل الفايرونباخ	16-3
102-101	الاحصاءات الوصفية لمتغيرات المحور الاول من الدراسة	17-3
103	الاحصاءات الوصفية لمتغيرات المحور الثاني من الدراسة	18-3
104	اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الاول للاستبيان	19-3
105	اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني من الدراسة	20-3
105	معامل الارتباط الخطي البسيط بين المحور الاول والمحور الثاني للدراسة	21-3
106	نتائج نموذج الانحدار	22-3

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	نموذج لمتغيرات الدراسة	9
1-2	تداخل ابعاد الاستدامة	19
2-2	خطوات اصدار معايير مبادرة الإبلاغ (GRI)	32
3-2	تقسيم مجاميع معايير (GRI)	33
4-2	الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير محاسبية الاستدامة	37
5-2	السمات الأساسية للتدقيق	39
6-2	إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة	43
7-2	توضيح العلاقة بين المعلومات والبيانات والمعرفة والحكمة	53
8-2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	55
9-2	العلاقة بين تدقيق تقارير الاستدامة وجودة البيانات المالية	56
1-3	توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس	93
2-3	توزيع افراد عينة البحث حسب العمر	94
3-3	توزيع افراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي	95
4-3	توزيع افراد عينة البحث حسب التخصص الأكاديمي	96
5-3	توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة	97

قائمة الملاحق

ت	عنوان الملحق	عدد الصفحات
1	استمارة الاستبانة	4
2	استمارة الأساتذة المحكمين	1

قائمة المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الإنكليزية	المصطلح باللغة العربية
GRI	Global Reporting Initiative	مبادرة الإبلاغ العالمية
S&P	Standard & Poor'	مؤسسة ستاندرد وبورز
ESG	Environmental, Social, Governance	البيئة، المجتمع، الحوكمة
UNFCCC	United Nation Framework Convention on Climate Change	اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن التغير المناخي
SDGs	Sustainable Development Goals	أهداف التنمية المستدامة
SASB	Sustainability Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة الاستدامة
IR	Integrated Reporting	التقارير المتكاملة
SR	Sustainability Reports	تقارير الاستدامة
WBCSD	World Business Council for Sustainable Development	مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة
GSSB	Global Sustainability Standards Board	مجلس معايير الاستدامة العالمية
ANSI	The American National Standards Institute	المعهد الوطني الأمريكي للمعايير
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
ICAI	Institute of Chartered Accountants of India	معهد المحاسبين القانونيين في الهند
EPA	Environmental Protection Agency	وكالة حماية البيئة الأمريكية
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
G-SIB	global systemically important banks	البنوك العالمية ذات الأهمية النظامية
PII	Personally identifiable information	معلومات التعريف الشخصية

المستخلص

تسعى الشركات الى الحفاظ على استمراريته لممارسة انشطتها وذلك لا يتحقق ان انتفت الأسباب والشروط المطلوبة من بيئة سليمة وديمومة للموارد والمواد اللازمة وذلك مرهونٌ بتحقيق الاستدامة وضمان الرقابة اللازمة على تنفيذها.

هدف البحث الى تحليل العلاقة بين تدقيق الاستدامة والمعلومات المحاسبية الواردة في تقارير الشركات وتعزيز ثقة المستثمرين بالمعلومات الواردة في البيانات المتعلقة في مساهمات الشركة الخاصة بقضايا الاستدامة من خلال تحسين وملائمة هذه البيانات، وتمثلت مشكلة البحث تمثلت بالسؤال الاتي:
هل توجد علاقة لتدقيق بيانات الاستدامة والمعلومات المحاسبية في تعزيز ثقة المستثمرين؟

تكون مجتمع البحث من عينة من الشركات العراقية لفحص وقياس تطبيق مؤشرات الاستدامة لها باستخدام معايير محاسبة الاستدامة (SASB) وتحليل وتفسير تأثير تدقيق الاستدامة في الجوانب المالية وتأثير ذلك في البيانات المالية عبر قائمة استقصاء مقترحة للتدقيق وكذلك تم توزيع 130 استبانة ورقية واليكترونية شملت عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية وعدد من الاكاديميين والمختصين في مجال المحاسبة وتم استرجاع 111 استبانة واستبعد منها ثمان استبانات لعدم استيفائها الشروط وتم اجراء التحليل الاحصائي لبيانات الاستبانة باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS).

وتوصل الباحث الى جملة من الاستنتاجات كان اهمها ومن خلال تحليل تدقيق تقارير الاستدامة تبين وجود تأثيرات مالية لعملية تدقيق بيانات الاستدامة وهذا يعكس بدوره على جودة البيانات المالية وتبين بانه وجود علاقة طردية بين حجم الإفصاح عن بيانات الاستدامة ونسبة التدقيق لتلك المواضيع وكذلك وجود علاقة وتأثير لتدقيق الاستدامة على ثقة المستثمرين، وان من الوصايا التي خلص اليها البحث هي ضرورة العمل على سن القوانين والمعايير اللازمة لتطبيق الاستدامة من قبل الشركات العراقية وحث الشركات العراقية لأعداد وإصدار تقارير استدامة تتضمن بيانات ومعلومات وافية عن أنشطة الشركات في مجال الاستدامة والعمل على تعزيز ثقة المستثمرين.

المقدمة

بعد التطور الكبير الذي شهده العالم والاثار الناتجة من النمو الهائل في مختلف القطاعات أصبح تطبيق الاستدامة يحظى باهتمام واسع من قبل الدول والمنظمات الدولية وفي مقدمتها منظمة الأمم المتحدة وقد نتج عن ذلك عدد من المبادرات والتشريعات الهادفة الى التشجيع والالتزام بتحقيق اهداف الاستدامة في مختلف ابعادها الاجتماعية والبيئية والمالية.

ويتناول البحث استعراض مفهوم واهمية تقارير الاستدامة والاهداف المرجوة من تلك التقارير وكذلك التطرق لأبعاد الاستدامة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية وتدقيق تقارير الاستدامة وكذلك تم التطرق الى مفهوم البيانات المالية والمستثمرين وتأثير تدقيق التقارير على هذه البيانات وتعزيز ثقة المستثمرين في بيانات تقارير الاستدامة وتم استخدام معايير (SASB) لقياس نسب الإفصاح والتدقيق لمواضيع الاستدامة في تقارير الشركات عينة البحث ولمدة عامين وتحليل تأثير التدقيق على الجوانب المالية للشركات عبر قائمة استقصاءات مفترضة لعمية التدقيق علاوة على ذلك تم استخدام الاستبيان لاستقراء مدى تأثير تدقيق تقارير الاستدامة على تعزيز ثقة المستثمرين في تقارير الاستدامة.

وقد تضمن البحث أربعة فصول، اذ تكون الفصل الأول من مبحثين: الأول تطرق الى مجموعة من الأبحاث السابقة اما الثاني تضمن الإطار العام للبحث واحتوى الفصل الثاني والذي يمثل الجانب النظري للرسالة على ثلاثة مباحث الأول منها كان بعنوان مدخل مفاهيمي للاستدامة والذي تم التطرق فيه لمفهوم وهدف ومبادئ وخصائص الاستدامة والتطور التاريخي لها اما الثاني فكان عن تقارير الاستدامة والتدقيق في ابعاد الاستدامة والذي عرض فيه مفهوم واهمية تلك التقارير ومبادرة (GRI) والاطار المفاهيمي لمجلس معايير محاسبة الاستدامة وجوانب التدقيق لقضايا الاستدامة فيما كان المبحث الثالث عن البيانات المالية وثقة المستثمرين وتضمن الفصل الثالث والذي يمثل الجانب العملي من البحث على ثلاثة مباحث أيضا عرض المبحث الأول نبذة تاريخه عن سوق العراق للأوراق المالية والشركات المدرجة فيه والمبحث الثاني حمل عنوان توظيف معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لتحسين الإبلاغ وتطبيق اجراءات التدقيق المقترحة اما المبحث الأخير من الفصل فكان عن التحليل الاحصائي للاستبانة اما الفصل الرابع والأخير من البحث فتكون من مبحثين الأول هو الاستنتاجات والثاني التوصيات.

الفصل الأول
أبحاث سابقة والإطار العام للبحث

المبحث الأول
أبحاث سابقة

المبحث الثاني
الإطار العام للبحث

الفصل الأول

أبحاث سابقة والإطار العام للبحث

المبحث الأول

أبحاث سابقة

تمهيد

يتضمن المبحث استعراض لبعض الأبحاث العراقية والعربية والأجنبية السابقة في موضوع الاستدامة وتقارير الاستدامة والإفصاح عنها وتضمن المبحث اثنتي عشر بحثاً لسنوات مختلفة تنوعت بين أطاريح دكتوراه ورسائل ماجستير وأبحاث علمية منشورة وهي كالآتي:

أولاً: أبحاث عراقية: -

1- بحث (عنيزة وعلي، 2011)	
عنوان البحث	"تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم - دراسة تطبيقية واستطلاعية"
عينة البحث	معمل سمنت الكوفة وعينة من المتعاملين في سوق العراق للأوراق المالية.
هدف البحث	1- تسليط الضوء على أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات وبالتالي تحفيزها نحو الاهتمام بصورة اكبر بما تقدمه من نفقات اجتماعية. 2- معرفة مدى تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قرارات مستخدمي القوائم المالية.
مشكلة البحث	عدم اهتمام الشركات العراقية بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية وعدم إدراكها لأهميته وبالتالي عدم معرفتها بتأثيره في قرارات مستخدمي القوائم المالية.
نتائج البحث	ان مستخدمي القوائم المالية يهتمون بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وان هذا الإفصاح يؤثر في قراراتهم وتم التوصل الى اختلاف الأهمية النسبية لمجالات المسؤولية الاجتماعية لمستخدمي القوائم المالية حيث حظي مجال حماية المستهلك للمنتوج النهائي بالاهتمام الأكبر.

نوع البحث	بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية.
-----------	--

2 بحث (الخفاجي، 2018)	
عنوان البحث	قياس التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات ESG/ S&P ومعايير GRI.
نوع البحث	رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد- جامعة كربلاء- العراق
عينة البحث	مجموعة من الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية والبالغة 10 شركات متكونة من 5 قطاعات مختلفة ومن كل قطاع شركتين.
هدف ابحت	1- التعرف على ماهية الشفافية في الإفصاح واهم مقاييسها ودورها في تحقيق استدامة الشركات. 2- التعرف على معايير GRI ومؤشرات ESG واثرها في تعزيز و دعم اهمية الإفصاح عن الاستدامة ومن ثم يؤدي الى معرفة مدى مساهمتها في تحقيق استدامة الشركات.
مشكلة البحث	تتلخص مشكلة الدراسة بالآتي: 1- ما هي درجة التزام الشركات العراقية بالإفصاح عن الاستدامة في جميع جوانبها(الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية، الجانب الحوكمي) من خلال المؤشرات الخاصة بها؟ 2- ما مدى التزام الشركات العراقية بالشفافية في الإبلاغ عن الاستدامة من خلال مؤشرات الشفافية (S&P)؟
أهم نتائج البحث	1- ضعف قدرة الشركات العراقية المساهمة المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية على تحقيق الاستدامة بسبب ضعف الشفافية في الإفصاح وضعف الإفصاح عن الاستدامة. 2- ان النتائج التي تم الوصول إليها باستخدام مؤشرات ESG بينت إن مستوى الإفصاح عن الاستدامة للشركات العراقية المدرجة في السوق كان ضعيفاً، وهذا يدل على ضعف الإفصاح عن الاستدامة بالنسبة للشركات العراقية المساهمة المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية.

3- بحث (العبيدي، 2018)	
عنوان البحث	تقويم الإبلاغ عن استدامة الشركات الصناعية وفق مؤشرات GRI
نوع البحث	رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد- جامعة الكوفة- العراق
عينة البحث	مجموعة من الشركات الصناعية المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية.
هدف البحث	يتمثل هذا البحث بالآتي: 1- اضافة فكرية وموضوعية لموضوع الاستدامة الى جانب التأطير الفكري المصاحب لموضوع الاستدامة الا وهو تقويم الإبلاغ. 2- تقويم الابلاغ لعينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالاستناد لمؤشرات الاستدامة في جميع محاورها (الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية، الحوكمة، المالية).
مشكلة البحث	1- هل تتضح رؤية الشركات عموما والعراقية على وجه الخصوص حول تقويم الإبلاغ في جانبه المفاهيمي؟ 2- هل تتوافر لدى الشركات عموما والعراقية على وجه الخصوص ثقافة وإمام بمعايير الاستدامة ومؤشراتها؟
أهم نتائج البحث	1- افتقار الشركات العراقية لنظام شامل لتقويم الإبلاغ عن الاستدامة الذي يأخذ بنظر الاعتبار الاستراتيجيات المنتهجة والظروف البيئية المحيطة بها. 2- من خلال النتائج التي تم التوصل اليها باستعمال مؤشرات ESG ان مستوى الإبلاغ عن الاستدامة للشركات العراقية المدرجة في السوق كانت ضعيفة بنسبة 19.211% حيث سجلت شركة المنصور الدوائية اعلى نسبة للإبلاغ عن الاستدامة للشركات العراقية الصناعية المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية.

4- بحث (المعموري، 2019)	
عنوان البحث	"تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة ودورها في تحسين الأداء والابلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية"
نوع البحث	رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد- جامعة كربلاء- العراق
عينة البحث	مجموعة من الشركات العراقية والعربية المدرجة في السوق المالي العاملة في النقل والتكنولوجيا والاتصالات وصناعة الملابس والجلود والنسيج.
هدف البحث	يتمثل هذا البحث بالآتي: 1- لتعرف على قواعد وآليات الحوكمة في الشركات عند مستويات مختلفة. 2- والتعرف على معايير محاسبة الاستدامة من قبل الشركات وأثر ذلك في تحسين الأداء والابلاغ المالي.

3- لبيان امكانية الشركات على تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة عند التزام الشركات بقواعد الحوكمة ومعايير الاستدامة	
1- ضعف الاهتمام بقواعد ومعايير الاستدامة. 2- هل تسهم تطبيقات الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة في تحسين الأداء والابلاغ المالي وتعزز ثقة المستثمرين فيها.	مشكلة البحث
1- ضعف في تطبيق مؤشرات الحوكمة من قبل الشركات العراقية والاردنية. 2- ان تطبيق الحوكمة يسهم في تحسين الأداء والابلاغ المالي.	أهم الاستنتاجات

ثانياً: أبحاث عربية: -

1- بحث (العرموطي، 2013)	
عنوان البحث	"أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان"
عينة البحث	عينة من المديرين والمحاسبين والمدققين والعاملين في جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان وعددها (84) شركة.
هدف البحث	التعرف على أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان.
مشكلة البحث	ما أثر عناصر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية وكيفية إبراز عناصرها والمتمثلة بالعناصر البيئية والاجتماعية والاقتصادية.
نتائج البحث	وجود اثر ذو دلالة احصائية لعناصر محاسبة الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية) على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في اقسام المحاسبة.

2- بحث (عبد المنعم والعجلوني، 2013)	
عنوان البحث	"تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمة المؤسسية في الشركات- دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"
عينة البحث	عينة من مدققي الحسابات حيث بلغت العينة 120 مكتب تدقيق.
هدف البحث	1- التعرف على مفهوم تقارير الاستدامة وأثر الإبلاغ عنها بالنسبة للشركات. 2- التعرف على مفهوم واهمية حاكمة الشركات ومجالاتها. 3- أثر الحاكمة المؤسسية في التنمية المستدامة في المجتمعات المطبقة لها. 4- توضيح كيفية تجسيد تقارير الاستدامة لمفهوم الحاكمة في الشركات.

هل تعبر تقارير الاستدامة عن التطبيق الصحيح للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة؟	مشكلة البحث
إن تقارير الاستدامة تعتبر التطبيق الصحيح للحاكمية المؤسسية من حيث جلب الاستقرار إلى الأسواق التي تعمل من ضمنها الشركات.	نتائج البحث

3- بحث (أبو زر والعتوم، 2016)	
"مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي"	عنوان البحث
عدد من الشركات الصناعية الخليجية قرابة (121) شركة.	عينة البحث
تحليل مؤشرات الاستدامة وتطويرها بما يخدم فلسفة الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات.	هدف البحث
1- هل هناك حاجة إلى تقرير استدامة إلى جانب تقارير الإفصاح المالي؟ 2- ما هي مؤشرات الاستدامة المحاسبية؟ 3- هل من مؤشرات اقتصادية ومالية ذات أثر فعال في الاستدامة؟	مشكلة البحث
1- تتباين الشركات في قدرتها على الاستدامة المالية والمحاسبية. 2- تتفاوت الشركات في تقديمها للخدمات والسلع ضمن مسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.	نتائج البحث

بحث (البارودي، 2017)	
"دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال"	عنوان البحث
بيان أثر تأكيد تقارير الاستدامة على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال	هدف البحث
1- هل هناك حاجة إلى تقرير استدامة إلى جانب تقارير الإفصاح المالي؟ 2- ما هي مؤشرات الاستدامة المحاسبية؟ 3- هل من مؤشرات اقتصادية ومالية ذات أثر فعال في الاستدامة؟	مشكلة البحث
1- أن تأكيد تقارير الاستدامة يعد عملية رسمية بمعنى أنه يتم تكليف المزاوول بشكل رسمي من قبل إدارة المنشأة ليقوم بخدمة التأكيد. 2- ان المنشأة المستدامة هي المنشأة القادرة على الموازنة بين تعظيم أرباحها في الأجل القصير والوفاء بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية في الأجل الطويل.	نتائج البحث

ثالثاً: أبحاث اجنبية: -

1- بحث (Pinchuk, 2011)	
تقييم استدامة الشركة " Corporate Sustainability Assessment "	عنوان البحث
عينة من خمس شركات أمريكية والتي تعمل في قطاع البرمجيات.	عينة البحث
رسالة ماجستير في إدارة الأعمال) - معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا- الولايات الأمريكية المتحدة.	نوع البحث

هدف البحث	1- النظر في الاستدامة والتنمية المستدامة في سياق الشركات، والغوص في المعنى والتقييم والاستنتاجات التي يمكن استخلاصها منها. 2- يحاول هذا العمل تحديد وهيكلة وتقييم استدامة الشركات بطريقة موحدة قوية من خلال تطوير إطار عمل شامل.
مشكلة البحث	هل ان تطور تقنية جديدة لتقييم الاستدامة المؤسسية يساعد في تقييم شامل يغطي تقريبا جميع مجالات سلوك الشركة: من العلاقات العامة إلى تأثير العمليات على المجتمعات المحلية، من الربحية الاقتصادية إلى تحليل دورة حياة المنتجات.
نتائج البحث	يمكن استخدام نموذج معين اطلق عليه الباحث اسم (NP-SAFE)، من قبل الشركة لتحديد مجالات الاستدامة التي يمكن أن تتحسن فيها، سواء فيما يتعلق بأهدافها أو بالمقارنة مع الشركات النظيرة لها.

2- بحث (Damen,2016)

عنوان البحث	"Quality of assurance on sustainability reports a study on determinants of the quality of external sustainability assurance"
عينة البحث	جودة ضمان تقارير الاستدامة بحث عن محددات جودة ضمان الاستدامة الخارجية
نوع البحث	استخدام عينة من 192 شركة دولية لعام 2014 لفحص بيانات وتقارير الاستدامة.
هدف البحث	رسالة ماجستير في إدارة الأعمال) - معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا- الولايات الأمريكية المتحدة.
نتائج البحث	هدف البحث 1- اشارت النتائج الى ضرورة وجود نظام للإفصاح عن الاستدامة و ضمانها من قبل الشركات. 2- أن ضمان الاستدامة الأعلى جودة يُستخدم استجابة للضغوط العالية التي تواجهها هذه الأنواع من الشركات.

3- بحث (Onga & Djajadikertaa,2017)

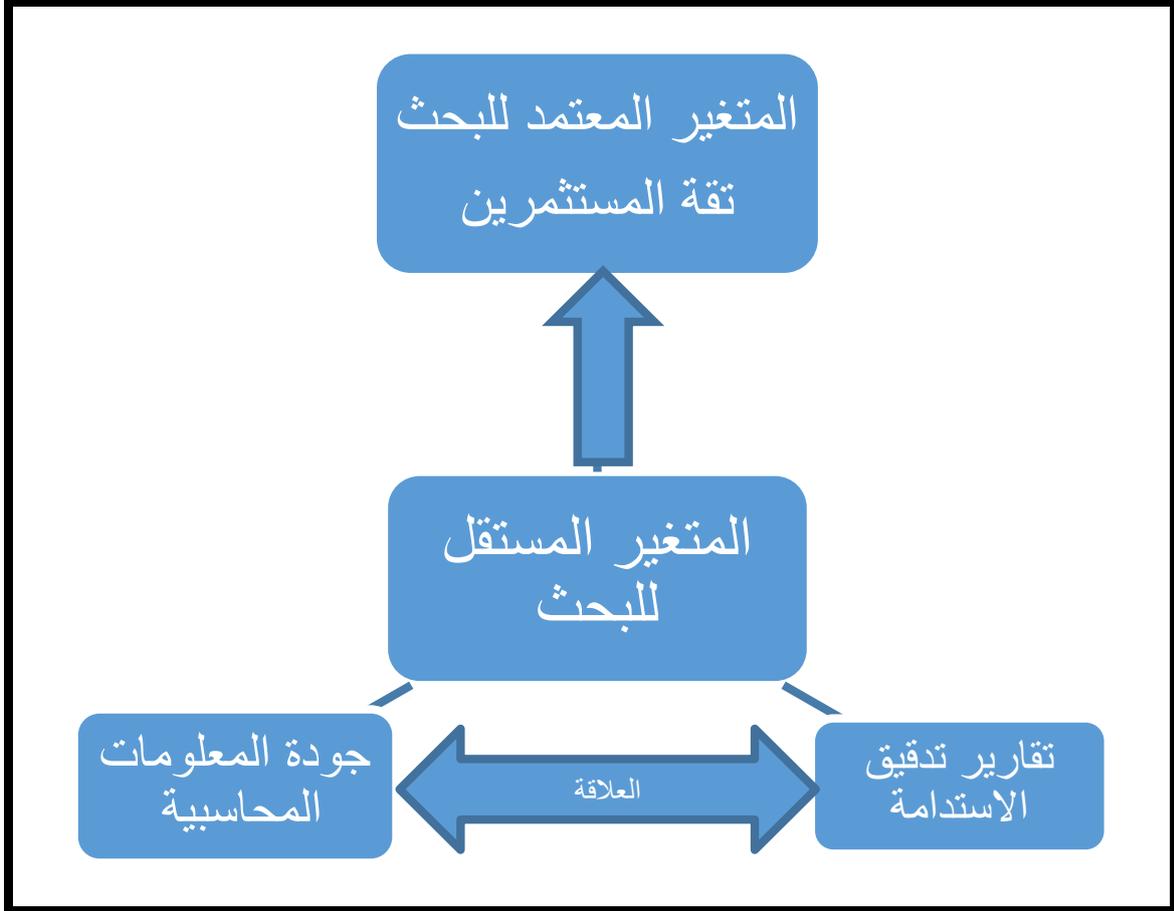
عنوان البحث	"Impact of corporate governance on sustainability reporting: Empirical study in the Australian resources industry"
عينة البحث	تأثير حوكمة الشركات على تقارير الاستدامة: دراسة تجريبية في قطاع الموارد الأسترالية
هدف البحث	الشركات العاملة في صناعة الموارد الأسترالية على وجه التحديد.
هدف البحث	تقييم تأثير حوكمة الشركات على تقارير الاستدامة من خلال التحقيق في الشركات العاملة في صناعة الموارد الأسترالية

مشكلة البحث	تبحث هذه الدراسة في العلاقات بين إجمالي الإفصاحات، وبشكل منفصل، للجوانب الثلاثة لا فصاحات الاستدامة - الاقتصادية والبيئية والاجتماعية - والسمات المختلفة لتكوين مجلس الإدارة، بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وعضوية مجلس الإدارة المتعددين، والمديرين
نتائج البحث	تم إيجاد ارتباطات إيجابية كبيرة بين الإفصاحات عن الاستدامة ونسبة المديرين المستقلين وعضوية مجلس الإدارة المتعددة والمديرين في مجلس الإدارة

4- بحث (Granà,2018)	
عنوان البحث	"Representing sustainability within organizations: the role of accounting and reporting practices"
هدف البحث	تمثيل الاستدامة داخل المنظمات: دور المحاسبة وممارسات الإبلاغ 1- استكشاف دور ممارسات المحاسبة والإبلاغ في الوقت الذي تحاول فيه المنظمات تمثيل الاستدامة. 2- استكشاف كيف تفاعل الأفراد مع ممارسات المحاسبة والإبلاغ لجعل الاستدامة ذات معنى عبر افصاح المنظمات في التقارير التي تصدرها.
مشكلة البحث	1- كيف يتم تمثيل مفهوم الاستدامة من خلال ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير؟ 2- وماهي اليات وممارسات المحاسبة في الإفصاح عن الاستدامة من قبل المنظمات؟ 3- وكيف يتم بناء معنى الاستدامة عبر المشاركة الأهداف داخل المنظمات؟
نتائج البحث	لا يوجد معنى محدد لمفهوم الاستدامة فهو مفهوم غير مقيد ويثبت البحث أن الاستدامة لا يمكن أبدا أن تكون كاملة ثابتة وهذا الامر ينعكس على عملية الإبلاغ وتمثيل الاستدامة في التقارير المتكاملة.

تشابهت الأبحاث السابقة مع البحث الحالي في متغيرات منها الاستدامة بمفهومها العام والإفصاح والإبلاغ عن الاستدامة وابعادها كما في بحث الخفاجي وعززه والعبيدي والمعموري في الأبحاث المحلية والعرومطي في الأبحاث العربية وOnga و Granà في البحوث الأجنبية وكذلك تناولت أهمية الاستدامة وتأثيرها في محاورها البيئية والاقتصادية والاجتماعية وفي محور الحوكمة اما البحوث الأخرى فقد تشابهت أيضا في انها تطرقت لمفهوم الاستدامة او احد ابعادها بالإضافة الى تناولها دور التوكيد والمراجعة والتقييم للاستدامة من جانب جهات مختلفة من الشركات والمساهمين والحكومات والأطراف الأخرى ذات العلاقة من المدققين وغيرهم والامثال للمعايير والمؤشرات الخاصة بالاستدامة وتضمنت هذه الأبحاث في العرض النظري تحليل تقارير الاستدامة ومدى الالتزام بالإبلاغ عن مساهمات الشركات لتحقيق الاستدامة وماهي المحددات التي تواجه الشركات في التنمية المستدامة و ممارسات اعداد التقارير واثار ذلك في تعزيز ثقة المستثمرين وتميز البحث الحالي عن الأبحاث السابقة في تدقيق التقارير التي

تعدّها الشركات للإفصاح عن امتثال الشركات ومساهماتها لتحقيق الاستدامة ومحاولة إيجاد العلاقة بين تدقيق بيانات الاستدامة والمعلومات المحاسبية وما له من تأثير في تعزيز ثقة المستثمرين في هذه البيانات الواردة في تقارير الاستدامة.



(1-1) نموذج لمتغيرات البحث

المبحث الثاني

الإطار العام للبحث

تستعرض منهجية البحث الأهمية والأهداف والمشكلة والفرضيات العلمية والعملية لتدقيق تقارير الاستدامة وما له من أثر في المعلومات المحاسبية وانعكاسه على تعزيز ثقة المستثمرين في هذه البيانات المالية.

1-2-1 أهمية البحث

تبرز أهمية البحث إلى ضرورة الاهتمام بتدقيق تقارير الاستدامة عبر منهج علمي ينظم عملية التدقيق لتقارير الاستدامة وانعكاسه على الشركات مستقبلاً عند إصدارها لتقارير الاستدامة في مراعات الجوانب التي تسهم في زيادة دقة ومصداقية معلومات تلك التقارير وأهمية ذلك في زيادة ثقة المستثمرين في هذه التقارير.

أ- الأهمية الفكرية

ترجع الأهمية الفكرية للبحث عبر الدور العلمي في بلورة الأفكار المتعلقة بتدقيق تقارير الاستدامة وحجم تأثير هذه العملية في نوعية المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة وانعكاس ذلك على الشركات في الإفصاح والإبلاغ عن البيانات المحاسبية اللازمة وأهمية ذلك في ثقة المستثمرين لتقليل مخاطر الاعتماد عليها.

ب- الأهمية التطبيقية

يمكن توضيح الأهمية التطبيقية للبحث بالآتي:

1- أهمية تقارير تدقيق تقارير الاستدامة في عملية الإبلاغ عن بيانات الاستدامة وانعكاسها على المعلومات المحاسبية للشركة.

2- أهمية تدقيق تقارير الاستدامة بالنسبة للمستثمرين عند اعتمادهم على بيانات الاستدامة الواردة في تقارير الاستدامة للشركة.

3- انعكاس تدقيق بيانات الاستدامة على مصداقية البيانات الواردة (المالية وغير المالية) في التقارير التي تصدرها الشركة بشكل عام.

1-2-2 أهداف البحث

أ-الأهداف الفكرية

تتمثل أهداف البحث الفكرية في زيادة التعرف وفهم عميلة تدقيق تقارير الاستدامة وإيجاد العلاقة بينها وبين جودة المعلومات المحاسبية ومدى تأثير ذلك في ثقة المستثمرين بهذه البيانات وكذلك في الإبلاغ عن البيانات الضرورية من قبل الشركات في هذه التقارير.

ب-الأهداف التطبيقية

- 1- تحليل العلاقة بين تدقيق الاستدامة والمعلومات المحاسبية الواردة في تقارير الشركات.
- 2- تعزيز ثقة المستثمرين بالمعلومات الواردة في البيانات المتعلقة في مساهمات الشركة الخاصة بقضايا الاستدامة من خلال تحسين وملائمة هذه البيانات.

1-2-3- مشكلة البحث

أ-المشكلة الفكرية للبحث

ان اعتماد المستثمرين على الراي الذي يقدمه المدقق عن مدى مصداقية المعلومات الواردة في تقارير تدقيق الاستدامة له دور كبير في قراراتهم المستقبلية وان تدقيق تقارير الاستدامة من شأنه ان ينعكس على المعلومات المحاسبية للشركة.

ب- المشكلة العملية للبحث

تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل التالي: هل توجد علاقة لتدقيق بيانات الاستدامة والمعلومات المحاسبية في تعزيز ثقة المستثمرين؟ وتنتج من هذه المشكلة:

- أ-هل يسهم تدقيق الاستدامة في مساعدة المستثمرين في عملية اتخاذ القرار مستقبلا.
- ب- هل يوجد ارتباط بين تدقيق الاستدامة وثقة المستثمرين.

1-2-4 فرضية البحث

أ-الفرضية الفكرية للبحث

تتوضح الفرضية الفكرية في وجود علاقة نظريه بين ما تتضمنه تقارير تدقيق الاستدامة من جه التي يصدها المدقق عن مساهمات الشركة في جوانب الاستدامة المختلفة وبين المعلومات المحاسبية وأثر ذلك في تصورات المستثمرين من جه اخرى.

الفرضية العملية للبحث

- 1- وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تقارير تدقيق الاستدامة والمعلومات المحاسبية وثقة المستثمرين.
- 2- يوجد تأثير للمتغير المستقل تدقيق تقارير الاستدامة على تعزيز ثقة المستثمرين.

5-2-1 حدود البحث

أ-الحدود المكانية

شملت الحدود المكانية شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد لكونهما مدرجان في سوق العراق للأوراق المالية وان المعايير المستخدمة تنطبق عليهما.

ب- الحدود الزمانية للبحث

تقارير الشركات المذكورة في أعلاه للمدة (2019-2020)

6-2-1 أساليب جمع البيانات

1- الجانب النظري

الكتب والرسائل والاطاريح والبحوث والدوريات العربية والأجنبية، فضلاً عن التقارير والوثائق الرسمية الصادرة من المنظمات المحاسبية المعتمدة.

2- الجانب التطبيقي

تم الاعتماد على المؤشرات الواردة في معايير مجلس محاسبة الاستدامة (SASB) ذات الصلة لتحليل بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد وكذلك تم تصميم استبانة لاستطلاع آراء المستثمرين وتم توزيع 130 استبانة تم استرداد 111 منها واستبعدت ثمان استبانة لعدم استيفائها الشروط المطلوبة واستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانة.

الفصل الثاني

الإطار النظري لتقارير الاستدامة وإجراءات تدقيقها والبيانات المالية وثقة المستثمرين

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للاستدامة

المبحث الثاني: تقارير الاستدامة وتدقيقها

المبحث الثالث: البيانات المالية وثقة المستثمرين

المبحث الأول

مدخل مفاهيمي للاستدامة

تمهيد

تمثل الاستدامة إطاراً جيداً لحث الجهود الهادفة للوصول إلى مستويات أرقى للحياة البشرية عبر جوانب الاستدامة المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية و الحوكمة واتباع أفضل الوسائل باستخدام الموارد الطبيعية وعدم استنزافها بالشكل الذي يلحق الضرر بالأجيال القادمة، والاستدامة هي واحدة من الاعتبارات التي يجب ان تؤخذ بالحسبان عند مزاوله مختلف الأنشطة الاقتصادية المختلفة والهدف المنشود من مفاهيم الاستدامة هو توفير توازن في المصالح والمجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية كافة، لأن الافراط وسوء الاستخدام لتلك الموارد غير المتجددة سوف يلحق الضرر بالأجيال القادمة وان ادراك الانسان لهذه المخاطر لا يعفيه من مسؤولياته بل يجب العمل وبشكل جاد على إيجاد الحلول وتصحيح المسار نحو الأفضل في تحقيق بيئة اقتصادية مستدامة وتطويرها بشكل مستمر للمساهمة في الحفاظ على كوكبنا وتحقيق الرفاهية الاجتماعية .

1-2 مفهوم الاستدامة

استخدم مصطلح الاستدامة في النصف الثاني من القرن الماضي وظهر اول مرة في الادبيات الاقتصادية وبعدها في الأدبيات الاجتماعية وفي عقد الستينات استخدم في ادبيات السياسة والإدارة (الغامدي، 2006:5)، والمقصود باصطلاح التنمية الزيادة في القدرات والموارد والإنتاجية ويستعمل مصطلح التنمية على أنماط متعددة من الانشطة البشرية، مثل التنمية الاجتماعية والتنمية الاقتصادية وتنمية الموارد البشرية (هرموش، 33: 2010). وأصبح مفهوم الاستدامة من المصطلحات واسعة الانتشار عالميا بأبعاده الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والحوكمة وتباينت وجهات النظر حول مفهوم الاستدامة وان التنمية المستدامة تضمن احتياجات الاجيال في المستقبل دون اهمال حاجات المجتمع في الوقت الحاضر (المعموري، 2019: 54-56).

اصطلاحا تعددت المفردات التي أُطلقت على تعبير مفهوم التنمية المستدامة، فالبعض عبر عنها بالتنمية المتواصلة، واطلق عليها البعض الاخر التنمية الموصولة و يسميها اخرون التنمية التي تكون ممكنة الادامة او التنمية القابلة للاستمرار، انتشر هذا المصطلح عبر النصف الثاني من القرن العشرين اذ ظهر في الادبيات الاقتصادية ثم الاجتماعية (الخفاجي، 2018: 25) ويمكن التعبير عن الاستدامة بشكل عام بانها مفهوم يطلق على البيئة الحيوية بمختلف الكائنات الحية، والعوامل الطبيعية التي تحافظ على وجودها لأطول مدة زمنية ممكنة (<https://mawdoo3.com>) وان استخدام مفهوم الاستدامة ازداد بشكل كبير بين السياسيين والاقتصاديين ورجال الاعمال في العقود الأخيرة ويختلف المفهوم باختلاف الأشخاص والصناعات والبلدان واحد التعاريف المشهورة للتنمية المستدامة هو تعريف لجنة برونتلاند Brundtland Commission (الجمعية العامة للأمم المتحدة، 1987) "التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها". (Pinchuk, 2011: 12) وعرفت في مؤتمر الأرض المنعقد ريو دي جانيرو البرازيلية عام 1992 "بانها ضرورة انجاز الحق بالتنمية بما يحق وعلى نحو متساوٍ للحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل" (فتيحة، 2018: 16).

ويلاحظ مما سبق بان الاستدامة مرتبطة وبشكل وثيق بالتنمية، والاستدامة بأبعاده المختلفة بانها مفهوم واسع وهي منهاج عملي وتنمية مستمرة لمحاولة توفير حياة أفضل والحفاظ على فرص الأجيال القادمة للاستفادة من الموارد الطبيعية المتاحة في المستقبل قدر الإمكان وذلك عبر الاستخدام الأمثل لتلك الموارد وتجنب الهدر والاستنزاف غير المبرر لها بالممارسات والأنشطة البشرية التي تستهلك هذه الموارد في الوقت الحاضر وخلق أجواء

للمساهمات الاجتماعية التي من شأنها ان تحسن من فرص التكافؤ الاجتماعي والعمل على التنمية الاقتصادية في مختلف القطاعات وترشيد القرارات الإدارية بما ينعكس إيجابا على أداء العاملين في مختلف المجالات.

2-2 التطور التاريخي للاستدامة

مرت التنمية المستدامة بعدة مراحل ولم تكن وليدة اللحظة وهي في تطور مستمر وواضح في مفهومها ومن المدة التي امتدت من انتهاء الحرب العالمية الثانية الى منتصف الستينات كان مفهوم التنمية المستدامة مرادف لمصطلح النمو الاقتصادي، وكان ينظر لها بانها الارتفاع في مستوى دخل الفرد، ويعدها الاقتصاديين في تلك المرحلة بانها تعبر عن الزيادة في الدخل القومي ومتوسط دخول الافراد (يخلف ومحامدي، 2016: 3). وذهب البعض الى ابعد من ذلك في تحديد تاريخ للاستدامة اذ يرجع تاريخها الى القرن السابع عشر والثامن عشر عندما كان الأوروبيون ينشؤون محميات الصيد وتربية الحيوانات وممارسات استغلال الغابات بشكل مستدام في الهند الشرقية والغربية المستعمرة في حينها ومحاولة الحفاظ على ديمومتها واستدامتها وعدم الاستغلال المفرط لتلك الموارد وهذا التاريخ قبل ظهور الصناعة بشكل واسع ولم تكن الممارسات والأفكار كما هي اليوم في وضع منهج وإطار للاستدامة انما كانت محاولات للاستمرار والبقاء (Caradonna, 2014: 21-22). الا ان المحاولات الجادة في سياق تطور التنمية المستدامة ظهر في النصف الثاني من القرن العشرين اعقاب الحرب العالمية الثانية وبعد النمو الكبير في الاقتصاد العالمي وزيادة الطلب بشكل متزايد على الموارد الطبيعية والاثار البيئية والاقتصادية الناتجة عن ذلك أدت الى محاولات إيجاد سبل للتوازن بين النمو واستهلاك الموارد (Pisani, 2007: 93) وفي عام 1968 تم تأسيس نادي روما والذي ضم عدد كبير من رجال الأعمال من مختلف دول العالم، ودعى لضرورة القيام بإجراء أبحاث تخص مجالات التطور العلمي لوضع حدود النمو بالدول المتقدمة. وفي عام 1972 نشر النادي توقعاته لسنة 2100 وأشار بحدوث خلل في مسار النمو الاقتصادي العالمي عبر القرن الحادي والعشرين نتيجة التلوث وتجريف التربة وفي ذات العام انعقد مؤتمر استكهولم بخصوص البيئة وناقش المؤتمر الذي نظمه الأمم المتحدة حول موضوع البيئة وعلاقتها بقضايا الفقر وغياب التنمية في العالم، وبينت أن الفقر وغياب التنمية هما أشد أعداء البيئة. وفي العام 1987 تم صياغة تعريف دقيق للتنمية المستدامة الصادر عن لجنة برونتلاند التابعة للأمم المتحدة (حدة، 2010: 125)، في عام 1992 تم عقد مؤتمر "قمة الأرض" في ريودي جانيرو، وهنا تم حدث تحول في الاهتمام العالمي من تأثير الاقتصاد على البيئة إلى تأثير البيئة على الاقتصاد. ومن هنا أصبحت التنمية المستدامة تركز على سبع مكونات تمثل تحديات كبيرة أمام البشرية مثل (التحكم بالتعداد السكاني وتنمية الموارد البشرية والإنتاج الغذائي والتنوع الحيوي والطاقة والتصنيع والتمدن). (هرموش، 2010: 43)، وفي عام (1997) صدرت معاهدة كيوتو وهي إطار عمل يتم التفاوض عليه دوليًا لتنظيم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري في

الدول الموقعة ويهدف إلى الحد من الآثار السلبية المحتملة للاحتباس الحراري وتغير المناخ المرتبط به (يتجلى على المستويات العالمية والإقليمية والمحلية). يخدم البروتوكول أهداف الاتفاقية الإطارية بشأن تغير المناخ (UNFCCC) التي تم تبنيها في الأمم المتحدة ، وفتح باب التوقيع عليها في ريو دي جانيرو في يونيو من ذلك العام. دخلت اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن تغير المناخ حيز التنفيذ في عام 1994. (www.enviropaedia.com/topic/default.php) وانعقدت قمة المناخ في مدينة كوبنهاغن سنة 2009، بسبب تأكد الأطراف السياسية أن البيئة في العالم في تدهور مستمر على الرغم من عقد عدد من المؤتمرات وإبرام العديد من الاتفاقيات، وقد ناقشت قمة المناخ هذه التغيرات المناخية الأخيرة، وكيفية مواجهة ظاهرة الاحتباس الحراري وكذلك سبل تحقيق تنمية عالمية مستدامة تراعي الجوانب البيئية في مختلف استراتيجياتها الكلية والجزئية، ولم تخرج هذه القمة باتفاقيات ملزمة وكمية مثل التي خرجت بها معاهدة كيوتو في عام (1997) واكتفى الأعضاء المشاركون بوضع خطوط عامة للعمل لأجل محاربة التغير المناخي والحد من الاحتباس الحراري (عبد الرحمن، 2011: 20). واعتمدت الامم المتحدة يوم 12 ديسمبر 2015 اتفاق باريس حول تغير المناخ. ودخل حيز التنفيذ يوم 4 نوفمبر 2016 بعد استيفاء المعيار المزدوج والمتمثل في قيام 55 دولة، تساهم بنسبة 55% من الانبعاثات العالمية على الأقل بإيداع وثيقة التصديق أو القبول أو الانضمام للاتفاق لذي سكرتير عام الأمم المتحدة. والجدول أدناه يبين مراحل التطور التاريخي للاستدامة (<http://www.khotwacenter.com>).

جدول (1-2) المراحل التاريخية لتطور الاستدامة

المدة لزمانيه	التطور الفكري للاستدامة
المرحلة التي سبقت الحرب العالمية الثانية	لم تتبلور أفكار التنمية المستدامة وكان التركيز ينصب على نمو الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد
من 1960 الى 1970	المرحلة التي تم فيها تأسيس نادي روما عام (1968) وتعد المحطة الأولى لبداية الاهتمام بالمسائل المتعلقة بالبيئة والتوازن البيئي
من 1970 الى 1980	انعقاد مؤتمر ستوكهولم في عام (1972) والذي ركز على ربط التنمية بالبيئة
من 1980 الى 1990	بروز مفهوم التنمية المستدامة وتعميمه دوليا بعد تقرير لجنة بورتلاند في عام (1987) التابعة للأمم المتحدة

<p>شهدت هذه المرحلة اهتماماً متزايداً بالتنمية المستدامة وأعلن عن مفهوم التنمية المستدامة وعقد في عام (1992) مؤتمر قمة الأرض في البرازيل وبدء العمل في عام (1995) بالبرنامج الإنمائي للأمم المتحدة وتم عقد مؤتمر كيوتو في عام (1997) المتعلق بالمناخ والاحتباس الحراري</p>	<p>من 1990 الى 2000</p>
<p>اتفاق بين زعماء العالم بعد انعقاد مؤتمر الالفية في نيويورك في عام (2000) على تحقيق حزمة من الأهداف ضمن سقف زمني معين وكذلك عقد مؤتمر جوهانسبورغ في عام (2002) لتحقيق التنمية الاقتصادية و انعقاد قمة المناخ في عام (2009) في كوبنهاغن</p>	<p>من 2000 الى 2010</p>
<p>عقد مؤتمر التنمية المستدامة للأمم المتحدة في عام (2012) " المستقبل الذي نصبو إليه" والذي يدعو الى بناء مستقبل اقتصادي واجتماعي وبيئي مستدام للأجيال الحالية والمقبلة، و انعقاد قمة باريس للمناخ في عام (2019) للحد من الانبعاثات</p>	<p>من 2011 الى الان</p>

(الابراهيمى،2018: 40-41، منقول بتصرف)

ونلاحظ ان الاستدامة مرت بعدة مراحل تاريخية من التطور حتى وصلت الى ماهي عالية اليوم وان في هذه المراحل كانت الجهود منصبة على محاولات إيجاد مسارات تصحيحية أدت الى إنجازات عدة في مجال تحقيق التنمية المستدامة وهذه المحاولات ركزت في البداية على الجانب البيئي والحفاظ على الموارد الطبيعية والمناخ ويمثل الجانب البيئي أحد ابعاد الاستدامة ثم محاولات في مجال التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية وإيجاد فرص للتكافؤ الاجتماعي وتوفير عيش كريم لمختلف سكان العالم وتحقيق الرفاهية الاجتماعية وتطورت الجهود لتشمل التركيز على تنمية الشركات واستدامتها وان استمرارية الشركة وبقائها على المدى البعيد ليس مرهوناً بأدائها المالي وزيادة الأرباح وحسب فضلاً عن ادخال مؤشرات غير مالية أيضاً مثل المساهمات الخاصة بالتنمية البيئية والاجتماعية والأخلاقية ومؤشرات الحوكمة التي تساعد في ترشيد وتحسين القرارات (الخفاجي،2018: 27-28). وأدت المنظمات الدولية وخاصة منظمة الأمم المتحدة والمنظمات المختصة التابعة لها دوراً محورياً في تطور وبلورة أفكار التنمية المستدامة على مدار عدة عقود عبر العمل على القضايا الإنسانية وعقد عدة مؤتمرات واتفاقيات خاصة بالاستدامة (Egelston,2013: 60-61).

3-2 ابعاد الاستدامة

وتتمثل ابعاد الاستدامة بالأبعاد الآتية: -

1-3-2 البعد الاجتماعي

وتشمل الاستدامة الاجتماعية مفاهيم الإنصاف والعدالة وإمكانية الوصول والمشاركة والهوية الثقافية والاستقرار المؤسسي ويعني هذا المفهوم أن الناس مهمين لأن التنمية تتعلق بالناس وفي الأساس، فإن "الاستدامة الاجتماعية"، تعني نظاماً اجتماعياً يهدف إلى تخفيف حدة الفقر في إطار قاعدة الموارد البيئية والاقتصادية القائمة في المجتمع (Mensah,2019:21). وتشير التنمية المستدامة إلى وجود توازن بين استهلاك الموارد المتاحة وقدرة النظم الاجتماعية على تلبية احتياجات الأجيال الحالية والمقبلة. وهذا يعني الحفاظ على قدرة الأرض على ضمان نوعية المعيشة ليس فقط لكل شخص حي، ولكن أيضاً لأي من سكانها الذين لم يولدوا بعد في المستقبل. ولذلك، فإن التنمية المستدامة تعني الحفاظ على شروط التنمية الجيدة، بوصفها شروطاً مسبقة مادية لبقاء الحاضر، بل أيضاً للأجيال المقبلة من الناس. وبهذا المعنى، تأتي التنمية المستدامة برؤية جديدة متفائلة للتنمية العالمية (Krstic&Avramović,2018: 201).

2-3-2 البعد البيئي

يرتبط البعد البيئي للاستدامة بالممارسات البيئية والاهتمام بالبيئة والنظام البيئي والحفاظ عليه وعدم إلحاق الضرر بالبيئة التي نعيش فيها عبر الحد من الانبعاثات والتخلص من النفايات الناتجة من العمليات الصناعية للحد من التلوث بأشكاله المختلفة وتغيير المناخ (العادلي،2020: 19). وتعمل الشركات على منع التلوث وتقليل مستوى انبعاث الكربون وهنالك حوافز مقابل التركيز على مصادر طاقة متجددة في منازلنا وشركاتنا. ويعد عنصر حماية البيئة موضع اهتمام لمستقبل البشرية. وهو يحدد كيف يتوجب علينا دراسة وحماية نظام البيئة الطبيعية، وجودة الهواء، وتوفير الموارد التي تركز المحافظة على البيئة. كما أن مسألة حماية البيئة تهتم بالتكنولوجيا التي سوف تحسن من معيشتنا المستقبلية وتجنب مخاطر استخدام التكنولوجيا. (الخواجة،2016).

3-3-2 البعد الاقتصادي

ويمكن تعريف التنمية الاقتصادية بشكل عام بأنها العملية التي تؤدي إلى تغيير شامل ومستمر، مقترن بزيادة متوسط الدخل الحقيقي، وتحسين توزيع الدخل بما يخدم الطبقة الفقيرة، وتحسن في نوعية الحياة وتطور هيكلية الإنتاج. وفي ظل هذا التعريف، فإن التنمية تتضمن عدد من العناصر أهمها: (أبو جودة،2011).

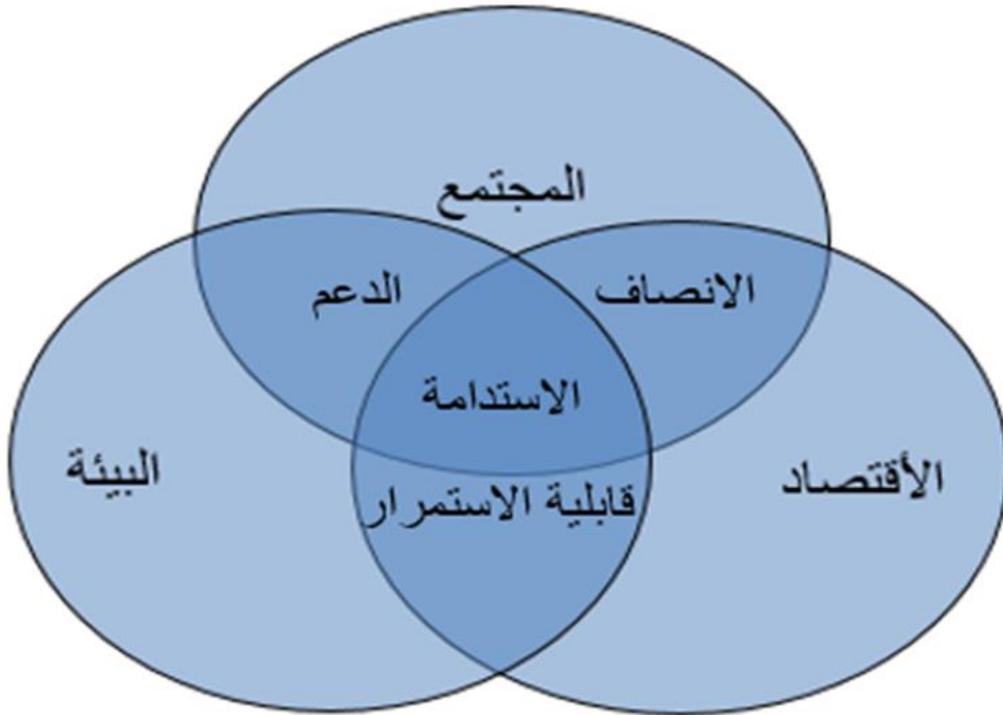
1- الشمولية، فإن التنمية تغير شامل ولا ينطوي على العامل الاقتصادي فقط، بل العامل السياسي والثقافي والاجتماعي.

2- حدوث ازدياد مستمر في متوسط الدخل الحقيقي مدة طويلة من الزمن، وهذا يوحي على أن التنمية عملية بعيدة الأمد.

3- حدوث تغير بشكل أفضل في توزيع الدخل لصالح الطبقة الفقيرة.

4 - ضرورة التحسين في نوعية الخدمات والسلع المقدمة للأفراد.

الاستدامة الاقتصادية تعني وجود نظام إنتاج يفي بمستويات الاستهلاك الحالية دون المساس بالاحتياجات المستقبلية ومن الناحية التقليدية، فإن الاقتصاديين الذين يفترضون أن عرض الموارد الطبيعية غير محدود، يشددون على قدرة السوق لتخصيص الموارد بكفاءة كما اعتقدوا أن النمو الاقتصادي سوف يكون مصحوبا بالتقدم التكنولوجي لتجديد الموارد الطبيعية المستهلكة في عملية الإنتاج الا انه ثبت أن الموارد الطبيعية ليست جميعها قابلة للتجديد. لقد أدى نمو حجم النظام الاقتصادي إلى إرهاق قاعدة الموارد الطبيعية، مما أدى إلى إعادة التفكير في الافتراضات الاقتصادية التقليدية وقد دفع هذا الكثيرين من الأكاديميين للتشكيك في جدوى النمو والاستهلاك غير المنضبط. (Mensah,2019:22)



شكل (1-2)

تداخل ابعاد الاستدامة

(الخفاجي،2018: 30)

2-3-4 الحوكمة

شاع مصطلح الحوكمة في الأسواق العالمية بعد الجهود المبذولة من قبل المؤسسات العالمية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تحت اسم Corporate governance بمعنى الإدارة الرشيدة للشركات واعتمد مصطلح الحوكمة اختصاراً وقد عرّفت منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية (OECD) الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ويتضمن ذلك الأهداف المحددة من قبل الشركة وطرق تحقيقها (الجمال، 2014: 491). وحدده المنظومة ستة مبادئ لتطبيق الحوكمة وتشمل: (Paul, 2020:164).

- 1- العمل على ضمان إطار لحوكمة الشركات.
- 2- المساوات في المعاملة بين المساهمين.
- 3- الإفصاح والشفافية.
- 4- ضمان وحماية الحقوق للمساهمين.
- 5- دور أصحاب المصلحة في الشركة.
- 6- مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة.

2-4 أهمية الاستدامة

تظهر أهمية الاستدامة، بشكل عام في أنها السبيل الوحيد للنجاة، ولإطالة أمد ما لدينا من موارد ضئيلة ومحدودة، وهي باختصار استراتيجية لنجاة كل شيء على الأرض، ومدته بفرص حياة من جديد وهو الأمر الذي يعني أن هناك ميزة أساسية تنطوي عليها الاستدامة، وهي تلك المتعلقة بكونها ميزة تنافسية للشركات التي تتبناها، والتي تتخذها استراتيجية أساسية، فالناس لن يُقبلوا، ربما الآن أو بعد حين، إلا على الشركات التي تعمل على نجاة المجتمع، والحفاظ على الموارد الطبيعية، والحفاظ على البيئة، وما إلى ذلك (العلواني، 2020: 2) وتعد الاستدامة أحد أهم مقاييس الأداء في بيئة الأعمال سريعة التغير، حيث أصبح تغير المناخ ورضا العملاء من المشكلات الحقيقية التي يتعين على المديرين مواجهتها. فهو لا يعكس فقط تأثير الشركة على الاقتصاد والبيئة والمجتمع، ولكنه أيضًا ينقل مسؤولية الشركات وممارسات الأعمال فيها إلى المساهمين (2: Nortjé, 2014) وبشكل عام يمكن تحديد أهمية الاستدامة بالآتي: (شنن، 2017: 263).

- 1- تساعد في وضع الخيارات المستقبلية وتحديد الاستراتيجيات ورسم سياسات تنمية برؤية مستقبلية متوازنة وعادلة.

2-تحفيز وزيادة فرص المشاركة لتبادل المهارات والخبرات وتمييز في زيادة التعليم والتوعية والتدريب واكتساب المهارات وتحفيز الابداع.

3- الحث على توحيد الجهود بين مختلف القطاعات الحكومية والخاصة حول ما يتم عليه الاتفاق، من البرامج والاهداف التي تسهم في توفير متطلبات فئات المجتمع الحالية والمستقبلية.

4- تنطلق أهمية التنمية المستدامة من أهمية تحليل الاوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والإدارية بمنظور شمولي متكامل والابتعاد عن التفرد والانانية في التعامل مع الطاقات والموارد المتاحة.

2-5 اهداف الاستدامة

تقدم الأمم المتحدة أهداف التنمية المستدامة للمجتمع العالمي كخارطة طريق لكيفية مواجهة التحديات العالمية المتعلقة بالاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. وكقائد عالمي في محاولة الوصول الى حلول للمشاكل التي تواجه العالم في التنمية المستدامة (ASSA (ABLOY SUSTAINABILITY REPORT, 2019:3).وقد اعتمدت جميع الدول الأعضاء في الأمم المتحدة في عام 2015 أهداف التنمية المستدامة (SDGs) والتي تُعرف أيضاً باسم الأهداف العالمية، لأنها دعوة عالمية للعمل على إنهاء الفقر وحماية الكوكب وضمان تمتع جميع الناس بالسلام والازدهار بحلول عام 2030، وأهداف التنمية المستدامة السبعة عشر متكاملة - أي أنها تدرك أن العمل في مجال ما سيؤثر على النتائج في مجالات أخرى، وأن التنمية يجب أن توازن بين الاستدامة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية

([https://www.arabstates.undp.org/content/rbas/ar/home/sustainable-development-](https://www.arabstates.undp.org/content/rbas/ar/home/sustainable-development-goals)

<http://www.khotwacenter.com>)

وهذه الأهداف هي: (UNITED NATIONS, 2020)

10- الحد من أوجه عدم المساواة	1- القضاء على الفقر
11- مدن ومجتمعات محلية مستدامة	2- القضاء التام على الجوع
12- الاستهلاك والإنتاج	3- الصحة الجيدة والرفاهية
13- العمل المناخي	4- التعليم الجيد
14- الحياة تحت المياه	5- المساواة بين الجنسين
15- الحياة في البر	6- المياه النظيفة والنظافة الصحية
16- السلام والعدل والمؤسسات القوية	7- طاقة نظيفة وبأسعار معقولة
17- عقد الشراكات لتحقيق الأهداف	8- العمل اللائق ونمو الاقتصاد
	9- الصناعة والابتكار والهياكل الأساسية

6-2 خصائص الاستدامة

تتضمن التنمية المستدامة مجموعة من الخصائص الرئيسية هي كالآتي: -

1- تعد التنمية المستدامة تنمية متكاملة تقوم على التنسيق بين سلبيات استخدام الموارد، واتجاهات الاستثمارات والاختيار التكنولوجي، بحيث تعمل جميعها بانسجام في داخل المنظومة البيئية بما يحافظ عليها ويحقق التنمية المتواصلة المنشودة (<https://www.alukah.net/culture>).

2- ان التنمية المستدامة هي تنمية طويلة الأمد وتعبر عن ظاهرة عبر الاجيال، اي تعني عملية تحويل من جيل لآخر، وهذا يعني انها لا بد ان تحدث في مدة زمنية معينة لا تقل عن جيلين، وبذلك فان الزمن الكافي لعملية التنمية المستدامة تتراوح ما بين 25-50 سنة.

3- ان عملية التنمية المستدامة تحدث في عدة مستويات مختلفة منها (عالمي واقليمي ومحلي) ولذلك يجب ان نأخذ بالحسبان انه ليس كل ما هو مستداماً على المستوى القومي مستداماً على المستوى العالمي، اذ يرجع سبب هذا التناقض الجغرافي الى اليات التحويل والتي بسببها تنتقل الاثار السلبية لبلد معين او منطقة معينة الى بلدان او مناطق معينة أخرى.

4- ان التنمية المستدامة تتكون من اربعة مجالات رئيسة على الاقل وهي الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والثقافية، وعلى الرغم من انه يمكن تعريف مفهوم الاستدامة لكل مجال من هذه المجالات منفرداً، الا ان اهمية التنمية المستدامة تكمن تحديداً في العلاقات المترابطة بين تلك المجالات.

4- التنمية المستدامة لها تفسيرات متعددة: على الرغم من ان كل تعريف من تعاريفها تؤكد على تقدير الاحتياجات الانسانية سواء أكانت حالية ام مستقبلية وكيفية الايفاء بها، الا انه في الحقيقة لا يمكن ان يكون اي تقدير من تلك التقديرات موضوعياً، وعليه ستكون اي محاولة محاطة بعدم اليقين، ونتيجة لذلك يمكن تفسير وتطبيق التنمية المستدامة وفقاً لمنظورات متعددة. (شبن، 2013: 258).

7-2 مبادئ الاستدامة

تبين مبادئ الاستدامة بانها تمثل أساس يمكن الاسترشاد به لوضع الاستراتيجيات والخطط والبرامج الخاصة بتحقيق اهداف التنمية المستدامة في مجالاتها المختلفة وعلى المستوى الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ويمكن توضيح مبادئ الاستدامة كالتالي: (Buclet

(Ben-Eli,2015:7-8)، (&Lazarevic,2014: 15)

- 1- على المستوى الاقتصادي: اعتماد نظام محاسبي مناسب لتوجيه الاقتصاد، بما يتماشى تماماً مع العمليات الإيكولوجية لكوكب الأرض ويعكس المضمون الحقيقي والشامل للمحيط الحيوي. ويترتب على هذا المبدأ مجموعة من الآثار على السياسات التشغيلية وهي:
 - أ- توظيف مفهوم شامل للثروة يتعلق بالتعزيز المتزامن لخمس أشكال رئيسية لرأس المال: الطبيعي والبشري والاجتماعي والصناعي والمالي.
 - ب- موازنة الاقتصاد العالمي مع قدرة تجديد الطبيعة ودمج "العوامل الخارجية" الحرجة في جميع حسابات التكاليف والفوائد.
 - ج- تجسيد قدر من الرفاهية والتنمية البشرية في الحسابات الاقتصادية.
 - د- تصميم السياسات التنظيمية والضرائب بشكل مرغوب فيه والقضاء على النتائج السلبية.
 - هـ- الاعتماد على آليات السوق بشفافية لتعكس التكاليف "الحقيقية" - لتخصيص الأصول الرأسمالية.
- 2- على المستوى البيئي: ضمان الحفاظ على التنوع الأساسي لجميع أشكال الحياة في المحيط الحيوي. ويترتب على هذا المبدأ
 - أ- تولي مسؤولية الإشراف على شبكة الحياة على كوكبنا.
 - ب- استهلاك لأنواع الموارد والطاقة القابلة للتجدد.
 - ج- الحفاظ على تنوع تجمع الجينات الموجود.
 - د- تحديد أنماط استخدام الأراضي لتقليل التعدي البشري على أشكال الحياة الأخرى وتعزيز التنوع البيولوجي في المناطق البشرية.
- 3- على المستوى الاجتماعي: تعظيم درجات الحرية وإمكانية تحقيق الذات لجميع البشر دون أي ان يؤثر أي فرد أو مجموعة سلباً على الآخرين. ويتعلق المبدأ الثاني بمسألة الرفاه ووضع السياسات الخاصة بضمن المشاركة الفاعلة والحرية هي واحدة من أهم تطلعات الانسان، مع تسليط الضوء على الطبيعة الأساسية لحقوق الإنسان. في هذا المعنى، يمكن أن يكون القياس مرسوماً بين الحقوق والبضائع، في أن الحقوق مطلوبة من قبل السياسات ويرتبط ذلك تطوير الحقوق بطبيعته بتنمية القدرات، أي استقلالية الناس في قدرتهم على إيجاد الوسائل لتحقيق الأهداف المتعلقة برفاهيتهم. ويترتب عليه:
 - أ- تعزيز التسامح باعتباره حجر الزاوية في التفاعلات الاجتماعية.
 - ب- ترسيخ الحقوق العالمية في إطار المواطنة الكوكبية.
 - ج- العمل على الشمول والديمقراطية الفعالة في الحكم.
 - د- ضمان الوصول العادل إلى موارد تنشئة الحياة.

- ه- ترسيخ التعاون كأساس لإدارة القضايا العالمية والمشاعات الكوكبية.
- و- القضاء على الحروب وتجريم التجارة في تقنيات الأسلحة.
- ح- تعزيز محو الأمية المستدامة عبر التعليم على جميع المستويات.
- ي- تجسيد مفاهيم تعزيز الاستدامة في إطار تشريعي كوكبي فعال.

ويرى الباحث ان الاستدامة تساعد على ايجاد وسائل وتطوير مناهج علمية تقنيه للعمل على كيفية الاستخدام الامثل للموارد بالشكل الذي يضمن تجنب الافراط والهدر في الاستخدام وتقليل مخلفات استهلاك تلك الموارد في نفس الوقت مما ينعكس ايجابا على حياة الانسان وان الاستدامة في بعدها الاجتماعي تزيد من فرص المساواة ويجاد حالة من التضامن الاجتماعي كما يتطلب تطبيق الاستدامة الى إدراك اهمية الاستدامة والتعرف على مضمونها بشكل جيد الى جانب المعايير والقوانين المنظمة للتنمية المستدامة.

2-8-الخلاصة

تضمن المبحث عرضاً لمفهوم وتعريف الاستدامة إذ عرفت من قبل لجنة برونتلاند 1987 "التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها".

ومرت الاستدامة بعدة مراحل من التطور التاريخي وبعد تأسيس نادي روما 1968 من أولى المحاولات الجادة للعمل على إجراء أبحاث علمية لوضع حدود للتنمية المستدامة وتوالت التطورات حتى وصلت ما عليه اليوم وان في هذه المراحل كانت الجهود منصبة على محاولات إيجاد مسارات تصحيحية أدت الى عدة إنجازات في مجال تحقيق التنمية المستدامة.

وتضمن المبحث أيضاً ابعاد التنمية المستدامة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وتوضيح لكل بعد من هذه الابعاد وكذلك بيان أهمية واهداف الاستدامة والتي تمثل نقطة الانطلاق في العمل على تحقيق الاستدامة وتمثلت خصائص الاستدامة بانها متكاملة وتمتد عبر الأجيال في مجالاتها المختلفة ولها تفسيرات مختلفة وللاستدامة جملة من المبادئ الاجتماعية والبيئية والاقتصادية.

المبحث الثاني

تقارير الاستدامة والتدقيق في ابعاد الاستدامة

تمهيد

أصبحت تقارير الاستدامة ممارسة شائعة بشكل متزايد بين الشركات العالمية والمنظمين الماليين، وتعد هذه التقارير المعدة من قبل الشركات وسيلة للإبلاغ وعرض المعلومات والبيانات التي تبين أنشطة الشركة ومساهماتها بقضايا التنمية المستدامة التي تطبقها الشركة في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وتوضح الشركة في عرضها لمحتويات تقرير الاستدامة بوصفه تقريراً عاماً يزود أصحاب المصلحة المستفيدين من هذه المعلومات الواردة في بنود التقرير واستخدامهم لتلك المعلومات في اتخاذ القرارات والقدرة على إجراء المقارنات لبيانات تلك الشركة عن المدة الزمنية الخاصة بالتقرير والمدة التي سبقتها وكذلك المقارنة النسبية بين بيانات هذه الشركة مع بيانات شركات أخرى مماثلة ومشابه لها بالنشاط الى حد ما والحكم على الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركة من قبل مستخدمي تلك البيانات . وتعد تقارير الاستدامة من جانب اعدادها والامام بها ليس عملا سهلا بل شاقا كونه يعتبر رحلة في عالم من التحديات يقود إلى التغيير، ولا تملك أي منظمة جميع الإجابات عما يتطلبه التقرير في وقت واحد. لذا نجد ان اغلب الشركات تستعين بنموذج المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI الذي اعد خصيصا لهذا التقرير.

المحور الاول

1-2-2 مفهوم تقارير الاستدامة

تعد تقارير الاستدامة موضوعاً مهماً لأكثر من عقدين وقد ازداد الطلب على الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) مع الوعي العام بمثل هذه القضايا في نفس الوقت، يتزايد عدد المنظمات الحكومية والمجموعات الصناعية والشركات التي تعد وبشكل طوعي تقارير الاستدامة من أجل إبراز صورة المسؤولية الاجتماعية. أصبح الإبلاغ عن الاستدامة مهماً جداً لأصحاب المصلحة لدرجة أنه تطور إلى أداة تسويقية، وأن بعض الشركات تقدم مبادرات صديقة للبيئة من أجل الفوز بقبول الجمهور، حتى لو كانت أنشطتها اليومية لا تعكس تلك الممارسات (Romero et al,2014:68)، وينظر مديري الشركات وكبار الموظفين إلى تقارير استدامة الشركة حالياً على أنها عملية ذات أهمية استراتيجية كبيرة، وعلى الرغم من الاعتراف بالاستدامة كظاهرة تكاملية وجزء من حياة الشركة، إلا أنه يتم التعامل معها عملياً في كثير من الأحيان بطريقة أحادية البعد (Silvestre & et al,2015:2)، وينص تعريف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) على ما يلي: تحدد تقارير التنمية المستدامة على أنها تقارير عامة من قبل الشركات لتزويد أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بصورة عن موقف الشركة وأنشطتها في المجالات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ويمكن تعريف تقارير الاستدامة بأنها تقارير تتضمن معلومات كمية ونوعية عن أدائها المالي / الاقتصادي والاجتماعي / الأخلاقي والبيئي بطريقة متوازنة (Daub,2007:76)، وتشمل المعلومات التي يتم الكشف عنها في التقارير السنوية بيانات كمية ونوعية، بالإضافة إلى أنها يمكن أن تحتوي على الرسوم البيانية والرسوم التوضيحية. كذلك، يمكن أن تقدم تقارير سنوية أو تكون عن مدة مؤقتة أو فصلية، ويتضمن تقرير الاستدامة كشف عن المعلومات المحاسبية والاجتماعية والبيئية عن أنشطة المنظمة وكيفية تعاملها مع القضايا الاجتماعية والبيئية، ويشير الكشف أيضاً إلى كيفية تفاعل الشركات مع المجتمع المحيط بها، والقضايا ذات الصلة بالموظفين، والمشاركة المجتمعية ومدى اهتمام المنظمة في البيئة وغيرها من القضايا البيئية الأخلاقية والاجتماعية وبعبارة أخرى، فإن الكشف عن المعلومات الاجتماعية والبيئية يُبلغ أيضاً عن البعد الاجتماعي للنظم المحاسبية في المنظمات وعلاوة على ذلك، فإنها تسهم في تحسين صورة المنظمات في المجتمع إذ تعمل من خلال الإبلاغ عن الأدوار والتأثير على الجوانب الاجتماعية والبيئية (Alamosh & Mansor,2018:80). وتختلف تقارير الاستدامة عن التقارير المالية والجدول ادناه يبين الاختلافات بين كالم منها.

جدول (2-2)

الاختلاف بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة

الفروق بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية		
التركيز والاهتمام في تقارير الاستدامة	التركيز والاهتمام في التقارير المالية	
التوجه المستقبلي	تقرير سنوي (البيانات تخص السنة المبلغ عنها)	النطاق الزمني
آثار الاستدامة على نطاق أوسع	القضايا التي تسيطر عليها المنظمة مباشرة	التركيز
معنوية	مادية	وجهة النظر الاقتصادية
غير مالية	مالية	البيانات
أي معلومات مهمة للقراء	الأهمية المالية	الأهمية النسبية للبيانات
المساهمون	المساهمون والمستثمرون	المستخدمين

(INTOSAI WGEA,2013:10)

وقد تشكل بيانات تقارير الاستدامة مع التقارير المالية التقارير المتكاملة¹ Integrated Reporting (IR) للشركة.

ونلاحظ ان تقارير الاستدامة تعبر عن ابلأغ الشركة في مجالات الاستدامة التي تساهم الشركة فيها وتساعد في اتخاذ القرارات على المدى الطويل من قبل المستخدمين للبيانات الواردة في تلك التقارير والتي تمثل بيانات كمية ونوعية وتوضح التقارير كيفية تفاعل الشركات مع محيطها الخارجي وتحاول

¹ - ظهر مفهوم التقارير المتكاملة قبل عقد تقريبا وبعد مخاض عسير عقب الازمة المالية يجمع التقرير المتكامل المعلومات المادية عن استراتيجية المنظمة وحكومتها وأدائها وأفاقها بطريقة تعكس المجالات التجارية والاجتماعية والبيئي الذي تعمل فيه. وهو يوفر تمثيلا واضحا وموجزا لكيفية إظهار المنظمة للإشراف وكيف تخلق القيمة، الآن وفي المستقبل (Lee,2018:44).

الشركات تحسين صورتها الخارجية من خلال الإبلاغ عن مدى مساهمتها البيئية وتحملها لمسئوليتها الاجتماعية والاقتصادية من أجل إبراز صورة حسنة للجمهور عن الشركة.

2-2-2 أهمية واهداف تقارير الاستدامة

في الثمانينيات، بدأ إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية الطوعية والإلزامية. وبالتالي، كان من المعروف أن السوق العالمية بحاجة إلى تقارير لا تتضمن فقط المعلومات المالية ولكن أيضاً المعلومات غير المالية. تم انتقاد المساهمات الاقتصادية والتكنولوجية للأعمال لأنها تسبب مشاكل اجتماعية وبيئية بمرور الوقت. لقد اكتسبت قضايا مثل التلوث البيئي، واستهلاك الموارد، والنفائات، وجودة المنتج وسلامته، وحقوق الموظفين، والمسؤولية الاجتماعية أهمية، ولدت ضرورة ترسيخ ثقافة الاستدامة في الأعمال التجارية بعد فضائح الأعمال، أصبحت المسؤولية الاجتماعية للشركات واستدامة الشركات مهمة إلى جانب مبادئ حوكمة الشركات تم استبدال مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات تدريجياً بمفهوم الاستدامة، وبدلاً من تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات تم نشر تقارير الاستدامة، ويجب الإبلاغ عن الأنشطة التجارية مع العواقب الاجتماعية والاقتصادية والبيئية (Calıyurt,2020:45)، وأصبح تقرير الاستدامة (SR) ضرورة للشركات لدورها الحاسم في تطوير الشركة لأنها تشمل كلا من الجوانب الاجتماعية والبيئية ومع ذلك، لا تزال هناك شركات لم تقم على نحو سليم بالإفصاح عن تقارير الاستدامة (Yahaya,2018:368) وتكمن قيمة الإبلاغ عن الاستدامة في أنه يضمن للمنظمات النظر في آثارها على قضايا الاستدامة، وتمكينها من تحقيق الشفافية بشأن المخاطر والفرص التي تواجهها في عالم اليوم تحتاج المنظمات إلى تقديم عروض ملموسة وموثوقة لمستوى استدامتها عبر اتباع الإرشادات المناسبة لإعداد تقارير الاستدامة، بهذه الطريقة تبني المؤسسات الثقة بين العملاء وجميع أصحاب المصلحة والتي بدورها تؤثر بشكل مباشر على النتائج النهائية وفقاً لبديهية الأعمال لا يمكن إدارة ما لا يمكنك قياسه؛ الشفافية هي العملة التي تبني الثقة، والتي تبني الأعمال باختصار يمكن أن يكون لتقارير الاستدامة أربع فوائد رئيسية لأي منظمة: (https://www.incorp.asia).

• إنها أداة مفيدة لإدارة المخاطر.

• يمكن أن تساعد في تحقيق وفورات.

• تساعد في اتخاذ قرارات أفضل.

• تساعد في زيادة ثقة أصحاب المصلحة.

ويتمثل الهدف الرئيس من إعداد تقارير الاستدامة في قياس أداء الشركة بما يخص تحقيق أهداف التنمية المستدامة المختلفة بالإضافة إلى ذلك الإفصاح المتعلق بهذا الأداء لمختلف الأطراف المعنية سواء كانت أطراف داخلية أم أطراف خارجية وبالشكل الذي يضمن الشفافية والوضوح لجميع مساهمات الشركة

الإيجابية والسلبية في جوانب الاداء المجتمعي والبيئي والحوكمة من اجل ضمان استمرارية الشركة وتقليل المخاطر ويمكن تحديد اهداف التقرير بالآتي: (بورصة عمان، 2018: 7).

1-تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة للشركة وتحديد المستوى.

2- مقارنة أداء الشركة لأطار زمني محدد مع أداء شركات أخرى.

3- بيان تأثير الشركة وتأثرها بقضايا التنمية المستدامة.

2-2-3 فوائد تقارير الاستدامة

تقرير الاستدامة هو تقرير لمنظمة تقدم معلومات تتعلق بالتفاصيل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة. وعليه فإنه يوفر لمحة عامة عن كيفية إدارة المنظمة. تقرير الاستدامة هو تقرير لا يتم جمعه من مجموعات مختلفة من البيانات فحسب، بل يساعد أيضًا المؤسسة على تحسين صورتها والتي يمكن الكشف عنها من خلال أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين. يتحدث هذا التقرير عن كل نشاط من أي وقت مضى يساهم في التأثير الاقتصادي والاجتماعي والبيئي على الشركة نفسها. كما أنه يمكن الشركات من اكتساب المعرفة المتعلقة بالمخاطر والفرص المختلفة التي يواجهونها. يقدم تقرير الاستدامة كشافاً عن قيم الشركة ونموذج الحوكمة ويوضح الترابط بين استراتيجيات الشركة وتفاניה تجاه الاقتصاد العالمي المستدام. يساعد الشركة على اتخاذ المزيد من الخطوات اللازمة للتغييرات داخل الشركة. يعد تقرير الاستدامة وسيلة لعرض أداء الاستدامة وتأثيراته سواء كانت إيجابية أم سلبية، تقرير الاستدامة مرادف للمصطلحات الأخرى. وتتمثل فوائد تقارير الاستدامة بالآتي: (راجي وعباس، 2019: 5)، (James,)

(2015:8)، (www.makemyassignments.com)

1- تحافظ على الثقة: الشفافية بين الشركات وأصحاب المصلحة، فيما يتعلق بالأداء غير المالي، تساعد الشركة في طلب الاقتراحات من العملاء والمستثمرين مع تقليل مخاطر السمعة وعليه فإن تقارير الاستدامة تحافظ على صورة العلامة التجارية وسمعة الشركة.

2- يساعد في تحسين العملية والنظام بأكمله: من خلال تحليل القضايا مثل المواد المستخدمة، والنفايات المنتجة، واستهلاك الطاقة وما إلى ذلك، ومراقبة الإدارة الداخلية وعمليات صنع القرار، يمكن تقليل تكلفة الشركة تجعل تقارير استدامة الشركة تقدم كيف يمكنها إدخال تغييرات بمساعدة التنمية المستدامة.

3- تعزيز قوة اتخاذ القرار: تعمل الاستدامة كوسيلة لإدخال الابتكار للشركات وتحقيق ميزة تنافسية في السوق. يساعد الشركات على رعاية المخاطر والتغلب عليها إنه يجعل طريقاً لاغتنام الفرص المختلفة مما يجعل الشركات تشرع في أنشطة جديدة، مما يعزز حدود الدخول في أسواق جديدة وجذب الاستثمارات وعليه فهي تساعد الشركات على أن تصبح مبدعة.

4- بناء استراتيجيات للتحسين: يوفر تحليل نقاط القوة والضعف بمساعدة تقرير الاستدامة رؤية أكبر ويجعل الشركات تعمل على نقاط الضعف وتنظيم استراتيجيات التنمية الشاملة. علاوة على ذلك، يمكن أن تؤدي

المشاركة مع أصحاب المصلحة إلى جعل الشركات لديها رؤى واسعة النطاق. وعليه يمكن جعل الاستدامة جزءاً لا يتجزأ من المنظمة لإعلان اسم قوي وتنافسي في السوق. إنه يمكن العملاء أو أصحاب المصلحة الآخرين من فهم القيم الجوهرية للمؤسسة في شكل ملموس وغير ملموس ويمكن الشركة من العمل على سياسات وخطط واستراتيجيات عمل مفيدة طويلة الأجل.

5- تقليل تكلفة الامتثال: يساعد تحليل وقياس تقرير الاستدامة الشركات على العمل على جمع البيانات الضرورية الفعالة من تكلفة وتنظيم المتطلبات وتجنب الانتهاكات أثناء جعل الشركة تتعامل مع المشكلات بطريقة فعالة.

2-2-4 المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) Global Reporting Initiative

تعد المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) من المعايير الرائدة والأكثر قبولاً لرصد استدامة المؤسسات عالمياً. تم تطوير المعايير وإصدارها من قبل المجلس العالمي لمعايير الاستدامة (GSSB) الذي يمثل هيئة وضع المعايير الخاصة بالمنظمة، و(GRI) منظمة دولية مستقلة للمعايير، غير هادفة للربح تساعد الشركات والحكومات والمنظمات الأخرى على فهم تأثيرها على قضايا الاستدامة المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والحكومي عبر الأشراف على إصدار تقارير الاستدامة، ويهدف تقرير الـ GRI إلى:

1. تحديد المستوى وتقييم الأداء الخاص بالاستدامة والمتعلقة بالقوانين والمعايير والقواعد.
2. تحمل المسؤولية أمام الأطراف المعنية الداخلية والخارجية.
3. استعراض كيفية تأثير الشركة إيجابياً وسلبياً، ومقارنة الأداء الداخلي مع أداء الشركات الأخرى.

(<http://www.globalreporting.org>)

وهي مصممة أساساً كإطار للشركات الخاصة، ولكن وضعت توجيهات تكميلية للاستدامة لأعداد التقارير للوكالات العامة والجمعيات الخيرية وغيرها (Jones, 2010, 13). ويستخدم آلاف المراسلين في مختلف الشركات والقطاع العام وفي أكثر من 90 دولة في العالم إرشادات المبادرة العالمية للإبلاغ، وتتضمن أنشطة المبادرة العالمية للإبلاغ على سياسة مزدوجة: الأولى، تقديم الإرشادات الخاصة بتقارير الاستدامة، والثانية هي تطوير أنشطة المشاركة والشراكات لتعزيز القيمة لتقارير الاستدامة للمؤسسات (سوق أبو ضبي للأوراق المالية، 2020: 17).

2-2-4-1 الخطوات اللازمة لإصدار معايير الإبلاغ وتفسيراتها

إن مجلس معايير الاستدامة العالمية (GSSB) مفوض بموجب اختصاصاته لتطوير وإصدار بيانات موثوقة. يشمل مصطلح "التصريحات الرسمية" معايير GRI والتفسيرات ذات الصلة. يتم وضع

التصريحات الرسمية وإصدارها للصالح العام ووفقاً للإجراءات الواجبة على النحو المحدد في هذا البروتوكول. وتنقسم عملية تطوير معايير GRI إلى الخطوات الآتية:

- 1- تحديد المشروع وتحديد الأولويات
 - 2- بدء المشروع
 - 3- تعيين مجموعات عمل المشروع، حسب الاقتضاء
 - 4- تعيين لجان فنية مخصصة، حسب الضرورة
 - 5- التفاعل مع GRI مجلس الإدارة ومجلس أصحاب المصلحة
 - 6- العرض العام للجمهور
 - 7- النظر في تعليقات المستجيبين على مسودة العرض
 - 8- النظر في الحاجة إلى إعادة التعرض
 - 9- الموافقة على المعيار
 - 10- إصدار معيار نهائي
- (GSSB Due Process Protocol, 2015:1-14) وكما هو موضح في الشكل التالي:



شكل (2-2) خطوات إصدار معايير مبادرة الإبلاغ (GRI)

(الجياوي والخفاجي، 2020: 155)

2-4-2-2 مبادئ اعداد التقارير وأنواع التقارير وفق مبادرة الابلاغ

اولاً: المبادئ المتعلقة بالمحتوى وتقسيم الى: (<https://wailalamoudi.wordpress.com>)

1- الأهمية النسبية، المواضيع المادية. 2- شمولية أصحاب المصلحة. 3- سياق الاستدامة. 4- الاستيفاء، شمولية التقرير.

ثانياً: المبادئ المتعلقة بالجودة وهي:

1- التوازن. 2- المقارنة.

3- الدقة. 4- التوقيت.

5- الوضوح. 6- الموثوقية.

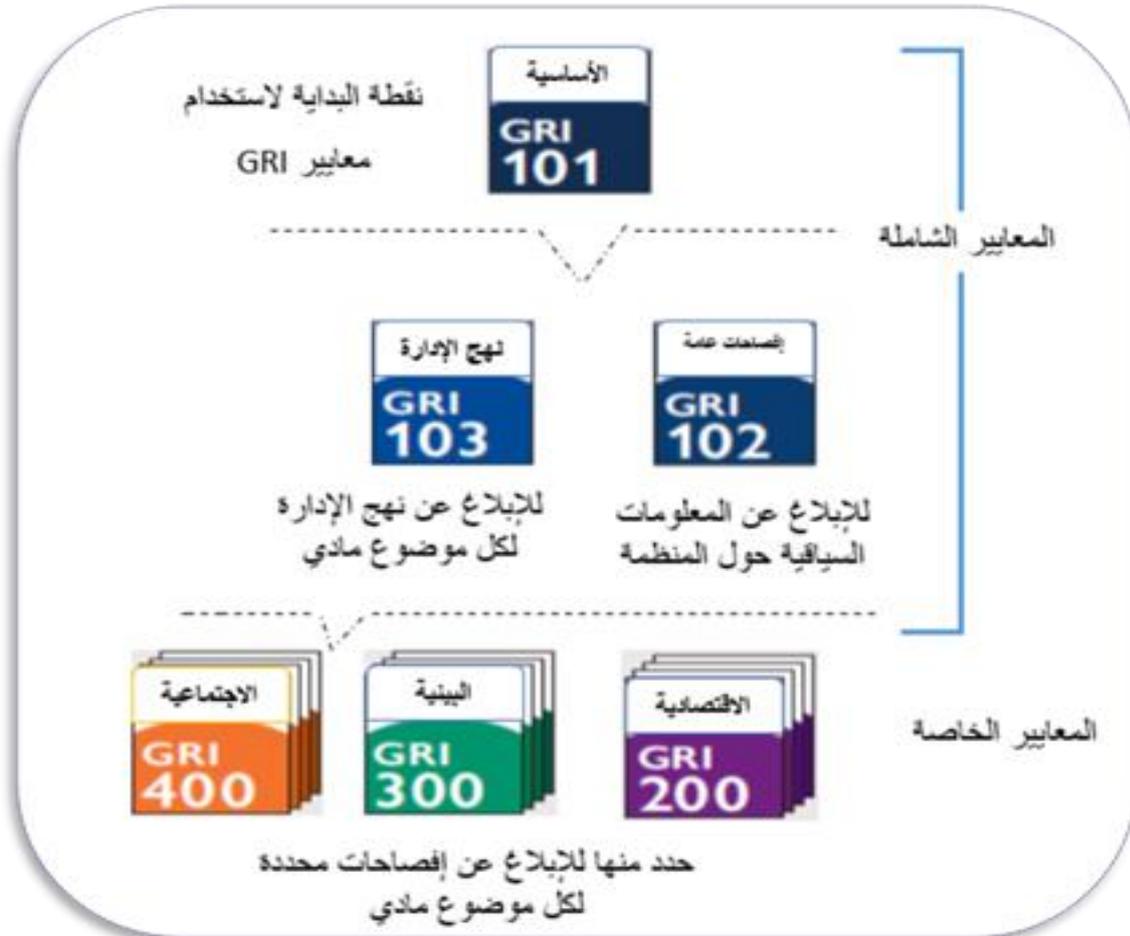
وتقسم التقارير الى نوعين وهما:

التقرير (A) والذي يجب فقط عن المعايير العامة للإفصاح.

التقرير (B) والذي يجب أيضاً عن المعايير المحددة للإفصاح.

2-2-4-3 معايير مبادرة الإبلاغ العالمي

تقسم معايير مبادرة الإبلاغ العالمية الى معايير ابلاغ شاملة او عامة ومعايير خاصة او محدده وكما موضح في الشكل الاتي:



شكل رقم (2-3) تقسيم مجاميع معايير (GRI)

Source: (GRI Standards,2016:3)

ويمكن استخدام معايير (GRI) من قبل مختلف الشركات وعلى اختلاف أنشطتها وأهدافها وفي أي قطاع في العالم، وان تاريخ سريان المعايير من 1 تموز 2018 مع التشجيع على استخدام هذه المعايير في وقت سابق، وبالإمكان تلخيص معايير ومؤشرات مبادرة الإبلاغ بالجدول الآتي: (الخفاجي , 2019: 58)

جدول (3-2)

جدول يلخص معايير مؤشرات (GRI)

عدد المؤشرات	عنوان المعيار	رقم المعيار	عدد المؤشرات	عنوان المعيار	رقم المعيار
1 مؤشر	علاقات العمالة/الادارة	GRI 402		الأساس	GRI 101
4 مؤشر	الصحة والسلامة المهنية	GRI 403	56 مؤشر	الإفصاحات العامة	GRI 102
3 مؤشر	التدريب والتعليم	GRI 404		نهج الادارة	GRI 103
2 مؤشر	التنوع وتكافؤ الفرص	GRI 405	4 مؤشرات	الاداء الاقتصادي	GRI 201
1 مؤشر	عدم التمييز	GRI 406	2 مؤشر	التواجد في السوق	GRI 202
1 مؤشر	الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية	GRI 407	2 مؤشر	التأثيرات الاقتصادية غير المباشرة	GRI 203
1 مؤشر	عمالة الاطفال	GRI 408	1 مؤشر	ممارسات الشراء	GRI 204
1 مؤشر	العمل الجبري او القسري	GRI 409	3 مؤشر	مكافحة الفساد	GRI 205
1 مؤشر	الممارسات الامنية	GRI 410	1 مؤشر	السلوك المناهض للمنافسة	GRI 206
1 مؤشر	حقوق الشعوب الاصلية	GRI 411	2 مؤشر	المواد	GRI 301

3 مؤشر	تقييم حقوق الانسان	GRI 412	5 مؤشر	الطاقة	GRI 302
2 مؤشر	المجتمعات المحلية	GRI 413	3 مؤشر	الماء والصرف الصحي	GRI 303
2 مؤشر	تقييم الموردين فيما يتعلق بالآثار على المجتمع	GRI 414	4 مؤشر	التنوع البيولوجي	GRI 304
1 مؤشر	السياسة العامة	GRI 415	7 مؤشر	الانبعاثات	GRI 305
2 مؤشر	صحة العميل وسلامته	GRI 416	5 مؤشر	النفايات السائلة والصلبة	GRI 306
3 مؤشر	التسويق والملصقات	GRI 417	1 مؤشر	الامتثال البيئي	GRI 307
1 مؤشر	خصوصية العميل	GRI 418	2 مؤشر	التقييم البيئي للموردين	GRI 308
1 مؤشر	الامتثال الاجتماعي والاقتصادي	GRI 419	3 مؤشر	التوظيف	GRI 401

Source: (Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards, (2016), Global Reporting Intuitive, Amsterdam, P.1-420).

وحددت GRI نوعين او مجموعتين من المؤشرات وهما المؤشرات الأساسية والتي تعد مهمة لجميع المستخدمين لتقارير الاستدامة للوحدات الاقتصادية لأنها تناسب الوحدات الاقتصادية بشكل عام للإبلاغ في تقاريرها ومهمه لأغلب أصحاب المصلحة، والمجموعة الثانية من المؤشرات هي المؤشرات الإضافية وتشجع المبادرة على استخدام هذه المؤشرات من قبل المنظمات في تقاريرها لزيادة المعرفة بالوحدة الاقتصادية وبما يجعل هذه المؤشرات يمكن ان تستخدم او يمكن رفعها من قائمة المؤشرات للوحدة الاقتصادية (عبد الله ووادي، 2018: 588)، وان مفهوم مؤشرات الاستدامة بانه يمثل تكامل بين الاهداف الاجتماعية والبيئية فضلاً عن الاهداف الاقتصادية للشركة وتعتبر ضمان على سير عملياتها وتعظيم قيمتها والحفاظ عليها وطمأنة لمختلف اصحاب المصلحة على استمرارية الشركة وامتلاكها القدرة على المنافسة، ان الشركة تؤدي وظائفها في مختلف جوانب الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بأفضل ما يمكن وضمن الاستمرارية للشركة على المدى البعيد والعمل على تحسين ادائها المستقبلي (العبيدي، 2018: 56).

2-2-5 مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)

أطلق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي مبادرة رسمية لأجل إنشاء مجلس معايير محاسبة الاستدامة Sustainability Accounting Standards Board (SASB) وهو منظمة غير ربحية مقرها الولايات المتحدة بدأت اعمالها في 2012 لتطوير ونشر معايير محاسبة الاستدامة الهدف منها هو إعداد التقارير المتكاملة التي تخص قضايا التنمية المستدامة في الصناعة، ولكنها تنطبق على نطاق واسع وأهميتها عالمياً للمؤسسات التي ترغب اعداد تقارير عن قضايا الحوكمة والمجالات الاجتماعية والبيئية (زينب، 2018). وتقوم SASB، بتطوير معايير إعداد التقارير التي تمكن الشركات في جميع أنحاء العالم من تحديد وإدارة وإيصال المعلومات المادية والاستدامة إلى المستثمرين، وتوفر SASB أيضاً التعليم والموارد التي تساعد في تطوير استخدام هذه المعايير والمقاييس الخاصة بالصناعة. كما يساعد SASB الشركات على الاستفادة من شفافية أكبر، وإدارة أفضل للمخاطر، وتحسين الأداء على المدى الطويل، وعلامة تجارية أقوى وأكثر قيمة. علاوةً على ذلك يساعد SASB المستثمرين على الاستفادة من البيانات البيئية والاجتماعية والحوكمة وغيرها من بيانات الاستدامة القابلة للمقارنة والمتسقة والمادية، وتمكينهم من اتخاذ قرارات استثمار أفضل.

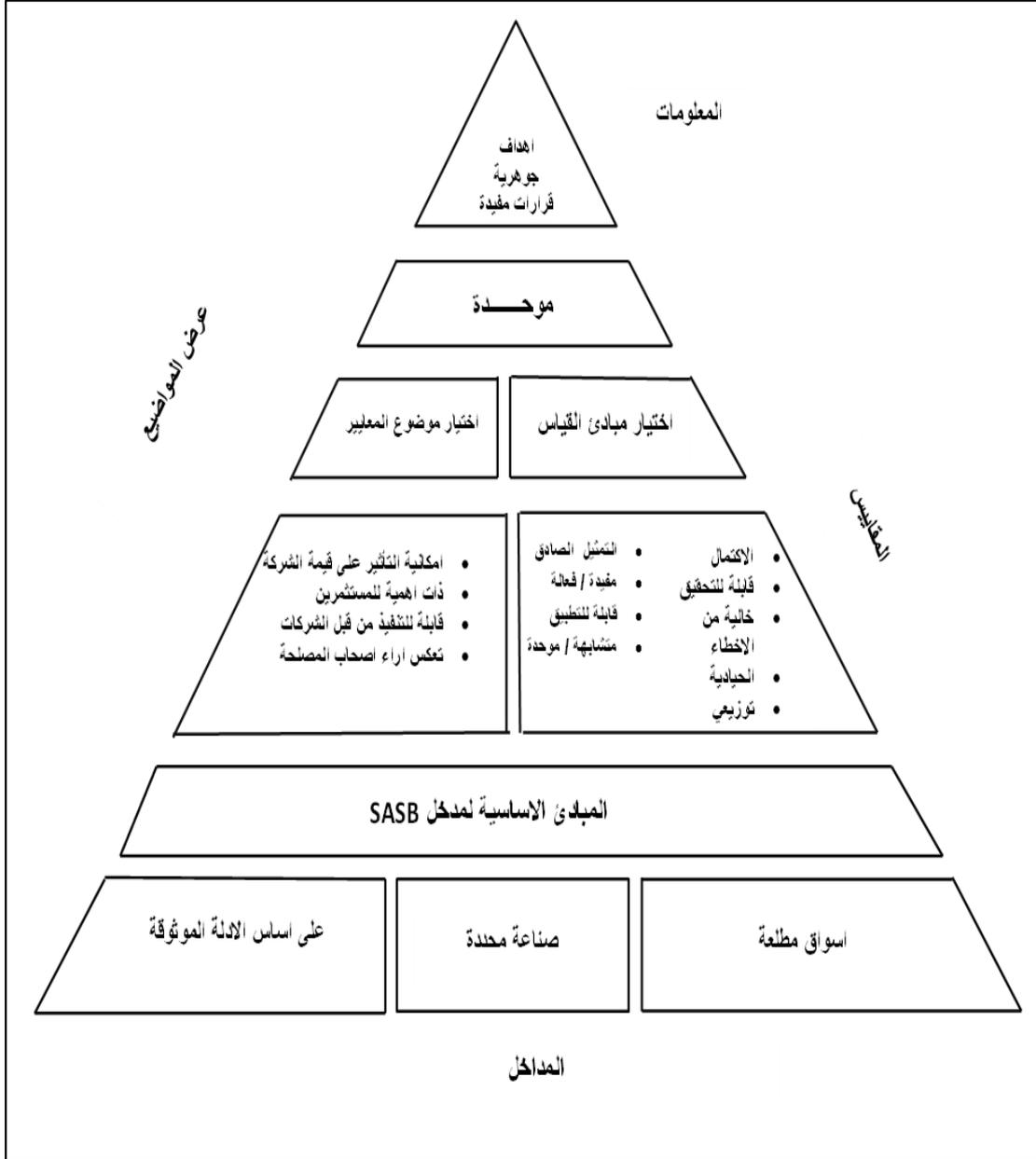
([ae.linkedin.com/company/sasb-sustainability-accounting-standards-board](https://www.linkedin.com/company/sasb-sustainability-accounting-standards-board))

2-2-6- الإطار المفاهيمي الصادر لمجلس معايير محاسبة الاستدامة

ان عملية تطوير معايير SASB قائمة على الأدلة، وتسهل المشاركة الواسعة وتراعي بموضوعية جميع آراء أصحاب المصلحة. تتبع هذه العملية أفضل ممارسات ANSI² وتخضع للإشراف من مجلس معايير خارجي ومجلس إدارة SASB توجه مبادئ SASB جميع القرارات الداخلية والتفاعلات مع أصحاب المصلحة الخارجيين الذين يشاركون في وضع معايير الصناعة. تُستخدم المبادئ جنباً إلى جنب مع التعريفات والخصائص الرئيسية لمحاسبة الاستدامة للإبلاغ عن الاختيار النهائي للموضوعات، والتي يتم تطوير المعايير الخاصة بها داخل الصناعة. يستخدم SASB أيضاً معايير لتقييم جودة المقاييس المحاسبية بدقة (SASB, 2013:11 Conceptual Framework)، ويتضمن الإطار المفاهيمي للمجلس المفاهيم والتعاريف والاهداف الاساسية والمبادئ التي توجه اعضاء المجلس عند وضع معايير محاسبة الاستدامة، وكذلك التركيز على تحسين الاداء وتعزيز الثقة للمستثمرين المستخدمين

² المعهد الوطني الأمريكي للمعايير The American National Standards Institute ويختصر (ANSI) وهو منظمة خاصة غير ربحية تدير وتنسق المعايير الطوعية الأمريكية ونظام تقييم المطابقة. تأسس المعهد عام 1918، ويعمل في تعاون وثيق مع أصحاب المصلحة من الصناعة والحكومة لتحديد وتطوير المعايير والحلول القائمة على المطابقة للأولويات الوطنية والعالمية. (<https://www.ansi.org>)

للبينات المالية التي تصدرها الشركة، والشكل الآتي يبين مكونات الإطار النظري الصادر عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة.



شكل (2-4)

الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة

(SASB Conceptual Framework: 2017, 1)

ويرى الباحث ان الالتزام بمعايير محددة لأعداد تقارير الاستدامة بوصفها الوسيلة الرئيسية لعرض مساهمات الشركة في قضايا الاستدامة سوف يساعد في اتساق تلك التقارير من خلال استخدام قواعد وطرق ثابتة في الأعداد والافصاح من قبل الشركة الامر الذي يعزز من مصداقيه هذه التقارير.

المحور الثاني

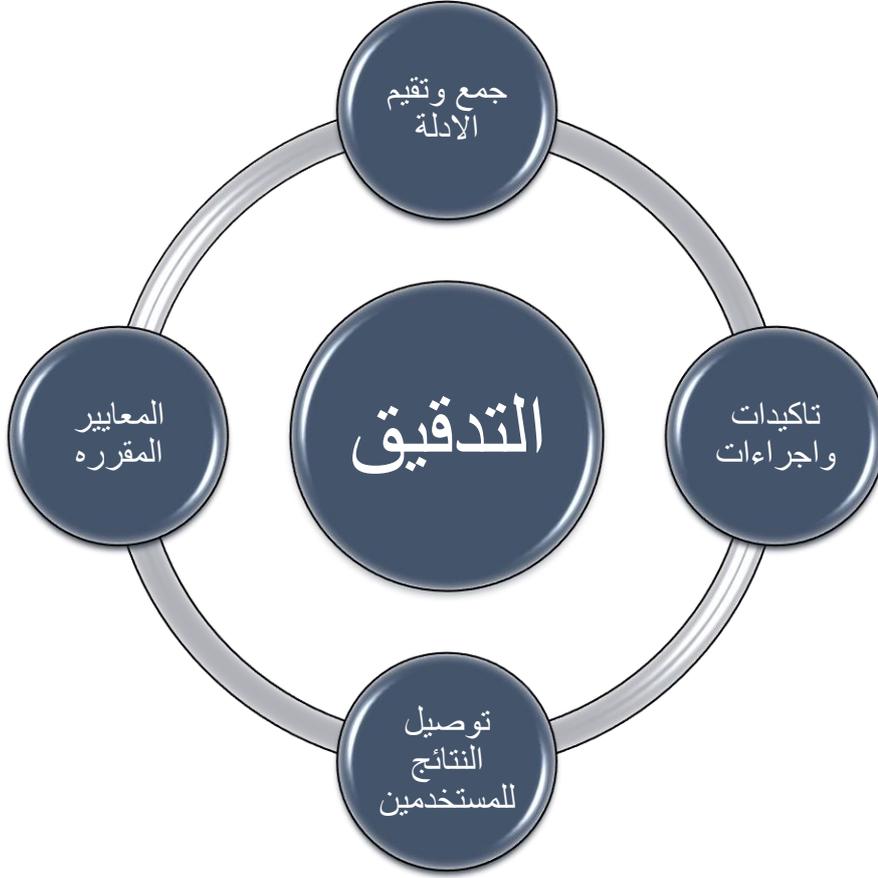
التدقيق في ابعاد الاستدامة

ان الهدف الرئيس من عملية تدقيق تقارير الاستدامة هو التعزيز من حالة تلك التقارير وزيادة درجة الثقة في هذه التقارير من قبل مستخدميها فيما يتعلق بدقة وصدق المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة ومن اجل تعزيز مصداقية تلك التقارير تقوم الوحدات الاقتصادية بتقديمها الى مدققين خارجيين لتدقيقها وأضافه قيمة من خلال تقييم نظام ادارة الاستدامة وتقديم المشورة والنصيحة للإدارة العليا وتوفير توكيد حول الاكتمال والدقة حسب مؤشرات الاداء المستدام. وان تدقيق تقارير الاستدامة يزيد من جودة ودقة المعلومات البيئية والاجتماعية التي تشتمل عليها تلك التقارير، والتي يتم توفيرها لأصحاب المصلحة، كما ان الوحدات الاقتصادية الراغبة في تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة الخاصة بها وفي بناء سمعة قوية تسعى جاهدةً الى تأكيد تقارير استدامتها. (coadec.uobaghdad.edu.iq)، وقبل الخوض في تفاصيل وجوانب تدقيق تقارير الاستدامة سوف نستعرض مفهوم التدقيق بشكل موجز.

2-2-7- لمححه عن مفهوم التدقيق

يعد مفهوم التدقيق مفهوماً واسعاً فقد عرفته الجمعية الامريكية للمحاسبين (AAA)التدقيق هو عملية منهجية للحصول بشكل موضوعي على الأدلة وتقييمها حول التأكيدات والإجراءات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المعمول بها وإبلاغ النتائج للمهتمين والمستخدمين (Louwers.et al, 2018:5) وعرف أيضاً التدقيق هو تجميع وتقييم الأدلة حول المعلومات لتحديد وتقديم تقرير عن درجة التطابق بين المعلومات والمعايير المعمول بها، ويجب أن يتم التدقيق من قبل شخص مختص ومستقل لإجراء التدقيق يجب أن تكون هناك معلومات في شكل يمكن التحقق منه وبعض المعايير التي يمكن للمدقق عبرها تقييم المعلومات. وتكون المعلومات قابلة للقياس مثل البيانات المالية للشركات ومعلومات وصفية غير قابلة للقياس مثل فعالية أنظمة الكمبيوتر وفعالية عمليات التصنيع (Al Arens et al, 2014:4)، والتدقيق هو عملية للتحقق من صحة ادعاء ومزاعم شخص ما ولكي يتم التدقيق بكفاءة يجب الاعتماد على معايير وقواعد منطقية وثابته تعين المطلوب من عملية التدقيق والظروف التي تمارس فيها (توماس وهنكي، 1989: 26) ومع التغيرات في البيئة الاجتماعية والاقتصادية لا يقتصر مفهوم التدقيق اليوم على مجرد مصادقة سجلات المحاسبة المالية بل أنه يعتبر الآن نشاط تقييم مستقل يمتد نحو التقييم من الجوانب غير المالية كذلك. وفقاً للمبادئ التوجيهية العامة للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد تشارترد محاسبو الهند (ICAI) التدقيق هو فحص منهجي ومستقل للبيانات والسجلات والعمليات والأداء (المالي وغير المالي) للمؤسسة لغرض معنن وعليه ومن

منظور أوسع فإن التدقيق هو تقييم شامل لجميع الجوانب ذات الصلة سواء كانت مالية أم غير ذلك Sana (et al, 2017:23). والشكل التالي يبين السمات الأساسية للتدقيق.



شكل رقم (2-5)

السمات الأساسية للتدقيق

الشكل من اعداد الباحث

2-2-8- جوانب التدقيق المتعلقة بتقارير الاستدامة

تم استعراض ابعاد الاستدامة في المبحث السابق والتي تبينها الشركات في تقارير الاستدامة التي تعدها لإظهار مساهماتها في هذه الجوانب وعليه فان عملية تدقيق هذه التقارير ستكون شامله لهذه البيانات المرتبطة بتلك الابعاد والتي تتمثل بالآتي:

2-2-8-1 - تدقيق مساهمة الشركات في البعد الاجتماعي

أصبح مطلوب من الشركات اليوم تحمل مسؤوليات أخرى متعلقة بتحقيق اهداف اجتماعية قد تكون مباشرة او غير مباشرة الامر الذي يتطلب من الشركات رسم الخطط والسياسات وإيجاد البرامج والأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وأدى ذلك الى ظهور المسؤولية الاجتماعية للشركة وصارت مسؤولية الإدارة ليست فقط عن الكفاية الاقتصادية لأنشطة الشركة وانما يجب ان تؤدي دورها تجاه العدد

المتزايد للمشاكل الاجتماعية التي تواجهها (توفيق واخرون، 2015: 234)، ويهتم التدقيق الاجتماعي بالأهداف التي تحقق الرفاهية للمجتمع والذي تعمل فيه المؤسسات المختلفة ومعالجة المشاكل الاجتماعية (<https://almerja.com/reading>) وعرف التدقيق الاجتماعي على انه تقييم منظم ورشيد للمحتوى الاجتماعي للأنشطة والبرامج التي تقوم بها الشركة واعداد تقرير لنتائج التقييم للأطراف ذات العلاقة في المجتمع، وان التدقيق الاجتماعي يركز على ثلاثة متطلبات تتبلور في: (محمود واخرون، 2011: 251-252).

- 1- تعين فلسفة الشركة للمسؤولية الاجتماعية التي يجب القيام بها.
- 2- وضع الأهداف لبرامج العمل الاجتماعي والتي تنسجم مع فلسفة الشركة.
- 3- اعداد البرامج للعمل الاجتماعي لأجل تحقيق الأهداف الموضوعية، وفي ضوء هذه المتطلبات تحدد خطوات التدقيق الاجتماعي بالآتي:
 - أ- القيام بتجميع بتكلفة الأداء الخاصة الذي يتعلق ببرامج العمل الاجتماعي.
 - ب- قياس مدخلات ومخرجات هذه البرامج وفق معايير محددة سلفاً.
 - ج- اعداد تقرير خاص بالأداء الاجتماعي.
 - د- تقييم الأداء الاجتماعي للشركة عبر تحديد مدى الكفاءة والفاعلية في تنفيذ البرامج الموضوعية، وعلاقة ذلك بأهداف وفلسفة الشركة في هذا المجال.

2-2-8-2- التدقيق في البعد البيئي

بالنظر لأهمية البيئة وضرورة المحافظة عليها وذلك عن طريق اعتماد مفهوم التنمية المستدامة، وازداد الاهتمام بالأداء البيئي من قبل الشركات وبالنتيجة فان من الضروري أن تتبنى إدارة الشركة البرامج التي تجعلها قادره على رقابة أدائها البيئي. مما يتطلب زيادة الاهتمام بنظام محاسبة الأداء البيئي، والتي تعد المصدر الرئيس لتوفير المعلومات المتعلقة بأنشطة العمليات البيئية للمساعدة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة. وعرفت وكالة حماية البيئة EPA التدقيق البيئي بانه "عملية فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات القانونية وللعمليات الإنتاجية، وما يرتبط منها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها" وعرف التدقيق البيئي ايضا بانه الفحص المنظم والموضوعي للأداء البيئي بشكل دوري بواسطة اشخاص متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك للتأكد من الالتزام بالسياسات والقوانين والمعايير البيئية وتقييم فعالية البرامج الادارية البيئية وتوصيل النتائج الى الأطراف المهمة بها (غلاب، 2011: 131).

ان الهدف من التدقيق البيئي هو تحديد مدى التزام الشركة بالمعايير والقوانين الخاصة بالبيئة والالتزام بالحد الأدنى بأمر السلامة والتأكد من ان الشركة تعمل على تطوير معايير البيئة الخاصة بها

(العواد، 2020، 425)، وان عملية تدقيق الاستدامة البيئية تتضمن جملة من الخطوات وهي كالتالي:
(greenaudits.co.za)، (سلطة جودة البيئة الفلسطينية، 2014: 22-28).

- 1- الهدف من عملية التدقيق: ما هي الدوافع للتدقيق وكيف يتوافق ذلك مع القيم الأساسية للمؤسسة؟
- 2- تحديد نطاق التدقيق الأساسي ويتم اجراء تقييم أولي مع تحديد مجالات العمل ذات الأولوية للدراسات التفصيلية أو التدقيق الكامل.
- 3- فريق التدقيق: من الذي سيساعد مدقق الاستدامة في جمع المعلومات؟
- 4- خطة التدقيق + قوائم المراجعة: يجب تطوير بيان العمل الذي يحدد نطاق التدقيق بين فريق التدقيق والمدقق ويجب تحديد المعلومات اللازمة للتدقيق وكذلك من سيتم تكليفه بالوصول إلى المعلومات وتجميعها. يجب تحديد الوقت والقيود التقنية.
- 5- مراجعة البيانات: لتحديد اتجاهات الاستهلاك، بما في ذلك الأنماط الموسمية، يلزم تدقيق سجلات الاستهلاك لمدة عام واحد من الكهرباء / الماء / النفايات / بما في ذلك التكاليف والأحجام. يوفر هذا معياراً لقياس إجراءات الكفاءة المستقبلية بالإضافة إلى المعلومات التي يتم تحديد الأهداف على أساسها.
- 6- الزيارات الميدانية: يحتاج المدقق إلى القيام بجولة في الموقع لفهم طبيعة العمل وتسجيل الأنشطة ولأجهزة في الموقع التي تستخدم الطاقة والمياه والمواد الكيميائية وتولد النفايات. سيتم تسجيل ساعات النشاط وأعداد الأشخاص بالإضافة إلى "الأجهزة / الأضواء" وما إلى ذلك في جدول بيانات.
- 7- مراجعة مسودة التقرير: مشروع تقرير يحدد الأنشطة والأجهزة التي قد تستفيد من إجراءات الكفاءة و / أو البدائل (مثل مواد التنظيف الصديقة للبيئة). يجب فحص المسودة من قبل فريق التدقيق لضمان التقاط البيانات بشكل صحيح.
- 8- التقرير النهائي: سيتضمن التقرير النهائي معلومات أساسية قام بتجميعها الفريق، وجدول بيانات للأجهزة مع تسليط الضوء على الأجهزة غير الفعالة، ومجموعة من التوصيات للتغييرات السلوكية و / أو التقنية كما هو مطلوب لكل جانب، ودراسات العائد على الاستثمار للتجديدات الفنية (مثل صناديق إعادة التدوير / الأضواء المخصصة / تسخين المياه) ملاحظة العائد على دراسات الاستثمار هي الأفضل من قبل شركاء الصناعة.

2-2-8-3- التدقيق في مجال الحوكمة

تساعد الحوكمة الجيدة الشركات على بناء بيئة من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتعزيز الاستثمار طويل الأجل والاستقرار المالي ونزاهة الأعمال، وبالتالي دعم نمو أقوى ومجتمعات أكثر شمولاً (www.oecd.org/corporate). وعلى مراقب الحسابات الإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية وإيصال ذلك للمعنيين أو المكلفين بالحوكمة استناداً إلى معيار التدقيق الدولي 260 وذلك لتحقيق الاتي: (العواد، 2020: 311).

1- يساعد المكلفين والمدقق على معرفة الأمور الخاصة بالتدقيق ويتيح لهم تطوير العلاقات العملية بشكل بناء.

2- يسمح للمدقق بالحصول على المعلومات المتعلقة بالتدقيق مما يؤدي الى تقليل الأخطاء الجوهرية.

3- مساعدة المكلفون بالحوكمة على الالتزام والايفاء بمسؤولياتهم للأشراف على الشؤون المالية لتقليل المخاطر الناتجة عن الأخطاء الجوهرية.

و على المدقق ان يبين للمكلفين بالحوكمة الأمور الاتية:

4- مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق القوائم المالية بضمنها مسؤوليته عن ابداء الرأي بالبيانات المالية، والتدقيق لا يعفي المكلفين او الإدارة من مسؤولياتهم.

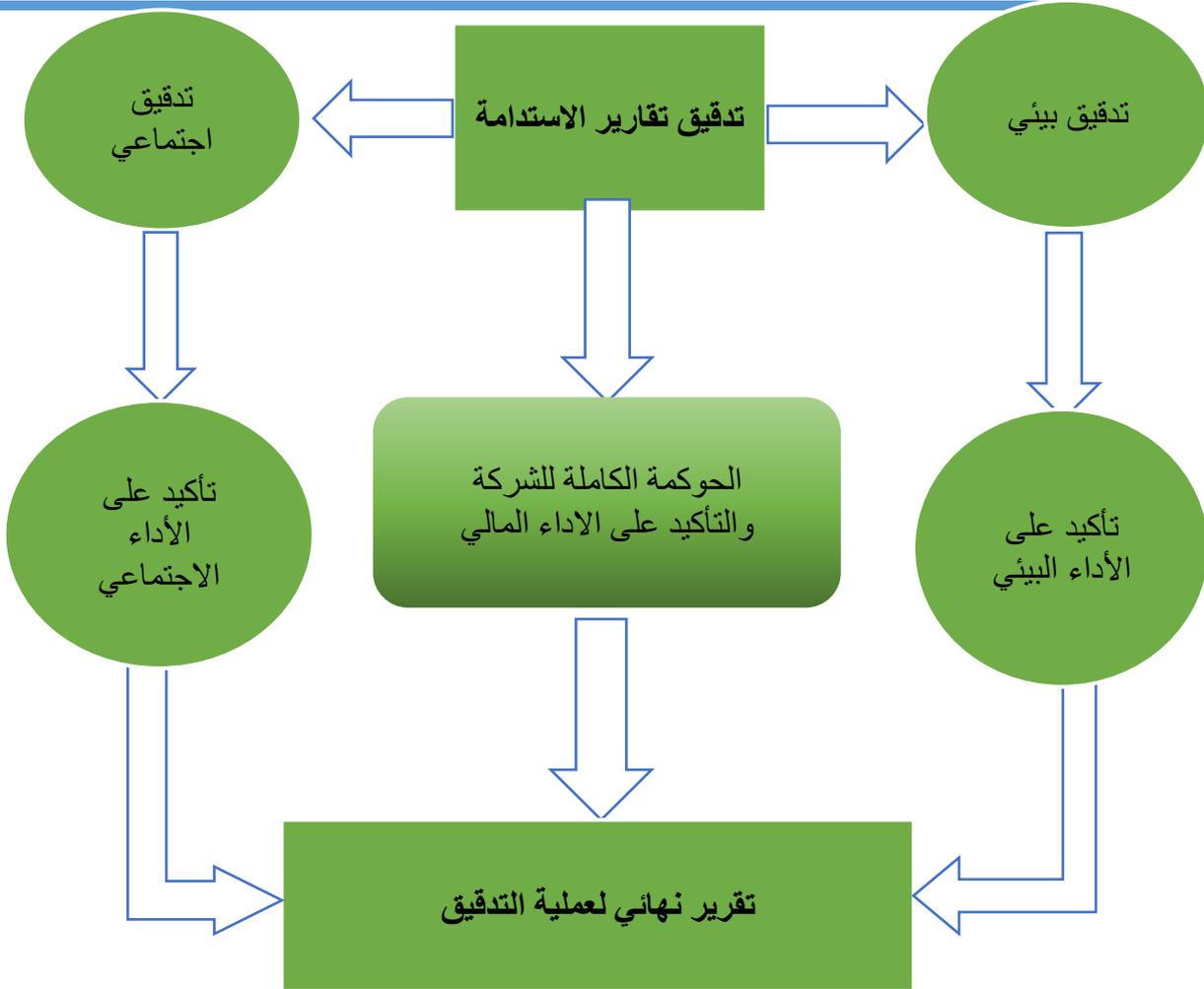
5- توقيت التخطيط ونطاقه، ويشمل هذا المخاطر الكبيرة أيضا التي عينها المدقق واهم النتائج التي توصل لها اثناء عملية التدقيق.

6- راي المدقق المتعلق بالجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للشركة.

2-2-9- إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة

أن وظيفة تدقيق تقارير المستدامة تعد خدمة جديدة وهي حديثة العهد، اذ انه لا توجد معايير لتدقيق التنمية المستدامة متفق عليها ومقبولة قبولا عاما حتى الآن و أن عملية التدقيق تتطلب عادة حزمة من معايير التدقيق والتي يمكن استخدامها أساساً لعملية التقييم ولأنه لا توجد معايير حقيقية لتقييم التنمية المستدامة الامر الذي يمثل تحديا لهذه الخدمة الجيدة للقيام بها بالشكل المطلوب والكامل لنبحث عن نهج لتدقيق التنمية المستدامة هناك بعض الامور المفيدة التي يمكن استنتاجها من مجموعة إجراءات داخل الشركة (غلاب، 2011: 140)، ونظراً لأن البيانات الواردة في تقرير الاستدامة يجب أن تأتي من مصادر موثوقة ويمكن التحقق منها، فإنها تكون أكثر فاعلية إذا تم اختبارها من قبل شركة مستقلة، والتي تشهد على كل من النتيجة النهائية والعملية التي يتم من خلالها إعداد التقرير (www.rina.org).

هناك مجموعة متنوعة من المناهج التي تم وضعها لوظيفة التدقيق والتي تم التطرق إليها والمتمثلة في تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي، بما في ذلك الأساليب المتاحة لتقييم الاستدامة عن طريق جمع البيانات الخاصة بمساهمات الشركة في ابعاد الاستدامة والحصول على تأكيدات خاصة بتلك المساهمات ومن كل ما سبق ذكره يمكن إيجاد توليفة خاصه لتدقيق تقارير الاستدامة تجمع بين التدقيق البيئي والاجتماعي والحوكمة لوضع إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة ووفق الشكل ادناه.



شكل (6-2)

إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة

الشكل من اعداد الباحث

ومما سبق يمكن القول ان تدقيق تقارير الاستدامة هو منهج موضوعي ووسيلة فعالة للتحقق وبشكل معقول من البيانات الواردة في هذه التقارير والحصول على تأكيدات حول مزاعم الشركة عن مدى التزامها في تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة مما يساعد اصحاب المصالح في مراقبة الاداء المستدام للشركة.

واستناداً للإطار المقترح فان الية تدقيق محاور تقارير الاستدامة تركز على: (1: Ritson, 2016).

1- تدقيق الاستدامة البيئية - كيف تدار الموارد الطبيعية المحدودة وتنفذ الإجراءات اللازمة لحماية البيئة.

2- تدقيق الاستدامة الاجتماعية - تأثير الأفعال في البيئة على الآخرين، ما يكون

الشعور والتفكير والعلاقة مع المجتمع.

3- تدقيق الاستدامة الاقتصادية - أفضل السبل لاستخدام الأموال المحدودة لتنفيذ المبادرات المستدامة، وقيمة

تلك المبادرات

الخطوات اللازمة للقيام بعملية التدقيق (إجراءات تدقيق تقارير الاستدامة)

لتطبيق الإطار المقترح على المكلف بتدقيق تقارير الاستدامة يمكن الاعتماد على ما ورد سابقا في هذا المبحث من خطوات للتدقيق في الجانب البيئي والاجتماعي وفي مجال الحوكمة وبشكل عام يمكن القيام بالخطوات الآتية: (عبد الله، 2020: 599-600)

1- فهم طبيعة نشاط الشركة الخاضعة للتدقيق وحجم التأثير الاجتماعي والبيئي والاقتصادي لأنشطة الشركة وتقييم المخاطر المحتملة والمرتبطة بقضايا الاستدامة لكل نشاط من هذه الأنشطة.

2- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على عمل ذلك النظام وتشخص نقاط القوة والضعف فيه والإمكانات المتوفرة لديه وكفاءة الأشخاص العاملين فيه للقيام بتنفيذ المهام المتعلقة بالاستدامة.

3- الحصول على أدلة اثبات خاصة بالأنشطة المتعلقة بالأداء المستدام للشركة.

4- التحقق من التزام الشركة بالقوانين والارشادات والمعايير المستخدمة للإقرار عن معلومات الاستدامة ومدى تناغم آلية التدقيق المتبعة مع المعايير المطبقة من الشركة.

5- الاستعانة بأشخاص لديهم المعرفة والخبرة الكافية في الجانب البيئي وفي مجال الحوكمة وفي بقية أبعاد الاستدامة ذات الطابع الفني والعلمي للمساعدة في فهم تلك القضايا.

6- الحصول على تأكيدات كافية عن مسؤولية الإدارة فيما يخص معلومات الاستدامة الواردة في تقرير الاستدامة للشركة.

وفي ضوء الخطوات السابقة تطرح الأسئلة الآتية ومحاولة الحصول على إجابات لها عند إجراء التدقيق وعلى النحو الآتي: (www.cultivatingcapital.com)

-الحوكمة - هل تمتلك الشركة الدعم والبنية التحتية اللازمين لتطوير برنامج استدامة قوي؟

-التأثير الاجتماعي: العمال - كيف أشركت الشركة الموظفين وتأكدت من معاملتهم بشكل جيد؟

-التأثير الاجتماعي: المشاركة والعطاء - كيف تنعكس الأعمال على المجتمع؟

-الآثار البيئية: الحد من النفايات - ما الذي تفعله الشركة لتقليل النفايات؟

-التأثيرات البيئية على الموارد: الحفاظ على الموارد - ما الذي يمكن فعله للحفاظ على الموارد؟

-الآثار البيئية: الحد من البصمة الكربونية³ والسموم - ما الذي تقوم به الشركة لتقليل البصمة الكربونية وتقليل استخدامها للمواد السامة (بما في ذلك منتجات التنظيف)؟

³ البصمة الكربونية (Carbon Footprint): مؤشر يقيس معدلات انبعاث غاز ثاني أكسيد الكربون على مختلف المستويات مثل الأفراد أو المصانع أو المنتجات أو حتى الدول ويعبر عنه عادة بوحدة الطن من انبعاثات ثاني أكسيد الكربون في السنة (Ton / Year) يمكن لهذا المؤشر من تسليط الضوء على أثر الأنشطة البشرية على البيئة وبالتحديد على التغير المناخي تتكون البصمة الكربونية من مكونين أساسيين هما: البصمة الكربونية الرئيسية (Primary Footprint)، وهي المؤشر الذي يعني بتحديد كمية انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون الناتجة من حرق الوقود الأحفوري، والبصمة الكربونية الثانوية (Secondary Footprint)، وهي المؤشر الذي يعني بتحديد الانبعاثات غير المباشرة لغاز ثاني أكسيد الكربون الناتجة عن دورة حياة المنتجات التي نستخدمها (<https://hbrarabic.com>).

- التأثيرات البيئية: تطوير المنتج ودورة الحياة - ما الذي تقوم به الشركة لتقليل الأثر البيئي لمنتجاتها؟
- التأثير البيئي والاجتماعي: سلسلة التوريد والمشتريات - كيف يتم التعامل مع الموردين لتعزيز الاستدامة؟

2-2-10- الخلاصة

بين الباحث في هذا المبحث مفهوم تقارير الاستدامة وتعريفها وان هذه التقارير تحتوي على معلومات كمية ونوعية عن أداء الشركة المالي والاقتصادي والاجتماعي والأخلاقي والبيئي وايضاح الفرق بين تقارير الاستدامة والتقارير المالية وأهمية هذه التقارير تتمثل بانها أداة مفيدة لإدارة المخاطر وتساعد في اتخاذ قرارات أفضل وزيادة ثقة أصحاب المصلحة والهدف الرئيس من اعداد تقارير الاستدامة هو قياس أداء الشركة بما يخص تحقيق اهداف التنمية المستدامة المختلفة فضلاً عن ذلك الإفصاح المتعلق بهذا الأداء لمختلف الأطراف المعنية وأستعرض في المبحث المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) وخطوات اصدار المعايير ومؤشرات هذه المبادرة كما تطرق الى مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) والإطار المفاهيمي الصادر عن هذا المجلس.

أما المحور الثاني من المبحث فبيننا مفهوم التدقيق بإيجاز والهدف من تدقيق تقارير الاستدامة هو التعزيز من حالة تلك التقارير وزيادة درجة الثقة في هذه التقارير من قبل مستخدميها فيما يتعلق بدقة وصدق المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة كما درس أنواع التدقيق المتعلقة بأنشطة الاستدامة في التدقيق الاجتماعي والبيئي والحوكمة وختم المبحث بإطار مقترح لتدقيق تقرير الاستدامة متضمناً الخطوات العامة لتدقيق تقارير الاستدامة.

المبحث الثالث

البيانات المالية وثقة المستثمرين

التمهيد

في الوقت الحاضر، تعتمد القرارات في الشركة على المعلومات التي تم الحصول عليها من تحليل البيانات، والتي توفر خدمات متنوعة لبناء عملية موثوقة ودقيقة. نظراً لأن البيانات هي موارد مهمة لدى الشركات، وإن جودة البيانات أمر بالغ الأهمية للمدربين وعمليات التشغيل لتحديد مشكلات الأداء ذات الصلة، فضلاً عن البيانات عالية الجودة تزيد من فرصة تحقيق أفضل الخدمات للشركة. وإن تحديد الجوانب المختلفة لجودة البيانات من التعريف والأبعاد والأنواع والاستراتيجيات والتقنيات ضرورية لتجهيز الأساليب والعمليات لتحسين البيانات، وتتكون البيانات المالية من أجزاء أو مجموعات من المعلومات المتعلقة بالصحة المالية للأعمال التجارية. وتستخدم الإدارة الداخلية هذه المعلومات لتحليل أداء الأعمال وتحديد ما إذا كان يجب تغيير التكتيكات والاستراتيجيات.

كما يستخدم الأشخاص والمنظمات خارج الشركة البيانات المالية التي تعلنها الشركة للحكم على جدارتها الائتمانية، وتقرير ما إذا كان سيتم الاستثمار في الأعمال التجارية، وتحديد ما إذا كانت الشركة تمتلك اللوائح الحكومية، وتعد البيانات المادة الخام والأساسية لإنتاج المعلومات وأن البيانات لا تكون مفيدة في اتخاذ القرارات ما لم تخضع للمعالجة والتنظيم لكي تصبح معلومات مفيد لمستخدميها وأن أي عامل مؤثر في عملية اعداد البيانات سوف ينعكس بالضرورة على المعلومات المستخلصة منها وعليه سينعكس ذلك التأثير بشكل غير مباشر على قرارات المستخدمين. ويستعرض هذا المبحث البيانات بشكل عام والمعلومات المالية وخصائصها وعلاقة المستثمرين بتدقيق تقارير الاستدامة.

2-3-1- مفهوم البيانات

تمثل البيانات شريان الحياة بالنسبة للشركة والتي تشكل الأساس للعديد من القرارات الحاسمة في العمل. ومع ذلك، يجب أن يكون لدى الشركات عملية واسعة النطاق لجودة البيانات من أجل ضمان صلاحية البيانات، إذ يمكن أن تساهم البيانات الدقيقة في تقديم نتائج قيمة. لذلك تتطلب الاستفادة من النمو الهائل للبيانات الضخمة، تحتاج الشركات إلى استخدام إطار عمل لإدارة جودة البيانات أو لاقبل أن تبدأ في استخراج رؤى قابلة للتنفيذ من المعلومات المستخلصة (علي، 2012:479).

وتعرف البيانات بشكل عام بانها عبارة عن أعداد وأحرف ابجدية او رموز تستخدم لتمثيل الحقائق والمفاهيم وبشكل ملائم يمكن معالجتها وترجمتها وإيصالها من قبل الإنسان أو بواسطة الأجهزة لتحويلها إلى نتائج أي أن البيانات تكون غير محددة القيمة وغير منظمة إذ يمكن أن تكون وصفية لا يمكن قياسها وقد تكون كمية قابلة للقياس والحساب (هلاي وعمران، 2016: 11) وتعرف ايضاً بانها "حقائق غير منظمة تؤخذ من الملاحظات والسجلات ولا تعطي معنى" (زغبة واخرون، 2017: 15).

2-3-2- التمييز بين البيانات والمعلومات

من المفهوم والتعاريف السابقة تبين ان البيانات هي ملاحظات منفصلة وموضوعية وهي غير منظمة وغير معالجة ولا تنقل أي معنى محدد ومعبر عنها برموز او أحرف وهي الأساس لتوليد المعلومات بعد معالجتها، والبيانات هي الحقائق التي يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها بواسطة نظام معلومات. تحتاج الشركات إلى جمع عدة أنواع من البيانات، مثل الأنشطة التي تتم، والموارد المتأثرة بالأنشطة والأشخاص الذين يشاركون في النشاط. على سبيل المثال، يحتاج النشاط التجاري إلى جمع بيانات حول عملية بيع (التاريخ، المبلغ الإجمالي)، والمورد المباع (سلعة أو الخدمة والكمية المباعة وسعر الوحدة) والأشخاص الذين شاركوا والمعلومات هي البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها لتوفير معنى وتحسين عملية صنع القرار. كقاعدة عامة، يتخذ المستخدمون قرارات أفضل مثل الكمية وزيادة جودة المعلومات (Romney & Steinbart, 2015:4). يبين الجدول ادناه الاختلاف بين البيانات والمعلومات.

جدول رقم (2-4)

الفرق بين البيانات والمعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المدخلات	المخرجات
الحجم	كبير جدا	صغيرة نسبيا مقارنة بحجم البيانات

(هالالي و عمران، 2016: 12)

2-3-3- جودة البيانات

تختلف الأدبيات حول تعريف جودة البيانات، ولكن هناك شيء واحد مؤكد ان جودة البيانات لا تعتمد فقط على ميزاتها الخاصة ولكن أيضاً على بيئة العمل باستخدام البيانات، بما في ذلك العمليات التجارية ومستخدمي الأعمال فقط البيانات التي تتوافق مع الاستخدامات ذات الصلة وتفي بالمتطلبات يمكن اعتبارها بيانات مفيدة (أو ذات نوعية جيدة) عادة، يتم تطوير معايير جودة البيانات من منظور منتجي البيانات في الماضي، كان مستخدمي البيانات إما منتجين مباشرين أو غير مباشرين للبيانات مما يضمن جودة البيانات ومع ذلك في عصر البيانات الضخمة، ومع تنوع مصادر البيانات لا يكون مستخدمي البيانات بالضرورة منتجي البيانات وعليه من الصعب للغاية قياس جودة البيانات (Cai & Zhu, 2015:4).

وبما أن البيانات هي موارد حاسمة في جميع الشركات فإن جودة البيانات أمر بالغ الأهمية بالنسبة للمدريين وعمليات التشغيل لتحديد قضايا الأداء ذات الصلة هناك مجموعة متنوعة من قضايا جودة البيانات من التعريف والقياس والتحليل والتحسين والتي تعتبر ضرورية لضمان جودة عالية للبيانات (Sidi, et al, 2012:300)، وتعرف جودة البيانات هي مقياس لمدى ملاءمة البيانات لغرض

او هدف معين. عادةً ما تتضمن المقاييس المستخدمة لقياس جودة البيانات ومراقبتها والإبلاغ عنها والاكتمال والدقة والتوقيت والعمر الزمني والتفصيل والهيكل والتنسيق. تهتم الشركات في العديد من الصناعات المختلفة بجودة بياناتها لأنها سوف تؤثر بالنتيجة على فعالية وكفاءة أنشطتها التجارية. (www.thegoldensource.com) وتتغير البيانات بسرعة كبيرة وتوقيت البيانات قصيرة جدا ونظرا للتغيرات السريعة في البيانات الضخمة، فإن "توقيت" بعض البيانات قصير جدا بالنسبة للشركات لا يمكن جمع البيانات المطلوبة في الوقت الحقيقي أو التعامل مع احتياجات البيانات على مدى فترة زمنية طويلة جدا الامر الذي يؤدي الى انتاج معلومات قديمة وغير مفيدة في اتخاذ القرارات لان المعالجة والتحليل على أساس هذه البيانات سوف تعطي استنتاجات غير مجدية أو مضللة مما يؤدي في نهاية المطاف إلى أخطاء صنع القرار من قبل الحكومات أو الشركات في الوقت الملائم وقد لا تكون البيانات ذات الجودة لاستخدام واحد مناسبة للاستخدامات الأخرى (Moges et al, 2013:1).

لذلك تحتاج الشركات الى نظام للمعالجة والقياس وإدارة البيانات المختلفة كما تشير إدارة البيانات المالية إلى مجموعة الأدوات والعمليات التي تستخدمها الشركات والمنظمات لتتبع جميع المعلومات المالية واحتياجات الإبلاغ الخاصة بها. وعادة ما ينطوي ذلك على استخدام البرامج والخوارزميات المتخصصة، بما في ذلك أدوات التحليلات والتقارير وتصور البيانات. والأكثر شيوعاً هو أن إدارة البيانات المالية تستخدم للمساعدة في ضمان تمكين المؤسسات من الوفاء بأنظمة الامتثال والمتطلبات القانونية. فضلاً عن ذلك، يوفر برنامج إدارة البيانات المالية أيضاً نماذج تنبؤيه وغيرها من مرافق ذكاء الأعمال التي تساعد المؤسسات. وتشمل هذه القدرة للشركات من جميع الأحجام لقياس المقاييس مثل الدخل والنفقات والأرباح / الخسائر وغيرها من البيانات المالية بشكل أكثر دقة (www.sisense.com/glossary/financial-data-management).

2-3-4- خصائص جودة البيانات

تشير جودة العرض إلى الطريقة الصحيحة لوصف للبيانات مما يسمح للمستخدمين فهم البيانات بشكل كامل على الرغم من أن القياس الكمي لجودة البيانات قد يبدو صعباً، عند السعي لتحسين الجودة من المهم الاتفاق على الخصائص المهمة وكيفية قياسها ويؤدي إعداد أدوات وضوابط مقاييس الأداء إلى إعادة فرض المعايير التي وضعتها الشركة ويمكن أن يكون لانخفاض جودة البيانات آثار اجتماعية واقتصادية كبيرة. على الرغم من أن الشركات تعمل على تحسين جودة البيانات من خلال الأساليب والأدوات العملية (Wang & Diane, 1996:1) وتتمثل خصائص جودة البيانات بالآتي:

1- إمكانية الوصول والتفويض

تشير إمكانية الوصول إلى مستوى صعوبة حصول المستخدمين على البيانات وكلما كانت البيانات متاحة كان الوصول إليها أسهل كما يشير التفويض إلى ما إذا كان لدى الفرد أو الشركة الحق في استخدام البيانات.

2- التوقيت المناسب

يتم تعريف التوقيت الزمني على أنه المدة الزمنية من إنشاء البيانات والحصول عليها إلى الاستخدام ويجب أن تكون البيانات متاحة خلال هذا التأخير للسماح بتحليل هادف في عصر البيانات الضخمة، يتغير محتوى البيانات بسرعة لذا فإن التوقيت مهم جداً.

3- المصدقية

تستخدم المصدقية لتقييم البيانات غير الرقمية. يشير إلى المكونات الموضوعية والذاتية لمصدقية مصدرها ومصدقية البيانات لها ثلاثة عوامل رئيسية: موثوقية مصادر البيانات، وتطبيع البيانات، والوقت الذي يتم فيه إنتاج البيانات.

4- التعريف / التوثيق

يتكون التعريف / الوثيقة من مواصفات البيانات، والتي تشمل اسم البيانات والتعريف والنطاقات من القيم الصالحة والتنسيقات القياسية وقواعد العمل وما إلى ذلك. يعمل تعريف البيانات المعياري على تحسين درجة استخدام البيانات.

5- الاتساق

يشير تناسق البيانات إلى ما إذا كانت العلاقة المنطقية بين البيانات المترابطة صحيحة أم لا.

6- دقة البيانات

للتأكد من دقة قيمة البيانات المعطاة، يتم مقارنتها بقرينة معروفة. في بعض الحالات، يمكن قياس الأشياء بسهولة، مثل الجنس، الذي يكون محدد القيم: ذكر وأنثى. ولكن في حالات أخرى، لا توجد قرينة معروفة، مما يجعل من الصعب قياس الأشياء بدقة.

7- النزاهة واكتمال البيانات

نزاهة وتكامل البيانات يعني الحفاظ على دقة البيانات واتساقها وضمانها على كامل نطاق دورة الحياة. وهذا يعني أنه لا يمكن تعديل البيانات بطريقة غير مصرح بها أو غير مكتشفة.

8- إمكانية التدقيق والرقابة

ومن منظور تطبيق تدقيق الحسابات، تشمل دورة حياة البيانات ثلاث مراحل: توليد البيانات وجمع البيانات واستخدام البيانات ويمكن تقييم دقة البيانات إلى حد ما والنزاهة في حدود الوقت والعقل والقوى العاملة خلال مرحلة استخدام البيانات.

9- قابلية القراءة

يتم تعريف قابلية القراءة على أنها القدرة لشرح محتوى البيانات بشكل صحيح وفقاً للاطلاع عليها أو المصطلحات أو السمات أو الوحدات أو الرموز أو الاختصارات أو معلومات أخرى محددة جيداً.

10- هيكلية البيانات

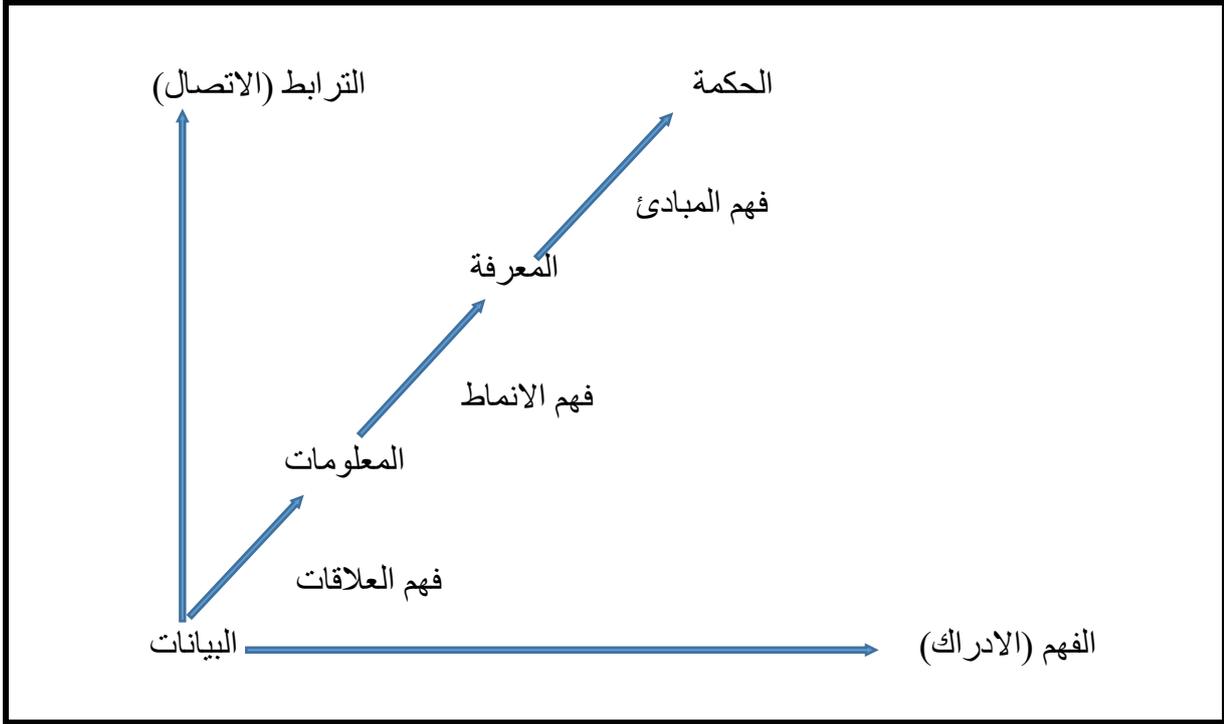
أكثر من 80% من جميع البيانات غير منظمة، وبالتالي يشير الهيكل إلى مستوى الصعوبة في تحويل البيانات شبه المنظمة أو غير المنظمة إلى بيانات منظمة من خلال التكنولوجيا.

(Cai & Zhu, 2015:5-6) ، (www.thegoldensource.com)

2-3-5- العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة والحكمة

كما اتضح سابقاً بأن البيانات هي معلومات في صورة خام وهي الحقائق الأولية بدون أي تعديل أو وضع في إطار معين يجعلها ذات أهمية وقيمة لأن البيانات تعد معرفة او معلومة ولكن في وضعها الأول بدون اي تعديل او إضافة وتكون البيانات عادة في صورة ارقام او تكون على شكل رموز أو تكون البيانات عبارة عن عبارات أو جمل غير معدلة وليس لها معالجة أو معنى مما يجعلها غير مرتبطة ببعضها وعبارة عن أرقام ورموز ونصوص أو حتى صور اما المعلومات عبارة عن المخرجات التي تم إنتاجها من النظام بعد ادخال البيانات لذلك يمكن وضع تعريف للمعلومات على أنها كمية من البيانات التي تم تنظيمها وتنسيقها في إطار يجعل البيانات لها قيمة والمعلومات هي توليفه تم صياغتها لتعطي معنى مناسب له فائدة نستخدمه بشكل خاص، ولا بد ان تكون المعلومات متجانسة تعبر عن أفكار ومفاهيم غير متناقضة والبيانات هذه تمت معالجتها لهدف معين يؤدي الى حصول المعرفة.(علي، 2012: 479) والمعرفة هي الحصيلة التي خرجنا بها من البيانات والمعلومات والمعرفة يمكن الجمع بينها وبين الخبرة البشرية المعرفة توجد في داخل العقول ويحصل عليها الأفراد بعد مجهود كبير من المعالجة والتعديل، المعرفة يمكن وضع تعريف لها على انها القيام بتصريف معين للقيام بعمل ذهني أو القيام بعمل مادي جاء خلاصة لإدخال البيانات ثم معالجتها للحصول على المعلومات ثم وضعها في إطار معرفي لتتكون لدينا المعارف والخبرات (www.thaqfya.com).

أما الحكمة فهي عملية استقرائية تتضمن المعرفة في إطار أخلاقي وهي العملية التي نستشفها من الصواب والخطأ والخير من السوء. (Cooper, 2014 :44)، والحكمة هي المعرفة المتركمة والتي تسمح بفهم كيفية تطبيق المفاهيم من مجال واحد إلى حالات أو مشاكل جديدة والحكمة هي أعلى مستوى من التجريد مع نفاذ البصيرة والقدرة على رؤية ما وراء الأفق (Baškarada & Andy, 2014 :7) ويمثل الرسم التوضيحي الآتي الانتقال من البيانات إلى المعلومات والمعرفة وأخيراً إلى الحكمة.



شكل (7-2)

توضيح العلاقة بين المعلومات والبيانات والمعرفة والحكمة

(Bellinger, et al, 2004:2)

ونلاحظ من الشكل أعلاه ان البيانات شكلت القاعدة الأساسية لتوليد المعلومات وذلك بعد معالجة هذه البيانات وفهم العلاقات التي تربطها بالأحداث والملاحظات، لان مجموع البيانات لا تعد معلومات بحد ذاتها لتمكن بعد ذلك المستخدم من الحصول على المعرفة عبر المعلومات وفهم الأنماط والسياق لتلك المعلومات وان المعرفة سوف تؤدي الى الحكمة والتي تكون في القمة.

2-3-6- جودة المعلومات المحاسبية والخصائص النوعية لها

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية هو ما تتضمنه المعلومات من مصداقية ومقدار ما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التلاعب والتحريف والتضليل وتعد على أساس مجموعة من المعايير لتساعد في تحقيق الغاية من استخدامها (راجي وعباس، 2019: 427)، وحدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب الإبلاغ عنها في التقارير المالية والتي تميز المعلومات بشكل أفضل (أكثر فائدة) من معلومات أقل جودة (أقل فائدة) لأغراض اتخاذ القرار. وتقسم الخصائص النوعية للمعلومات الى خصائص أساسية وخصائص تعزيزية وهي كالآتي: (Kiso et al, 2016:42)

الخصائص الأساسية

الملائمة

الملائمة ويقصد بها أن تكون المعلومات التي تظهر في القوائم المالية ذات صلة أو ارتباط بالقرار المزمع اتخاذه أي أنها ذات تأثير على متخذ القرار وتحدث فرق في قراراتهم الاقتصادية وتكون المعلومات ملائمة إذا اتسمت بالتالي: (أبو نصار وحيدات، 2016: 7).

- القيمة التنبؤية أي ان المعلومات تستخدم كمدخلات في قرار المستخدم لهذه المعلومات والتنبؤ بالأداء المستقبلي والاحداث الاقتصادية الخاصة بالشركة مستقبلا.

- الأهمية النسبية (المادية) إذا حذفت او حرفت المعلومات فأنها من الممكن ان تؤثر في قرارات المستخدمين الاقتصادية.

- القيمة التأكيدية توفر القيمة التأكيدية تغذية عكسية بخصوص التقييمات السابقة لتعزيزها او تغييرها

2- التمثيل الصادق

يجب ان يعبر عن الاحداث الاقتصادية في القوائم المالية والممثلة بالأرقام والكلمات بصدق وان تكون موثوقة ولكي تنطبق خاصية التمثيل الصادق على المعلومات يلزم ان تضم السمات التالية: (الجياوي والمسعودي، 2015: 29-30).

- الاكتمال ان تحتوي على كافة المعلومات الضرورية عن كل الظواهر الموصوفة ومتضمنة الوصف والتوضيحات.

- الحيادية تعني ان انها تخلو من التحيز في العرض والاختيار للمعلومات المدرجة في التقارير.

- الخلو من الخطأ ان تكون المعلومات خالية من الأخطاء والحذف.

ب- الخصائص التعزيزية

1- قابلة المقارنة

تعتبر المعلومات الواردة في التقرير المالي للشركة مفيدة إذا كان يمكن مقارنتها مع معلومات مماثلة لشركات أخرى ولنفس الفترة او مقارنة المعلومات الواردة في التقارير المالية لنفس الشركة ولفترات مختلفة.

2- قابلية التحقق

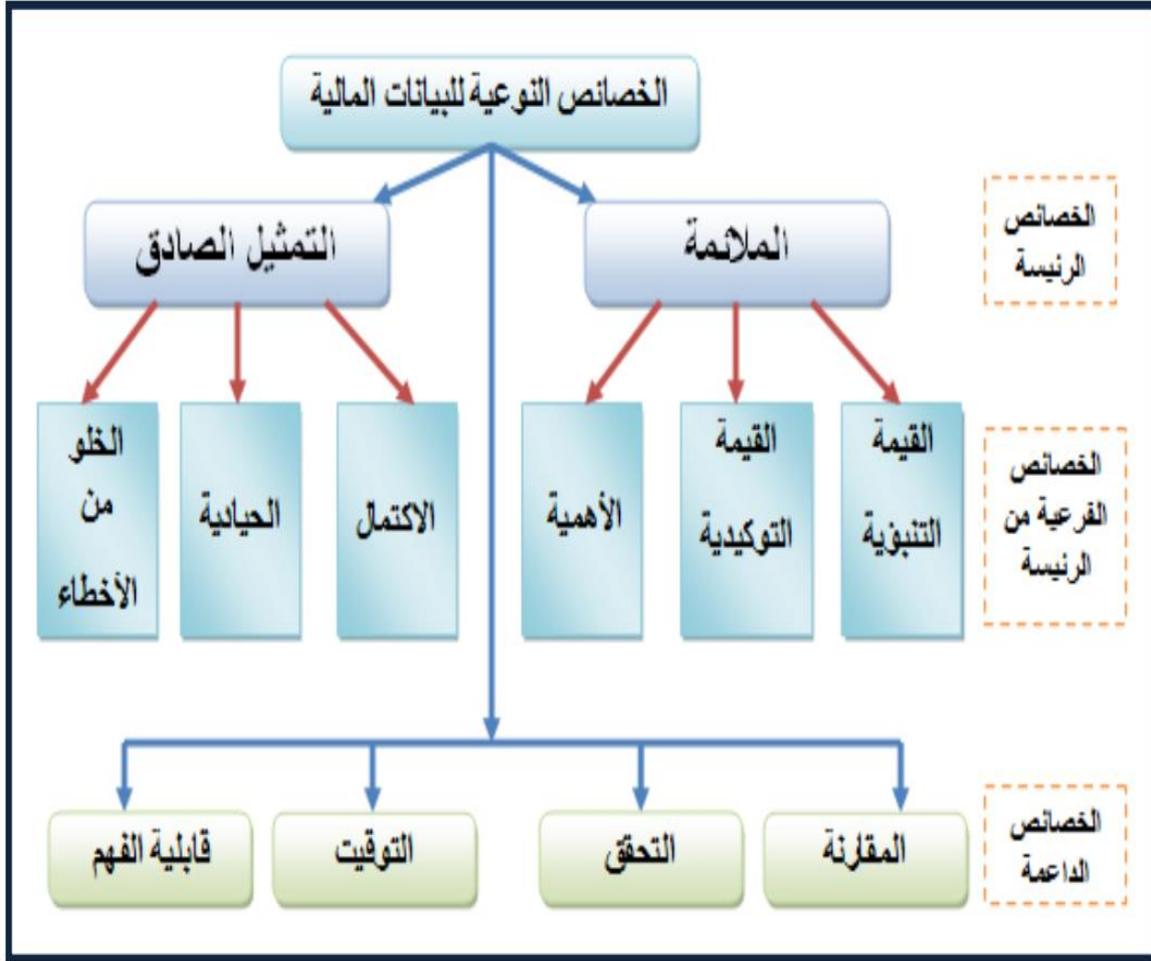
وتعني هذه الخاصية وجود درجة عالية من الاتفاق والاجماع بين الافراد المطلعين والمستقلين والذين يقومون باستخدام أساليب القياس نفسها في عملية القياس والتوصل الى نتائج متشابهة لأحداث الشركة الاقتصادية.

3- التوقيت المناسب

تعني هذه الخاصية ان تكون المعلومات متاحة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون لها تأثير على القرار وان المعلومات تفقد قيمتها بسرعة لذا يجب ان تكون متوفرة في الوقت المناسب لاستخدامها. (أبو نصار وحيدات، 2016: 7).

4- القابلية للفهم

من السمات التعزيزية للمعلومات التي تقدمها البيانات المالية أنها تحتاج إلى أن يفهمها المستخدمون بسهولة، ومن المفترض أن المستخدمين لديهم معرفة كافية حول ممارسة الأعمال والأنشطة الاقتصادية، والحصول على المعرفة المحاسبية ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المقدمة بعناية. ومع ذلك، لا ينبغي استبعاد المعلومات المتعلقة ببعض القضايا المعقدة، والتي يجب تضمينها في البيانات المالية نظرًا لأهميتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية (Adrian, 2015:169). ويوضح الشكل ادناه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



شكل (8-2) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

(Kiso, at el, 2016:46) ، (العايدي، 2016: 54)

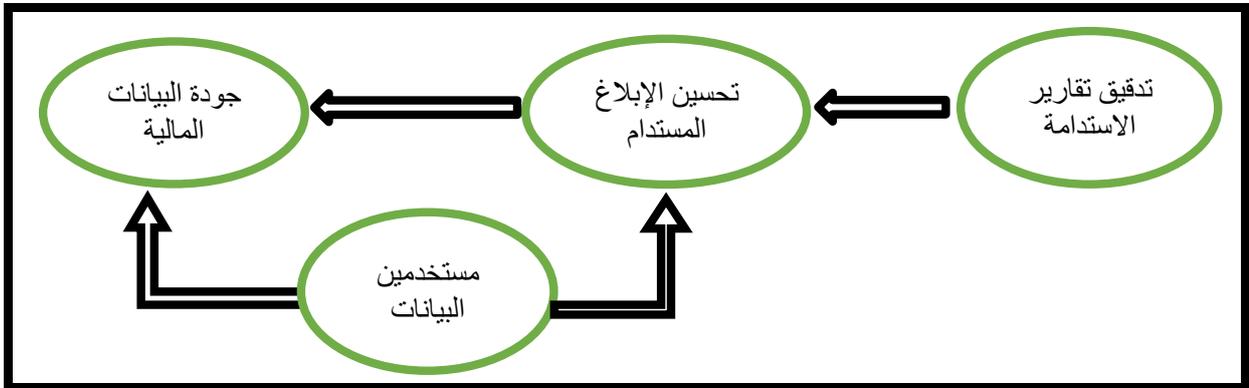
7-3-2- العلاقة بين المحاسبة عن الاستدامة والبيانات المالية

ان السعي والالتزام لتنفيذ ابعاد الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية بوصفها عوامل هامة تؤثر على نوعية الموارد المالية وذلك سينعكس بدوره على الإبلاغ المالي للشركة الامر الذي يؤثر على تحسين جودة الإفصاح المالي عبر

تحسين جودة البيانات المالية من قبل الشركات (Al Matarneh's,2019,199-200) ويشير بحث (الرايات وخالوي،2020: 1) الى ان اعتماد معايير محاسبة الاستدامة من شأنه يسهم في تحسين النظام المحاسبي وبالتالي المساعدة في عملية اتخاذ القرارات ويرى (محمد، 2020: 11) ان الإفصاح ومحاسبة الاستدامة هو استكمال للمحاسبة المالية ويوجد ارتباط بين محاسبة الاستدامة والمحاسبة المالية لما تحتويه التقارير المالية من بيانات مالية تمثل أصول مالية طبيعية (مادية) واصول مالية مثل الموجودات غير الملموسة والتي تشكل جزءاً من راس المال بعضها يرتبط براس المال الاجتماعي والبيئي

وكذلك الالتزامات يرتبط جزاءً منها براس المال البيئي والاجتماعي وبين (نصير، 2020) وفي ظل تداعيات جائحة كورونا بان البعد الصحي في اهداف التنمية المستدامة وبعد انتشار الوباء في كل دول العالم فان مدخل التكاليف الصحية يُعتبر عناصر التشغيل التي يتم معالجتها كأحد مستلزمات التشغيل وبيان دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما يجعل للفكر المحاسبي دوراً مهماً وداعماً لاستمرار الحياة الاقتصادية في مواجهتها للأزمات المالية الناتجة عن الأوبئة. وتجدر الإشارة الى وجود علاقة قوية بين تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والابلاغ عن المعلومات البيئية والاجتماعية من قبل الشركة وذلك عبر الدقة في الإفصاح والشفافية في القوائم والتقارير المالية (راجي وعباس، 2019: 428) وتميل الشركات التي تقدم معلومات مالية عالية الجودة إلى أن تكون أكثر تحفظاً في حساباتها وأقل ميلاً إلى تنفيذ ممارسات غير أخلاقية مثل إدارة الأرباح. تبعاً لذلك، فهم أكثر تحمل للمسؤولية الاجتماعية (Martínez, et al, 2015: 1)

ومما سبق وبعد استعراض الاستدامة في المبحث الأول وتقارير الاستدامة وتدقيقها في المبحث السابق والبيانات والمعلومات المالية في هذا المبحث يتضح بانه توجد علاقة وتأثير بطريقة غير مباشره لتدقيق تقارير الاستدامة وجودة البيانات والمعلومات المالية. ان تحقيق التنمية المستدامة أصبح يمثل ميزة تنافسية للشركة وبعداً استراتيجياً وارتباطاً التنمية المستدامة بالاستمرارية يتطلب ذلك الحرص من الشركة في بيان مدى مساهمتها في العمل لتحقيق ابعاد الاستدامة المختلفة والذي تظهر بياناته في تقارير الاستدامة وان تدقيق هذه التقارير والحصول على تأكيدات معقولة حول مدى مصداقية البيانات الواردة فيها وما له من تأثير في الحد من محاولات الشركة في التلاعب او اظهار معلومات لا تعكس الواقع الصحيح الامر الذي يساهم في تقويم الأداء وتطوير النظام المحاسبي للشركة واعداد التقارير المالية وزيادة جودة البيانات والمعلومات المالية بما يلبي طموح المستخدمين بشكل مقبول. والشكل أدناه يبين علاقة انعكاس تدقيق تقارير الاستدامة على جودة البيانات.



شكل (9-2)

العلاقة بين تدقيق تقارير الاستدامة وجودة البيانات المالية

الشكل من اعداد الباحث

2-3-8-8- تدقيق تقارير الاستدامة لتعزيز ثقة المستثمرين

2-3-8-1- مفهوم المستثمرون وتدقيق تقارير الاستدامة

يتأثر المستثمرون الذين يعدون أحد مكونات المجتمع بالعوامل والظروف في البيئة المحيطة بهم وان نجاح القرارات الاستثمارية يتطلب منهم الفهم للعوامل المالية والنفسية واستعدادهم بشكل جيد لمواجهة المخاطر المحتملة التي قد تؤثر في الأداء المالي للسوق لان بعض المستثمرين يصاب بخيبة أمل في حال التراجع لأداء السوق أما في حالة ارتفاع وتحسن الأداء للسوق فتزداد الثقة للمستثمرين بأنفسهم وتطور أدائهم ويعرف المستثمرين بأنهم أحد الأطراف المستفيدة من الوحدة الاقتصادية والذين يولون أهمية كبيرة لمعرفة المعلومات المالية وغير المالية والتي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وغيرها حول ربحية الشركة وأدائها المالي ومدى إمكانية تطويرها ونموها على المدى البعيد، فضلاً عن ذلك التخفيض من حالات عدم التأكد التي تحيط بهم وزيادة قدراتهم على التنبؤ بالوضع المستقبلي للشركة لذلك يجب ان تكون تلك المعلومات صحيحة ودقيقة وموثوقة (الابراهيم، 2018:76) ولدى المستثمر العديد من السبل البديلة للاستثمار التي يمكنه استثمار أمواله فيها. اذ يتم استثمار المدخرات في الأصول اعتماداً على خصائص المخاطر والعائد وهناك الكثير من الصعوبات في اتخاذ القرار المناسب حول كيفية الاستثمار في الأدوات المالية المختلفة المتاحة في السوق ويجب على المستثمر ان تكون لديه المعرفة والثقافة الكافية عن طبيعة استثماراته (Joseph, 2018:1). وأصبح المستثمرون لا ينظرون الى البيانات المالية الواردة في التقارير المالية فقط وانما البحث عن بيانات غير مالية لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرار وتعد تقارير الاستدامة مصدراً مهماً للمستثمرين لتزويدهم بمعلومات حول نشاطات الشركة لتحقيق التنمية المستدامة للشركة. كما تساعد عملية تدقيق تقارير الاستدامة على استنتاج بشأن مدى دقة وصدق المعلومات الواردة في متن تقرير الاستدامة المعد من قبل الشركة وبما يضيفي درجة من المصداقية لدى المستثمرين بشأن المحتوى المعلوماتي لهذا النوع من التقارير، وان الهدف الرئيسي من تأكيد تقارير الاستدامة هو التعزيز من حالة تلك التقارير، وزيادة درجة الثقة لدى مستخدميها فيما يخص صدق ودقة المعلومات الواردة فيها (البارودي، 2017: 10-13) ويمكن تلخيص اهم الأمور التي يهدف تدقيق تقارير الاستدامة لتحقيقها والتي تعزز من ثقة المستخدمين في البيانات الواردة في تلك التقارير بما يأتي:

- التحقق من محتويات تقارير الاستدامة.
- اختبار مدى صدق مزاعم الشركة بشأن وضع الخطط والاستراتيجيات للتنمية المستدامة.
- إبداء رأي فني محايد حول مزاعم الإدارة ومدى صدقها بخصوص بيانات التنمية المستدامة وتوصيله لأصحاب المصالح في الشركة.

- تأكيدات على الأداء الاجتماعي والبيئي والأداء المالي للشركة.
- فحص وتقييم الشركة للبرهنة على ممارستها للتنمية المستدامة (غلاب، 2011: 107).

2-8-3-2- أنواع المستثمرين

- ان الهدف الرئيس بشكل عام للمستثمرين العاملين في مجال الاستثمار وعلى اختلاف انواعهم هو تعظيم دخلهم وتقليل نفقاتهم (Islamoglu & Ayvali, 2015:1)، وينقسم المستثمرون الى:
- 1- المستثمر المحافظ: هذا النوع من المستثمرين يفضل الاستثمار في الأوراق المالية قليلة المخاطرة مثل الاسهم وسندات الشركات ذات الدخول العالية والسندات الحكومية. (الابراهيمى، 2018: 78)
 - 2- المستثمر المضارب: هذا النوع من المستثمرين يفضلون الحصول على الارباح المتحققة عبر الفرق بين اسعار الاوراق المالية المتداولة في الاسواق المالية لأجل تحقيق ربح غير اعتيادي بمقابل مخاطرة عالية، اذ هذا النوع من الاستثمار مهم للأسواق المالية وذلك لأنه يوفر سيولة كافية للشركات الصناعية والشركات الحديثة فضلاً عن تحريك الاسواق المالية عن طريق حركة اسعار الاوراق (السندات، الاسهم) بالصعود او النزول الامر الذي يمنع حدوث ارتفاع او انخفاض مفاجئ بالأسعار.
 - 3- المستثمر الرشيد: هذا النوع من المستثمرين يبحث عن الاستثمارات على وفق رغبته الشخصية من خلال الموازنة بين المخاطرة والعائد، على سبيل المثال شركات تحقق ارباح رأسمالية مع شركات تحقق ارباح مستثمرة.
 - 4- المستثمر المجازف: هذا النوع من المستثمرين فهم يصنفون من اعلى درجات المضاربة اذ يقوم المستثمر بعمليات الشراء والبيع للأسهم والسندات من دون دراسة المخاطر الناتجة عن تلك العمليات لأنه يتصرف على اساس التنبؤ والتخمين اذ يكثر هذا النوع في الاسواق المالية غير الجيدة مما تؤدي الى الحاق الضرر بتلك الاسواق وارتفاع في اسعار اوراقها المالية.

2-8-3-3- العوامل المؤثرة على ثقة المستثمرين

تمثل ثقة المستثمرين على أنها رغبة المستثمرين للانخراط في الاستثمار، وتبنى ثقة المستثمر على اساسين الأول هو تفاؤل المستثمرين، وهذا يعني تصور المستثمرين للمخاطر "الأساسية" والعائد المتوقع من عملية الاستثمار كما يتضمن التفاؤل قدرة المستثمرين ومستشاريهم على اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة، أي، تلك التي تؤدي إلى المنفعة المثلى للمستثمرين. اما الاساس الثاني فهو الثقة المتعلقة بحماية المستثمر وهذا يعني تصور المستثمرين للمخاطر والخسائر المحتملة التي يتعرض لها المستثمر من قبل المشاركين الآخرين في السوق ويعكس هذا الاساس احتمال للضرر الناتج من السرقة والاحتيال وغيرها من الانتهاكات القانونية (Jeremy, 2017: 2). وتتمثل اهم العوامل المؤثرة على ثقة المستثمرين هي: (الابراهيمى، 2018: 78-80).

1- كفاءة الاسواق المالية: من الامور التي يجب ادراكها في الاسواق المالية هي العلاقة ما بين القيمة السوقية للأوراق المالية والمعلومات المتوافرة اذ بموجبها يتم تقييم مستوى كفاءة السوق وتنقسم الى ثلاثة مستويات وهي الكفاءة الضعيفة، الكفاءة شبه القوية، الكفاءة القوية وتنقسم كفاءة السوق المالي الى:

- الكفاءة الكاملة: تعبر الكفاءة الكاملة عن السوق الذي لا يوجد فيه اي فاصل زمني للحصول على المعلومات لأجل تحليلها واتخاذ القرارات المناسبة لأنها تتوفر فيها معلومات متاحة للجميع وتوقعات المستثمرين متشابه وسريعة الانتقال الى المستفيدين كافة وايضا تحقق مبدا الشفافية التي تسمح للجميع بحريه الاختيار بدخول تلك الاسواق او الخروج منها في اي وقت ومن دون تكاليف .

- الكفاءة الاقتصادية: تعبر الكفاءة الاقتصادية عن السوق الذي يتوقع وجود فيه فاصل زمني للحصول على المعلومات لأجل تحليلها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها اي ان القيمة السوقية تكون فيه اكبر او اقل من قيمتها الحقيقية مما يترتب على ذلك ضرائب وتكاليف معاملات بسبب فرق السعر.

2 - مشكلة الوكالة: هي مشكلة غير واضحة المعالم ومعقدة تتمثل اساس هذه المشكلة في العلاقة التعاقدية بين الموكل والوكيل ونتيجة لذلك تظهر العديد من القضايا والمشاكل الاخلاقية فمثلا المدراء يتصرفون في بعض الاحيان بطريقة غير اخلاقية لأجل تعظيم مصالحهم السلبية مما يؤثر سلبا على حساب اصحاب المصلحة بضمنهم المستثمرون ومن ثم على قيمة الشركة.

3- ادارة المخاطر المصرفية: ان السمة الرئيسية المتحكمة في انشطة المصارف هي ادارة المخاطر المرتبطة بها وقياسها وتوصيفها والافصاح عنها بالتقارير المالية التي تمكن المستخدمين من معرفة مدى قدرة المصارف للسيطرة على تلك المخاطر والتبوء بها مستقبلا لأجل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

ونلاحظ ان تدقيق تقارير الاستدامة وفحص محتوى هذه التقارير وإعطاء رأي فني محايد وتأكيدات معقولة عن مدى دقة وصدق المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة من قبل طرف ثالث مستقل ومؤهل يبعث برسالة اطمنان لمستخدمي هذه البيانات ومن ضمنهم المستثمرين مما يدعم قناعتهم وتعزيز ثقتهم بتلك التقارير الامر الذي يسهم في زيادة اعتمادهم على المعلومات التي تقدمها الشركات عن أدائها المستدام ويساعدهم في اتخاذ القرار ومن جانب اخر فان زيادة جودة البيانات المالية الناتجة عن التأثير غير المباشر لتدقيق تقارير الاستدامة من شأنه ايضاً دعم وزيادة ثقة المستثمرين بالبيانات المالية لزيادة فائدتها وجودتها بالنسبة للمستثمرين عند استخدامها في عملية اتخاذ القرارات.

2-3-9- الخلاصة

استهل المبحث بالمفهوم العام للبيانات وعرفت بانها عبارة عن أعداد وأحرف ابجدية او رموز التي تستخدم لتمثيل الحقائق والمفاهيم وبشكل ملائم يمكن معالجتها وترجمتها وإيصالها من قبل الإنسان أو بواسطة الأجهزة لتحويلها إلى نتائج وعند تنظيمها ومعالجتها تصبح معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرار ومروراً بمفهوم جودة البيانات وخصائص جودة البيانات وتوضيح العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة والحكمة اذ تمثل البيانات القاعدة الأساسية لتوليد المعلومات والمعرفة والتي توصل لمن يمتلكها الى الحكمة وتم التطرق في المبحث الى خصائص المعلومات المالية الأساسية والتي ضمت الملائمة والتمثيل الصادق وكذلك الخصائص الداعمة وهي المقارنة وقابلية التحقق والتوقيت الملائم وقابلية الفهم وبين ان محاسبة الاستدامة مكملة للمحاسبة المالية وتأثير الأولى على جودة البيانات المالية كما بين مفهوم المستثمر وانواع المستثمرين والعوامل المؤثرة على ثقة المستثمرين واهمية تدقيق تقارير الاستدامة للمستثمرين وانعكاسه على ثقتهم وتبين ان تدقيق تقارير الاستدامة ينعكس ايجاباً على الإبلاغ المالي وثقة المستثمرين.

الفصل الثالث

فحص وقياس بيانات الاستدامة وتحليل واختبار الفرضيات

المبحث الأول: نبذة تاريخه عن سوق العراق للأوراق المالية والشركات
المدرجة فيه

المبحث الثاني: توظيف معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لتحسين الإبلاغ
وتطبيق إجراءات التدقيق المقترحة

المبحث الثالث: ترميز ووصف عينة البحث وتحليل نتائج الاستبانة واختبار
الفرضيات

الفصل الثالث

فحص وقياس بيانات الاستدامة وتحليل واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تاريخية عن سوق العراق للأوراق المالية والشركات المدرجة فيه

تمهيد

يُستعرض في هذا المبحث الجوانب الخاصة لسوق العراق للأوراق المالية من حيث الأهداف والتأسيس للسوق وتطوره والشركات المدرجة فيه كل بحسب القطاع الذي تنشط فيه واستعراض أنشطة السوق.

1.1.3 : التأسيس والاهداف لسوق العراق للأوراق المالية

يعود التشريع الأول لقانون إنشاء سوق العراق للأوراق المالية الى عام 1932 في العهد الملكي آنذاك ولكنه بقي حبراً على ورق حتى مطلع التسعينات من القرن المنصرم اذ أنشأ سوق بغداد للأوراق المالية والذي أُغلق بعد عام 2003.

وبموجب القانون المؤقت لأسواق الأوراق المالية رقم (74) لسنة 2004 عاد السوق الى نشاطه بعد ذلك تحت اسم سوق العراق للأوراق المالية، بهدف مواكبة سوق المال في العراق لمتطلبات الأسواق المالية الحديثة والكفاءة والشفافية والمنظمة بصورة مستقلة ومنسجمة في نفس الوقت مع الواقع الانتقالي من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق الحر وبذلك تعد السوق مؤسسة ذاتية التنظيم وتتمتع بالاستقلالية عن الحكومة العراقية ووزارة المالية ولا تخضع لسلطات وإشراف مسجل الشركات لوزارة التجارة كما أنها غير مسؤولة عن أي التزام، اذ ورد في قانون التأسيس للسوق رقم (74) لسنة 2004، ما يلي:

1- يتوقف سوق بغداد للأوراق المالية عن مزاوله أعماله ويستحدث سوق للأوراق مالية جديد بموجب القانون المؤقت لأسواق الأوراق المالية باسم سوق العراق للأوراق المالية وهو في حل من أي مسؤولية او التزام لسوق بغداد للأوراق المالية الذي يجب تصفيته وإرجاع المبالغ المتبقية بعد ايفاء التزامات السوق للميزانية العامة للدولة.

2- لا يهدف السوق إلى تحقيق الربح ومستقل العضوية وذو تنظيم ذاتي وتعد أعماله مع الأطراف الأخرى تمثل أعمال تجارية لا تتناقض مع متطلبات القانون المشار إليه في أعلاه ولكنها تخضع لإشراف ومراقبة هيئة الأوراق المالية العراقية.

3- يكون لسوق العراق للأوراق المالية كياناً قانونياً مستقلاً إدارياً ومالياً، وله الحق في إقامة الدعاوى في المحاكم والسلطات القضائية أو أية سلطة أخرى ممثلة من قبل رئيس مجلس المحافظين في السوق أو شخص مخول من قبله.

ويهدف السوق الى تحقيق ما يأتي:

- 1- التنظيم والتدريب لأعضائه وللشركات المدرجة في السوق بالطريقة التي تتناسب مع هدف تعزيز ثقة المستثمرين به وحماية المستثمرين.
- 2- تعزيز المصالح للمستثمرين في سوق حرة يوثق فعالية وتنافسية تتسم بالشفافية.
- 3- التنظيم والتبسيط للتعاملات في الأوراق المالية بطريقة فعالة وعادلة ومنتظمة ومن ضمنها عمليات المقاصة والتسوية لهذه التعاملات.
- 4- تنظيم التعاملات لأعضائه بخصوص شراء وبيع الأوراق المالية وتحديد التزامات وحقوق الاطراف وطرق حماية مصالحهم المشروعة.
- 5- تطوير سوق المال في العراق بما يخدم الاقتصاد الوطني ومساعدة الشركات في بناء رؤوس الاموال اللازمة للاستثمار.
- 6- التوعية للمستثمرين العراقيين وغير العراقيين بما يخص فرص الاستثمار في السوق.
- 7- الجمع والتحليل والنشر للإحصاءات والمعلومات اللازمة لتحقيق الاهداف الواردة في هذا النظام.
- 8- التواصل مع اسواق الأوراق المالية في العالم العربي والاسواق العالمية بهدف تطوير السوق.
- 9- القيام بخدمات ونشاطات ضرورية اخرى لدعم اهدافه.

(<http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/aboutUs.html>)

3-1-2- الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

أما الشركات المدرجة في السوق فهي مجموعة من الشركات تنوعت بين عدد من القطاعات وهي:

- 1- قطاع المصارف والذي ضم (22) مصرفاً وهي: المنصور للاستثمار، أشور للاستثمار، بغداد، التجاري العراقي، الائتمان العراقي، دار السلام للاستثمار، الاقتصاد للاستثمار والتمويل، الخليج التجاري، الاستثمار العراقي، العراقي الإسلامي للاستثمار والتنمية، الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، كردستان الدولي للاستثمار والتنمية، الموصل للتنمية والاستثمار، الأهلي العراقي، الشمال، سومر التجاري، الاتحاد العراقي، المتحد للاستثمار، إيلاف الإسلامي، دجلة والفرات للتنمية والاستثمار، بابل التجاري، الوطني الإسلامي.
- 2- قطاع التأمين الذي ضم (4) شركات هي: الأمين للتأمين، الأهلية للتأمين، دار السلام للتأمين، الخليج للتأمين.

- 3- قطاع الاستثمار ويتكون من (2) شركة هما: الوئام للاستثمار المالي، الزوراء للاستثمار المالي.
- 4- قطاع الخدمات ويضم (9) وهي: البادية للنقل العام، بغداد لخدمات السيارات، الموصل لمدن الألعاب والسياحة، النخبة للمقاولات العامة، بغداد للنقل العام والاستثمارات العقارية، العراقية لنقل المنتجات النفطية، العراقية للنقل البري، مدينة العاب الكرخ السياحية، المعمورة للاستثمارات العقارية.
- 5- قطاع الصناعة والذي ضم (29) شركة وهي: الهلال الصناعية، الخازر للمواد الإنشائية والاستثمارات العقارية والمقاولات العامة، الكندي للقاحات البيطرية، بغداد لصناعة مواد التغليف المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية، بغداد للمشروبات الغازية، الصناعات الالكترونية، الفلوجة للمواد الإنشائية والاستثمارات العقارية، العراقية لصناعة الكرتون، العراقية لتسويق التمور، العراقية للأعمال الهندسية، العراقية للسجاد والمفروشات، صناعة المواد الإنشائية الحديثة، الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات، الأصباغ الحديثة، الخياطة الحديثة، الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، المشروبات الغازية الشمالية، إنتاج الألبسة الجاهزة، الصناعات الحقيقية، الوطنية لصناعة الأثاث المنزلي.
- 6- قطاع السياحة والفندقة (9) شركات وهي: فندق آشور، فندق السدير، فندق بابل، فندق بغداد، فندق عشتار، فنادق كربلاء، سد الموصل السياحية، فندق المنصور الوطنية للاستثمارات السياحية، فندق فلسطين.
- 7- قطاع الزراعة (6) شركات تمثلت في: الأهلية للإنتاج الزراعي، العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية، العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم، العراقية لإنتاج البنور، الشرق الأوسط لإنتاج وتسويق الأسماك، الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي.
- 8- قطاع الاتصالات (2) وهما: آسيا سيل، الخاتم للاتصالات.

(<https://www.isc.gov.iq/?do=list&type=allcompany>)

3-1-3- أنشطة السوق

ينظم سوق العراق للأوراق المالية خمس جلسات في الاسبوع ويتم عبر عمليات البيع والشراء للأوراق المالية (أسهم الشركات المساهمة العراقية) وبموجب قواعد وتعليمات التداول الالكتروني اذ يتم الإفصاح عن الصفقات الكبيرة، ولا يتم التداول بشكل مباشر بين المستثمر البائع والمستثمر المشتري وانما يتم من خلال وسطاء ومخولين مؤهلين ومرخص لهم العمل من قبل الهيئة والسوق.

الشركات التي تُسجل في العراق بموجب قانون الشركات خمسة أنواع من الشركات كالآتي:

1- الشركات المساهمة: مختلطة أو خاصة

يقوم بتأسيس الشركة المساهمة مجموعة من الأشخاص وان لا يقل عددهم عن خمسة أشخاص طبيعيين أو معنويين كحد أدنى ولا يزيد على (100) مؤسس كحد أعلى، ويقومون بطرح أسهما للاكتتاب العام وتكون مسؤولية المساهمين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي يمتلكونها.

2-المشروع الفردي: يتم تأسيس المشروع الفردي من قبل شخص طبيعي واحد. ويكون مالك الحصة الوحيدة ومسؤولاً ومسؤولية شخصية غير محددة عن كل التزامات الشركة وتسمى الشركة هذه "المشروع الفردي".

3- الشركة التضامنية: يتم تأسيس الشركة التضامنية من قبل مجموعة من الأشخاص يتراوح عددهم ما بين اثنين وخمسة وعشرين شخصاً طبيعياً ويكون للمالكين حصة في رأس مال الشركة، ويتحملون على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محددة عن جميع التزامات الشركة.

4- الشركات البسيطة: يتم تأسيس الشركات البسيطة من قبل عدد من الأشخاص الطبيعيين يتراوح بين اثنين وخمسة، يساهم كل منهم في رأس مال الشركة بحصة نقدية أو عمل وتكون مسؤولية الشركاء غير محدودة، ويتطلب قانون الشركات بان يكون عقد تأسيس الشركات البسيطة مصدقة لدى كاتب العدل ويجب على الشركاء في الشركة البسيطة إيداع نسخة من عقد التأسيس وتتضمن أسماء الشركاء وحصصهم لدى دائرة تسجيل الشركات في وزارة التجارة.

5- الشركات المحدودة:(مختلطة أو خاصة): يشترط قانون الشركات بأن لا يقل عدد المؤسسين في الشركات المحدودة عن اثنين ولا يزيد على خمسة وعشرين. ويمكن أن يكون المؤسسون أشخاصاً طبيعيين أو معنويين. ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي يمتلكونها. ويمكن تأسيس شركات محدودة المسؤولية من شخص طبيعي أو معنوي واحد. كما يجوز تأسيس الشركة المختلطة باتفاق شخص معنوي واحد أو أكثر من قطاع الدولة مع شخص واحد أو أكثر من القطاعات الأخرى، الخاص أو المختلط وأن لا تقل مساهمة الدولة فيها عن 25% من إجمالي رأس مال الشركة. وإذا انخفضت مساهمة قطاع الدولة فيها إلى أقل من 25% فتعتبر شركة خاصة. إذ تقوم هذه الشركات بإيداع رأس مالها في مصرف مجاز في العراق ويطلب من الشركة إيداع رأس مال الشركة كوديعة في مصرف مخول بالعمل في العراق، ويقوم المصرف بدوره بتزويد الشركة بكتاب إلى دائرة مسجل الشركات يؤيد بأن رأس مالها قد أودع في المصرف ليتسنى الاستمرار بخطوات التسجيل الآتية (العبيدي، 2018: 60).

3-1-4 الشركات المختارة كعينة للبحث

1-شركة بغداد للمشروبات الغازية

شركة بغداد للمشروبات الغازية هي شركة لإنتاج وتسويق المشروبات الغازية في العراق. تملك الشركة رخصة حصرية من شركة بيبسيكو تخول شركة بغداد لإنتاج وتوزيع المشروبات الغازية في العراق (<https://ar.wikipedia.org/wiki/>) وهي شركة مساهمة خاصة وكان رأس المال التأسيسي 70,000,000 سبعون مليون دينار عراقي

(www.pepsibaghdad.com) ومدرجة في سوق العراق للأوراق المالية منذ شهر حزيران 2004. وكان رأس المال عند الإدراج في السوق 10.000.000.000 عشرة مليارات دينار عراقي والشركة تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المشروبات الغازية. يقع مقر شركة بيبسي في بغداد، العراق، وقد تم تأسيسها في تموز 1989. (www.mubasher.info/markets/ISX/stocks/IBSD/profile).

2- مصرف بغداد

مصرف بغداد هو أول مصرف رُخص له في العراق، حيث أنه بدأ بالعمليات المصرفية في سنة 1992 وإن المصرف، بفروعه الـ 36، هو واحد من أكبر المصارف التجارية الخاصة في العراق. لقد برز مصرف بغداد كواحد من أكبر المصارف في المنطقة التي تقدم الخدمات المالية ومصرف بغداد هو عضو في مجموعة شركة مشاريع الكويت (القابضة) ولديه حضور في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا (https://www.bankofbaghdad.com.iq) مارس مصرف بغداد وحتى 25 من ايلول لعام 1998 الأعمال المصرفية التجارية فقط. ثم نُوّع محفظته الخدماتية حتى شملت الخدمات المصرفية على نطاق أوسع وذلك بعد أن سمح البنك المركزي العراقي لجميع المصارف الخاصة بممارسة الأنشطة المصرفية كافة (https://ar.wikipedia.org) أدرج في سوق العراق للأوراق المالية في حزيران 2004 ويبلغ رأسمال المصرف (250,000,000,000) دينار عراقي في عام 2020 (www.isc.gov.iq/index.php)

المبحث الثاني

توظيف معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لتحسين الإبلاغ وتطبيق اجراءات التدقيق المقترحة

1-2-3 توظيف (معايير Non-Alcoholic Beverages FB-NB المشروبات غير

الكحولية) لفحص الإبلاغ في شركة بغداد للمشروبات الغازية

1-1-2-3 وصف الصناعة التي يطبق عليها المعيار⁴

تنتج صناعة المشروبات غير الكحولية مجموعة واسعة من منتجات المشروبات، بما في ذلك المشروبات الغازية المختلفة، ومركزات الشراب، والعصائر، ومشروبات الطاقة والرياضة، والشاي، والقهوة، ومنتجات المياه. تهيمن الشركات العالمية الكبيرة على الصناعة. تشارك الشركات في تصنيع الشراب، والتسويق، وعمليات التعبئة، والتوزيع، وعادة ما تكون الشركات الكبرى أكثر تكاملاً في عمليات تعبئة المنتجات النهائية وبيعها وتوزيعها.

2-1-2-3 مواضيع الاستدامة التي تضمنها المعيار

1- إدارة وقود الأسطول

تولد شركات المشروبات غير الكحولية انبعاث غازات الاحتباس الحراري المباشر من أساطيل المركبات الكبيرة للتوزيع ومن مرافق التصنيع على وجه التحديد، يساهم التبريد المستخدم في مرافق التصنيع وفي مركبات النقل في جزء كبير من إجمالي الانبعاثات للصناعة يمكن للكفاءة المكتسبة في استخدام الوقود أن تقلل التكاليف، وتقلل من التعرض لتقلب أسعار الوقود الأحفوري، وتحد من الانبعاثات الناتجة عن إنتاج المنتجات وتخزينها ونقلها.

2- إدارة الطاقة

تستخدم الشركات في هذه الصناعة طاقة كبيرة لتشغيل مرافق التصنيع ومراكز التوزيع والمستودعات. يمكن للشركات تقليل استهلاك الطاقة وانبعاثات غازات الاحتباس الحراري المصاحبة لها من عملياتها عبر تنفيذ تقنيات وعمليات أكثر كفاءة. يمكن أن تؤدي القرارات المتعلقة باستخدام أنواع الوقود البديلة والطاقة المتجددة وتوليد الكهرباء في الموقع مقابل الشراء من الشبكة دوراً مهماً في التأثير على كل من تكاليف وموثوقية إمدادات الطاقة.

⁴ وصف الصناعة ومواضيع الاستدامة هي ملخص لاهم محتويات المعيار ومصدره الصفحة الرسمية لمجلس معايير محاسبة الاستدامة (<https://www.sasb.org>) واستخدم في هذا المبحث معيارين هما المعيار الخاص بالمشروبات غير الكحولية ويرمز له (FB-NB) والمعيار الخاص بالبنوك التجارية ويرمز له (FN-CB)

3- ادارة المياه

تتعلق إدارة المياه بالاستخدام المباشر للمياه في الشركة، والتعرض لعملياتها في المناطق التي تعاني من نقص المياه، وإدارتها لمياه الصرف الصحي. تستخدم الشركات العاملة في هذه الصناعة كمية كبيرة من المياه في عملياتها، إذ أن المياه هي أحد المدخلات الرئيسية للمنتجات النهائية. ونظراً لاعتماد شركات المشروبات غير الكحولية بشكل كبير على كميات كبيرة من المياه النظيفة، وازدياد الإجهاد المائي في مناطق مختلفة على مستوى العالم، فقد تتعرض الشركات لاضطرابات في الإمدادات يمكن أن تؤثر بشكل كبير على العمليات وتزيد من التكاليف.

4- الصحة والتغذية

تشكل المخاوف الغذائية والصحية الرئيسية مثل السمنة، وسلامة المكونات، والمحتوى الغذائي، والآثار الصحية الحادة الناجمة عن استهلاك المشروبات غير الكحولية المشهد التنافسي لهذه الصناعة. تشير الدراسات إلى أن استهلاك المشروبات المحلاة بالسكر عالية السعرات الحرارية يمكن أن يكون له عواقب صحية ضارة بما في ذلك ارتفاع مستويات الكوليسترول في الدم وزيادة خطر الإصابة بأمراض القلب والسمنة. وقد تؤدي مثل هذه النتائج إلى تغيير تصورات المستهلكين لمنتجات هذه الصناعة، مما يؤدي إلى تحولات طويلة الأجل في قرارات الشراء.

5- التسويق والعلامة التجارية للمنتج

يعد التواصل مع المستهلكين عبر وضع العلامات على المنتجات والتسويق جانباً مهماً لشركات المشروبات غير الكحولية. دقة وعمق المعلومات المقدمة على ملصقات المنتجات ذات أهمية للمنظمين والمستهلكين. تتطلب اللوائح وضع علامات ومعلومات محددة ومفصلة عن المنتج لضمان سلامة الأغذية وإبلاغ المستهلكين بالمحتوى الغذائي فضلاً عن المساعدة في اتخاذ قرارات الشراء.

6- إدارة حياة التعبئة والتغليف

تمثل مواد التغليف تكلفة كبيرة للشركات في صناعة المشروبات غير الكحولية. على الرغم من أن العديد من شركات المشروبات غير الكحولية لا تصنع الزجاجات والتغليف الخاصة بها، إلا أنها تواجه مخاطر تتعلق بالسمعة المرتبطة بالعوامل الخارجية السلبية التي يمكن أن تخلقها عبوات منتجاتها على مدار دورة حياتها. تتأثر الشركات أيضاً بشكل مباشر بالتشريعات المتعلقة بإدارة حاويات المشروبات في نهاية عمرها الافتراضي. يمكن لشركات المشروبات غير الكحولية العمل مع مصنعي العبوات في تصميم العبوات لتحقيق وفورات في التكاليف وتحسين سمعة العلامة التجارية وتقليل التأثير البيئي. يمكن للجهود المبذولة لتقليل كمية المواد المستخدمة في التغليف أن تقلل من تكاليف النقل، والتعرض لتقلبات أسعار المواد الأساسية، وكمية المواد البكر المستخرجة.

7- الآثار البيئية والاجتماعية لسلسلة توريد المكونات

تدير الشركات العاملة في المجال سلاسل التوريد العالمية للحصول على مجموعة واسعة من مدخلات المكونات. تؤثر كيفية فحص الشركات للموردين ومراقبتهم والتفاعل معهم في الموضوعات البيئية والاجتماعية في قدرة الشركات على تأمين التوريد وإدارة تقلبات الأسعار. ويمكن أن يتسبب انقطاع سلسلة الإمداد في فقدان الإيرادات ويؤثر سلباً على حصة السوق إذا لم تتمكن الشركات من إيجاد بدائل للموردين الرئيسيين أو تضطر إلى الحصول على المكونات بتكلفة أعلى. كما أن قضايا إدارة سلسلة التوريد المتعلقة بممارسات العمل أو المسؤولية البيئية أو الأخلاق أو الفساد قد تؤدي إلى غرامات تنظيمية و/أو زيادة التكاليف التشغيلية طويلة الأجل للشركات. تزيد طبيعة الصناعة التي تواجه المستهلك من مخاطر السمعة المرتبطة بإجراءات الموردين. يمكن للشركات التعامل مع الموردين الرئيسيين لإدارة المخاطر البيئية والاجتماعية لتحسين مرونة سلسلة التوريد، وتخفيف مخاطر السمعة، وربما زيادة طلب المستهلكين أو اقتناص فرص جديدة في السوق.

8- مصادر المكونات

توفر الشركات العاملة في القطاع مجموعة واسعة من المكونات من الموردين في جميع أنحاء العالم. تتقلب قدرة الصناعة على توفير المكونات وعند نقاط أسعار معينة مع توفر الإمدادات، والتي قد تتأثر بتغير المناخ، وندرة المياه، وإدارة الأراضي، واعتبارات ندرة الموارد الأخرى. يمكن أن يؤدي هذا التعرض إلى تقلبات الأسعار التي قد تؤثر على ربحية الشركة. في نهاية المطاف، يمثل تغير المناخ وندرة المياه والقيود المفروضة على استخدام الأراضي مخاطر على قدرة الشركة على المدى الطويل في الحصول على المواد والمكونات الرئيسية. ستتم حماية الشركات التي تُصدر مكونات أكثر إنتاجية وأقل كثافة في الموارد، أو تعمل بشكل وثيق مع الموردين لزيادة قدرتها على التكيف مع تغير المناخ ومخاطر ندرة الموارد الأخرى بشكل أفضل من تقلب الأسعار و / أو اضطرابات الإمداد. ويبين الجدول الآتي مواضيع الاستدامة والمقاييس المحاسبية الواردة في المعيار. والجدول التالي يوضح مواضيع الاستدامة التي تناولها المعيار.

جدول (1-3) موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية ضمن معيار FB-NB				
الموضوع	المقاييس المحاسبية	التصنيف	وحدة القياس	الرمز
إدارة وقود الاسطول	استهلاك الوقود للأسطول، النسبة المئوية المتجددة	كمي	Gigajoules (GJ) ، النسبة المئوية (%)	FB-NB- 110a.1
ادارة الطاقة	(1) الطاقة التشغيلية المستهلكة، (2) نسبة كهرباء الشبكة، (3) نسبة الطاقة المتجددة	كمي	Gigajoules (GJ) ، النسبة المئوية (%)	FB-NB- 130a.1
إدارة المياه	(1) مجموع المياه المسحوبة، (2) مجموع المياه المستهلكة، النسبة المئوية لكل منها في المناطق التي تعاني من إجهاد مائي أساسي مرتفع أو مرتفع للمغاية	كمي	ألف متر مكعب (م) النسبة المئوية (%)	FB-NB- 140a.1
	وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف تلك المخاطر	المناقشة والتحليل	n/a	FB-NB- 140a.2
الصحة والتغذية	الإيرادات من (1) صفر وانخفاض السرعات الحرارية، (2) بدون سكر، و (3) مشروبات محلى بشكل مصطنع	كمي	الإبلاغ العملة	FB-NB- 260a.1
	مناقشة عملية تحديد وإدارة المنتجات والمكونات المتعلقة	المناقشة والتحليل	n/a	FB-NB- 260a.2

			بالمخاوف الغذائية والصحية بين المستهلكين	
FB-NB- 270a.1	النسبة المئوية (%)	كمي	النسبة المئوية لمرات ظهور الإعلان (1) التي تم إجراؤها على الأطفال و (2) على الأطفال الذين يروجون للمنتجات التي تتوافق مع الإرشادات الغذائية	التسويق وعلامة المنتج
FB-NB- 270a.2	الإبلاغ العملة	كمي	الإيرادات من المنتجات المصنفة على أنها (1) تحتوي على كائنات معدلة وراثياً و (2) غير معدلة وراثياً	
FB-NB- 270a.3	عدد	كمي	عدد حالات عدم الامتثال للصناعة أو الملصقات التنظيمية و / أو رموز التسويق	
FB-NB- 270a.4	الإبلاغ العملة	كمي	إجمالي مبلغ الخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالتسويق و / أو ممارسات وضع العلامات	
FB-NB- 410a.1	طن متري (طن) نسبة مئوية (%)	كمي	(1) الوزن الإجمالي للعبوة، (2) النسبة المئوية المصنوعة من المواد المعاد تدويرها و/أو المتجددة، (3) النسبة المئوية القابلة للدورة، القابلة لإعادة الاستخدام، و/أو القابلة لتحويلها الى سماد عضوي	التعبئة والتغليف

FB-NB-410a.2	n/a	المناقشة والتحليل	مناقشة استراتيجيات تقليل الأثر البيئي للتغليف طوال دورة حياتها	
FB-NB-430a.1	معدل	كمي	تدقيق المسؤولية الاجتماعية والبيئية للموردين (1) معدل عدم المطابقة و (2) معدل الإجراءات التصحيحية المرتبطة بـ (أ) حالات عدم المطابقة الرئيسية و (ب) حالات عدم المطابقة الصغيرة	الاثار البيئية والاجتماعية لسلاسل توريد المكونات
FB-NB-440a.1	النسبة المئوية حسب التكلفة (%)	كمي	النسبة المئوية لمكونات المشروبات التي يتم الحصول عليها من مناطق ذات إجهاد مائي مرتفع أو مرتفع للغاية	مصادر المكونات
FB-NB-440a.2	n/a	المناقشة والتحليل	قائمة بمكونات المشروبات ذات الأولوية ووصف مخاطر الاستعانة بالمصادر بسبب الاعتبارات البيئية والاجتماعية	المكونات

(www.sasb.org, SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS)

جدول (2-3)

تطبيق المعيار على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية لفحص الإبلاغ عن الاستدامة وبيان البنود التي دقت والتي لم تدقق وفق الإجراءات المقترحة

مدى تطبيق الإجراءات المقترحة للتدقيق للسنوات		الافصاح للسنوات		التفاصيل	
2020	2019	2020	2019		
مدقق او غير مدقق	مدقق او غير مدقق	المفصح او غير المفصح عنها	المفصح او غير المفصح عنها	المؤشرات	مواضيع الاستدامة
0	0	0	0	استهلاك الوقود للأسطول، النسبة المئوية المتجددة.	أولاً: إدارة وقود الأسطول
1	1	1	1	(1) - الطاقة التشغيلية المستهلكة، - نسبة كهرباء الشبكة، - نسبة الطاقة المتجددة	ثانياً: ادارة الطاقة
1	1	1	1	(2) - مجموع المياه المسحوبة، - مجموع المياه المستهلكة، النسبة المئوية لكل منها في المناطق التي تعاني من إجهاد مائي أساسي مرتفع أو مرتفع للغاية	ثالثاً: إدارة المياه
0	0	0	0	وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف تلك المخاطر.	
0	0	1	1	الإيرادات من (1) صفر وانخفاض السرعات الحرارية، (2) بدون سكر،	رابعاً: الصحة والتغذية

				(3) مشروبات محلى بشكل مصطنع	
1	1	1	1	مناقشة عملية تحديد وإدارة المنتجات والمكونات المتعلقة بالمخاوف الغذائية والصحية بين المستهلكين.	
1	1	1	1	النسبة المئوية لمرات ظهور الإعلان (1) التي تم اجرائها على الأطفال و (2) على الأطفال الذين يروجون للمنتجات التي تتوافق مع الإرشادات الغذائية.	
0	0	0	0	الإيرادات من المنتجات المصنفة على أنها (1) تحتوي على كائنات معدلة وراثيًا و (2) غير معدلة وراثيًا	خامسا: التسويق وعلامه المنتج
0	0	0	0	عدد حالات عدم الامتثال للصناعة أو الملصقات التنظيمية و / أو رموز التسويق.	
0	0	0	0	إجمالي مبلغ الخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالتسويق و / أو ممارسات وضع العلامات.	
1	1	1	1	(1) الوزن الإجمالي للعبوة، (2) النسبة المئوية المصنوعة من المواد المعاد تدويرها و/أو المتجددة، و (3) النسبة المئوية القابلة للتدوير، القابلة لإعادة الاستخدام، و/أو القابلة لتحويلها الى سمامد عضوي.	سادسا: التعبئة والتغليف
0	0	0	0	مناقشة استراتيجيات تقليل الأثر البيئي للتغليف طوال دورة حياتها.	
1	1	1	1	تدقيق المسؤولية الاجتماعية والبيئية للموردين (1) معدل عدم المطابقة و	سابعاً: الاثار البيئية والاجتماعية

				(2) معدل الإجراءات التصحيحية المرتبطة بـ (أ) حالات عدم المطابقة الرئيسية و (ب) حالات عدم المطابقة الصغيرة	لسلاسل توريد المكونات
0	0	0	0	النسبة المئوية لمكونات المشروبات التي يتم الحصول عليها من مناطق ذات إجهاد مائي مرتفع أو مرتفع للغاية.	ثامنا: مصادر المكونات
1	1	1	1	قائمة بمكونات المشروبات ذات الأولوية ووصف مخاطر الاستعانة بالمصادر بسبب الاعتبارات البيئية والاجتماعية.	
7	7	8	8	مجموع الفقرات المفصح عنها والمدققة	
8	8	7	7	مجموع الفقرات غير المفصح عنها وغير المدققة	
15	15	15	15	المجموع الكلي	

الجدول من اعداد الباحث

ملحوظة: يمثل رقم (1) في الجدول أعلاه المتطلبات التي أفصح عنها وكذلك يدل على انها مدققة.

ملاحظات حول الجدول

- إدارة الوقود ورد في التقرير معلومات اجمالية تخص استهلاك الوقود في كشف المخزون وكشف المستلزمات السلعية ولم تبين نسبة الوقود المستهلك من قبل اسطول النقل والتوزيع للشركة من اجمالي كمية الوقود المستهلك.
- إدارة الطاقة على الرغم من أن الشركة لم تفصح عن نسبة الطاقة المتجددة في تقريرها الا انها بينت كلفة استهلاك الطاقة وبشكل اجمالي كما بينت انخفاض هذه الكلفة في عام 2019 عن السنة التي سبقتها والمبين في جدول المقارنة لأداء الشركة وهذا مؤشر إيجابي على تخفيض استهلاك الطاقة من قبل الشركة وذلك لعدم وجود ما يدل على انخفاض سعر تجهيز الطاقة للشركة او انخفاض الإنتاج أي انها حافظت على نفس الإنتاج باستهلاك كمية اقل من الوقود.
- إدارة المياه ورد مبلغ اجمالي لأجور استهلاك المياه في كشف المستلزمات السلعية ولم ترد تفاصيل حول وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف تلك المخاطر.
- الصحة والتغذية بينت الشركة في كشف النشاط الجاري ايراد المبيعات من الصناعات التحويلية كما أوردت في تقريرها في الفقرة خامسا (النشاط التسويقي) انها تعمل على تحقيق رغبات المستهلكين من

خلال الاستماع الى ملاحظاتهم بخصوص منتجات الشركة بعد الانتشار الواسع لتسويق منتجات الشركة وفي الفقرة سادسا (الموازنة التخطيطية) من التقرير بإقرار المخطط الإنتاجي لأنواع المنتجات وعبوات التعبئة والاستمرار بإنتاج المشروبات المخصصة لذوي الحمية، كما أوردت في الفقرة الثانية عشر والثالثة عشر بحرص الشركة على الإنتاج بما ينسجم مع التطورات العالمية الحديثة والعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية رغبة الزبائن وأوضحت الشركة مشاريعها المنجزة والمستقبلية للإنتاج بالإضافة الى انها أظهرت القيام على الانتاج وفق المواصفات العالمية والسيطرة على جودة المنتجات عبر اخضاع المنتجات للفحص والتفتيش من قبل الجهاز المركزي للسيطرة والتقييس والرقابة الصحية والسيطرة النوعية واستخدام اجهزه دقيقة لفحص المنتجات للحفاظ على جودة المنتجات. وُعد المؤشر الاول غير مدقق كون الافصاح ورد للأغراض المالية لذلك عُد المؤشر مفصح عنه ولكنه غير مدقق وفق الإجراءات المقترحة والتي يجب ان تنسجم مع المعايير المطبقة.

- **التعبئة والتغليف** افصحت الشركة عن مواد التعبئة والتغليف في كشف المخزون للشركة بحسابين وهما مخزون مواد التعبئة والتغليف المستهلكة ومخزون مواد التعبئة والتغليف المتداولة كما أظهرت الحساب الأول في كشف المستلزمات السلعية وبينت في الفقرة رابعا (العقود المهمة..). من التقرير وتحت عدة بنود تعاقدات الشركة لتجهيزها بعبوات وقناني وعلب بلاستيكية وزجاجة وغيرها بأحجام مختلفة كما بينت الوحدات القياسية المستخدمة لتلك المواد في الموازنة التخطيطية الا ان الشركة لم تبين المواد القابلة للتدوير وكذلك لم تبين اوزان تلك المواد والاثار البيئي المترتب على استخدام تلك المواد.
- **الاثار البيئية والاجتماعية لسلاسل توريد المكونات** على الرغم من ان الشركة لم تصرح بالشكل المطلوب والوافي للأثار البيئية والاجتماعية لسلاسل التوريد على العاملين في الشركة او المخاطر المحتملة او الناتجة من تلك الإجراءات الا انها بينت التزامها بالقوانين والتعليمات والخضوع للتدقيق النوعي كما بينت حجم الالتزامات والمصاريف والضمان الاجتماعي المتعلق بالعاملين في الشركة واكد تقرير مراقب الحسابات التزام الشركة بالقوانين والتعليمات النافذة والتي تمنع عمالة الأطفال⁵ والتي تنسجم مع اعلى معدل عدم المطابق الواردة في المؤشر.
- **مصادر المكونات** لم تفصح الشركة عن النسبة المئوية لمصادر مكونات المشروبات الغازية التي يتم الحصول عليها بحسب المناطق وفيما إذا كان استخدام المياه لها تأثير على تلك المناطق ام لا فيما بينت الشركة عن جملة من التعاقدات للحصول على المواد اللازمة لإنتاج المشروبات الغازية خصوصاً في الفقرة رابعاً من التقرير (العقود المهمة..).

5 - حدد قانون العمل العراقي لسنة 2015 حقوق العامل ونصت المادة السادسة/ ثالثاً بوجود القضاء الفعلي على عمل الأطفال.

3-2-2 قياس نسبة الإفصاح للشركة والفقرات التي خضعت للتدقيق

لقياس نسبة الإفصاح يتم قسمة مجموع المؤشرات المفصح عنها على اجمالي المؤشرات ولحساب النسبة غير المفصح عنها يتم قسمة المؤشرات غير المفصح عنها على اجمالي المؤشرات والطريقة نفسها يتم احتساب نسبة الفقرات المدققة وغير المدققة وعلى النحو الآتي:

نسبة الإفصاح = المؤشرات التي تم الإفصاح عنها ÷ مجموع المؤشرات

$$\text{نسبة الإفصاح} = 8 \div 15 = 53\%$$

نسبة الفقرات غير المفصح عنها = 47%

نسبة الفقرات المدققة = المؤشرات التي تم تدقيقها ÷ مجموع المؤشرات

$$\text{نسبة الفقرات المدققة} = 7 \div 15 = 47\%$$

نسبة الفقرات غير المدققة = المؤشرات غير المدققة ÷ مجموع المؤشرات

$$\text{نسبة الفقرات غير المدققة} = 53\%$$

نسبة الفقرات المدققة الى المفصح عنها = الفقرات المدققة ÷ الفقرات المفصح عنها

$$\text{نسبة الفقرات المدققة الى المفصح عنها} = 7 \div 8 = 87\%$$

ونلاحظ من النسب أعلاه ان الإفصاح عن الاستدامة في تقرير شركة بغداد للمشروبات الغازية متماثلة ولم تختلف بين سنة 2019 و2020 اذ كانت النسبة نفسها (53%) وهي نسبة ليست كبيرة وكانت نسبة الفقرات المدققة أدنى من نسبة الإفصاح اذ بلغت (47%) فقط وهي نسبة منخفضة وقريبة لنسبة الإفصاح وهذا يبين وجود ترابط بين الإفصاح والتدقيق اذ بلغت نسبة التدقيق الى الإفصاح (87%).

3-2-3 تحليل تأثير تدقيق تقارير الاستدامة على البيانات المالية لشركة بغداد

يستند التحليل على جملة من الأسئلة والاستفسارات التي يضعها المدقق او فريق التدقيق ومحاولة الحصول على إجابات لهذه الأسئلة بالنفي او الأثبات ومهما كان الجواب يتم تبيان التأثير المالي لهذه الأسئلة وكما هو مبين في الجدول أدناه.

جدول (3-3) قائمة استقصاء (استفسارات) التدقيق الخاصة بقضايا الاستدامة لشركة بغداد

الموضوع	الاسئلة	نعم/لا	الملاحظات
1- إدارة الوقود	- هل عملت الشركة بالعمل على تخفيض استخدام الوقود؟		يسهم تخفيض استهلاك الوقود بتقليل النفقات وتساعد عملية التدقيق بالتحقق من ذلك الامر.

<p>تؤدي صيانة المركبات الى الحفاظ على المركبات للعمل بشكل جيد ويجب التحقق من ذلك وتحديد مصاريف الصيانة.</p>		<p>-هل قامت الشركة بعملية الصيانة الدورية لمركبات الاسطول؟</p>	
<p>يجب تميز ومعرفة الوقود المستخدم في المركبات ومعرفة حجم كل نوع مستهلك وذلك لاختلاف أسعار الوقود وكذلك اختلاف حجم الاستهلاك لكل نوع.</p>		<p>-هل ان جميع المركبات تستخدم نفس الوقود؟</p>	
<p>تؤدي عملية تحديد المسارات الى اختصار الوقت اللازم للنقل مما يؤدي تقليل استهلاك الوقود والى خفض تكاليف النقل.</p>		<p>- هل قامت الشركة بتحديد المسارات وطرق التوزيع اللازمة وبشكل يقلل من وقت النقل للمنتجات؟</p>	
<p>توجد مصادر متعددة للطاقة كما وتختلف كلف الحصول عليها بحسب المصدر.</p>		<p>-هل الشركة تحصل على الطاقة من مصادر مختلفة؟</p>	<p>2- إدارة الطاقة</p>
<p>تخفيض استهلاك الطاقة يسهم في تقليل مصاريف الاستهلاك.</p>		<p>-هل ان الشركة تخطط لخفض استهلاك الطاقة؟</p>	
<p>ان استخدام أجهزة اقل استهلاك للطاقة سوف يؤدي الى تخفيض حاجة الشركة للطاقة الكهربائية وبالتالي خفض رسوم التجهيز.</p>		<p>-هل قامت الشركة باستعمال أجهزة كهربائية اقتصادية في استهلاك الطاقة؟</p>	
<p>استخدام الطاقة في الوقت المحدد للعمل سوف يقلل من الهدر وبالنتيجة سوف تنخفض مصاريف تجهيز الطاقة.</p>		<p>-هل قامت الشركة بربط الأجهزة بموحدات خاصة لتحديد وقت التشغيل؟</p>	

<p>يسهم ذلك الامر بالاستفادة من المصادر غير التقليدية للطاقة والتي قد تكون اقل كلفة.</p>		<p>- هل لدى الشركة خطط للاستفادة من مصادر الطاقة المتجددة كالطاقة الشمسية؟</p>	
<p>ان استخدام العوازل في البناء يقلل من تأثير البيئة والمناخ في الأبنية وذلك يؤدي الى تقليل استخدام اجهزة التكييف داخل الأبنية في العدد لتلك الأجهزة والوقت اللازم وذلك سوف يقلل من استهلاك الطاقة بالإضافة الى خفض مصاريف الصيانة وكلف الشراء لهذه الأجهزة.</p>		<p>- هل الشركة تعمل على استخدام العزل الحراري في الأبنية التي تعمل فيها؟</p>	
<p>يساعد هذا الاجراء بتقليل الاعتماد على انارة المصابيح في الشركة وذلك يقلل من استهلاك الطاقة.</p>		<p>- هل قامت الشركة باستخدام نوافذ كافية لدخول الضوء الى أماكن العمل؟</p>	
<p>قد يعرض تأثير استهلاك المياه في مناطق العمل الى إجراءات قانونية مثل فرض غرامات مالية او تحديد حجم الاستهلاك بشكل لا يلبي حاجة الشركة من المياه.</p>		<p>- هل ان حجم المياه المستهلك من قبل الشركة له تأثير على المناطق التي تعمل فيها؟</p>	<p>3- إدارة المياه</p>
<p>هذا الاجراء يساعد الشركة في التعرف وبدقة على كمية المياه اللازمة التي تحتاجها الشركة مما يقلل الهدر في المياه.</p>		<p>-هل قامت الشركة بوضع مقاييس خاصة لمعرفة كمية المياه المستهلكة؟</p>	
<p>يجنب هذا الاجراء الشركة المخاطر المستقبلية المرتبطة باحتياج الشركة من المياه.</p>		<p>-هل لدى الشركة برامج مستقبلية لتأمين حاجتها من المياه؟</p>	

<p>ان تحديد نسب الإيرادات حسب نوع المنتج ومكوناته الغذائية يسهم في معرفة المنتجات الأكثر ربحية للشركة.</p>		<p>- هل تقوم الشركة بتحديد نسب الإيرادات لمنتجاتها على أساس نوع المنتج؟</p>	<p>4-الصحة والتغذية</p>
<p>تزيد هذه الخطوة من ثقة المستهلك بمنتجات الشركة مما يساعد في زيادة المبيعات.</p>		<p>-هل تخضع منتجات الشركة للفحص من قبل الجهات الصحية؟</p>	
<p>تعزز هذه الإجراءات من مصداقية الشركة بخصوص جودة منتجاتها.</p>		<p>-هل توجد لدى الشركة مختبرات او اجهزه خاصة لفحص جودة المنتجات؟</p>	
<p>تؤثر الإعلانات في تسويق المنتجات وحجم المبيعات وهذا ينعكس على دخل الشركة.</p>		<p>-هل قامت الشركة بدراسة مدى تأثير الإعلانات في عملية التسويق؟</p>	<p>5- التسويق وعلامة المنتج</p>
<p>اختيار وسائل الاعلام المؤثرة والفعالة سوف يسهم في تحقيق اهداف الإعلان بشكل أفضل.</p>		<p>-هل تم اختيار وسائل الإعلان المناسبة وذات التأثير العالي للترويج عن المنتجات؟</p>	
<p>تعد العلامة التجارية من اصول الشركة غير الملموسة وهي تؤثر في قناعة الزبائن.</p>		<p>-هل يتم تقييم العلامة التجارية للمنتج وتأثرها في تسويق المنتجات؟</p>	
<p>التعرف على رغبات و آراء المستهلكين يساعد في جعل التصميم أكثر مقبولية من قبل الزبائن.</p>		<p>-هل تقوم الشركة باستطلاع آراء المستهلكين عند تصميم العلامة التجارية لكل منتج؟</p>	
<p>يسهم استخدام مواد قابلة للتدوير بتقليل استهلاك الموارد الطبيعية.</p>		<p>-هل المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف قابلة للتدوير؟</p>	<p>6- التعبئة والتغليف</p>
<p>يسهم تجنب الرسوم والغرامات التي تفرض على الشركة في هذا المجال.</p>		<p>-هل ان مواد التعبئة والتغليف آمنة ولا توجد لها اضرار بيئية وصحية؟</p>	

<p>يساعد هذا الاجراء الى الحفاظ على المنتجات وعدم تلفها او تدني جودتها وبالتالي سوف يجنب الشركة خسائر التي قد تحدث نتيجة عدم تطبيق هذا الاجراء.</p>		<p>-هل ان احجام واشكال العبوات المستخدمة ملائمة لحفظ ونقل وتسويق المنتجات؟</p>	
<p>يعد تصميم العبوات والعلب مهما لخرن وحفظ ونقل المنتجات.</p>		<p>-هل ان التصاميم المستخدمة تسهم في تحقيق وفورات مالية للشركة؟</p>	
<p>يسهم هذا الاجراء بتحديد التقلبات المفاجئة والكبيرة لأسعار المواد الخام اللازمة للإنتاج وذلك يؤدي الى تجنب الكلف الإضافية لشراء المواد.</p>		<p>-هل قامت الشركة بتعاقدات طويلة الاجل لشراء وتأمين المكونات الاساسية للمنتجات؟</p>	<p>7- الآثار البيئية والاجتماعية لسلاسل التوريد</p>
<p>يسهم هذا الاجراء بضمان حقوق العاملين وتجنب المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها الشركة نتيجة الكوارث والحوادث.</p>		<p>-هل قامت الشركة بالتأمين على العاملين فيها وكذلك على موجودات الشركة؟</p>	
<p>مخالفة الشركة لقوانين ومعايير العمل سيعرضها الى إجراءات قانونية.</p>		<p>-هل الشركة ملتزمة بقوانين العمل النافذة؟</p>	
<p>هذا الاجراء يزيد من كفاءة ومهارة العاملين وهذا ينعكس على العملية الإنتاجية وجودة المنتج.</p>		<p>-هل توجد برامج وخطط لتدريب وتأهيل العاملين في الشركة؟</p>	
<p>يسهم هذا الاجراء في الاستفادة بشكل جيد من الموارد البشرية المؤهلة والمتاحة في سوق العمل.</p>		<p>-هل التوظيف للعاملين في الشركة على أساس التخصص والخبرة والمهارة اللازمة؟</p>	
<p>العمل على انصاف ورضا العاملين يحفزهم على الاجتهاد والابداع والعمل بجد من اجل تحقيق اهداف الشركة.</p>		<p>-هل ان الرواتب والأجور والاعانات الاجتماعية والتأمين الصحي مجزية وملائمة للعاملين؟</p>	

8- مصادر المكونات	-هل قامت الشركة بوضع الخطط واتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافي التقلب في أسعار المواد الخام الداخلة في الإنتاج بسبب التغيرات البيئية.	تسهم هذه الإجراءات بالحفاظ على ديمومة استمرار الحصول على المكونات الأساسية للإنتاج وتجنب تقلب الأسعار وارتفاع كلف الحصول على المواد المطلوبة.
-------------------	---	---

الجدول من اعداد الباحث

من الجدول أعلاه نلاحظ وجود تأثير مالي لمحاور الاستدامة المختلفة في البيانات المالية ومن خلال تدقيق قضايا الاستدامة يحاول من يقوم بمهمة التدقيق بالحصول على التأكيدات والاثباتات اللازمة للوصول الى قناعات حول ابداء رأي عن عدالة محتويات تقارير الاستدامة وعلى هذا الأساس فان إجراءات التدقيق الهدف منها هو التحقق من مزاعم الإدارة والتأكد من تطبيقها للمعايير والقوانين الخاصة بالاستدامة وبذلك نجد ان التدقيق يعطي تغذية عكسية لعملية الإبلاغ من خلال الملاحظات التي يضعها المدقق والتي يفترض الاخذ بها من قبل الشركة وتطبيقها مستقبلاً وبذلك نلاحظ وجود تأثير مباشر او غير مباشر لعملية تدقيق تقارير الاستدامة وتوحيد إجراءات التدقيق والبيانات المالية.

3-2-4 توظيف معيار (Commercial Banks FN-CB البنوك التجارية) لفحص

الإبلاغ في مصرف بغداد

3-2-4-1 وصف الصناعة التي يطبق عليها المعيار

تقبل البنوك التجارية الودائع وتقدم القروض للأفراد والشركات فضلاً عن المشاركة في الإقراض للبنية التحتية والعقارات والمشاريع الأخرى. من خلال توفير هذه الخدمات، تؤدي الصناعة دوراً أساسياً في عمل الاقتصادات العالمية وفي تسهيل تحويل الموارد المالية إلى أكثر طاقاتها إنتاجية. يحرك هذه الصناعة حجم الودائع، وجودة القروض المقدمة، والبيئة الاقتصادية، وأسعار الفائدة. شهدت البيئة التنظيمية التي تحكم الصناعة المصرفية التجارية تغيرات كبيرة في أعقاب الأزمة المالية لعام 2008 ولا تزال تتطور اليوم. هذه الاتجاهات التنظيمية وغيرها لديها القدرة على التأثير على قيمة المساهمين وأداء الاستدامة.

3-2-4-2 مواضيع الاستدامة التي تضمنها المعيار

1- أمن البيانات

يعد ضمان خصوصية البيانات المالية الشخصية وأمنها مسؤولية أساسية لصناعة البنوك التجارية. الشركات التي تفتشل في إدارة الأداء في هذا المجال عرضة لانخفاض الإيرادات وثقة المستهلك. مع استمرار النمو في الخدمات المصرفية عبر الهاتف المحمول والتخزين السحابي واعتماد المزيد من

عمليات البنوك على التكنولوجيا والإنترنت، سيكون أمن البيانات قضية ذات أهمية متزايدة يجب إدارتها. تعد التكنولوجيا المتطورة والتدريب المستمر للموظفين أمراً ضرورياً في عالم تهديدات الأمن السيبراني⁶ المتزايدة. تركز المقاييس الخاصة بموضوع الكشف هذا على توفير مزيد من التفاصيل حول الجهود المتعلقة بحماية البيانات ضد تهديدات وتقنيات الأمن السيبراني الناشئة والمتطورة باستمرار، والانتهاكات الأمنية الفعلية التي تهدد المعلومات الشخصية للعملاء (PII) إن الإفصاح المعزز عن استراتيجيات الإدارة لمعالجة هذه المخاطر سيسمح للمساهمين بفهم كيفية حماية البنوك التجارية لقيمة المساهمين.

2- التضمين المالي وبناء القدرات

يتعين على البنوك التجارية، كنشاط تجاري رئيسي لها، أن توازن باستمرار جهود بناء القدرات الخاصة بها مع المخاطر والفرص المرتبطة بالإقراض للعملاء الذين لا يتعاملون مع البنوك أو الذين يتعاملون مع البنوك أو الذين يعانون من نقص الخدمات. توفر نماذج وتقنيات التمويل الناشئة للبنوك فرصة لتقديم المنتجات والخدمات في الأسواق التي كانت تفتقر إلى الخدمات السابقة والحصول على مصادر دخل إضافية. الشركات القادرة على تلبية الحاجة إلى تقديم خدمات الائتمان والخدمات المالية إلى السكان ذوي الدخل المنخفض والشركات الصغيرة مع تجنب ممارسات الإقراض الجائرة وغير المسؤولة من المرجح أن تخلق قيمة طويلة الأجل وتعزز رأس المال الاجتماعي. يجب أيضاً استكمال هذه الخدمات بجهود لتحسين الثقافة المالية، مما يضمن اتخاذ العملاء قرارات مستنيرة. أظهرت الأزمة المالية الأخيرة أهمية مصادر التمويل المتنوعة والمرنة التي يمكن أن توفرها هذه المجتمعات. وفي ضوء الكشف عن نهجها في الإدماج المالي وبناء القدرات، يمكن للبنوك التجارية تزويد المستثمرين بمعلومات مفيدة لاتخاذ القرار لتقييم قدرة البنوك على ضمان خلق قيمة مستدامة وطويلة الأجل.

3- دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان

كوسطاء ماليين، تسهم البنوك التجارية في التأثيرات البيئية والاجتماعية الخارجية الإيجابية والسلبية عبر ممارساتها الإقراضية لذلك، يمكن أن يكون للعوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) آثار مادية على الشركات والأصول والمشاريع الأساسية التي تقرضها البنوك التجارية عبر مجموعة من الصناعات لذلك من الضروري بشكل متزايد للشركات أن تدرس عوامل الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية عند تحديد جودة الضمان. تتمتع البنوك التجارية أيضاً بالقدرة على تمكين العوامل الخارجية البيئية والاجتماعية الإيجابية وتوليد تدفقات وإيرادات كبيرة عبر ممارسات الإقراض الخاصة بها. قد تواجه البنوك التجارية التي تفشل في معالجة هذه المخاطر والفرص عوائد متناقصة وقيمة منخفضة

⁶ الأمن السيبراني هو عبارة عن مجموع الوسائل التقنية والتنظيمية والإدارية التي يتم استخدامها لمنع الاستخدام الغير مصرح به وسوء الاستغلال واستعادة المعلومات الالكترونية ونظم الاتصالات والمعلومات التي تحتويها وذلك بهدف ضمان توافر واستمرارية عمل نظم المعلومات وتعزيز حماية وسريته وخصوصية البيانات الشخصية واتخاذ جميع التدابير اللازمة لذلك. (<http://www.tra.gov.lb/Cybersecurity-AR>).

للمساهمين. يجب على البنوك التجارية الكشف لاحقاً عن كيفية دمج عوامل الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية في عمليات الإقراض والمستوى الحالي لمخاطر المحفظة المرتبطة باتجاهات الاستدامة المحددة على وجه الخصوص، تزايد ضغوط المستثمرين والهيئات التنظيمية على البنوك للكشف عن كيفية معالجتها للمخاطر المتعلقة بتغير المناخ.

4- أخلاقيات العمل

يجب أن تلتزم البنوك التجارية بمجموعة معقدة وغير متسقة من القواعد المتعلقة بالأداء والسلوك وكذلك الإفصاح عن القضايا بما في ذلك التداول من الداخل ومكافحة الاحتيال وتحديد الأسعار والتلاعب بالسوق فضلاً عن ذلك، تخضع البنوك التجارية لقواعد مكافحة التهريب الضريبي والاحتيال وغسيل الأموال والممارسات الفاسدة.

5- إدارة المخاطر النظامية

أبرزت الأزمة المالية لعام 2008 أهمية إدارة المخاطر لرأس المال في صناعة البنوك التجارية. على وجه التحديد، عانت الشركات التي فشلت في إدارة المخاطر من خسائر كبيرة في قيمة أصولها المالية مع زيادة مقدار المطلوبات المحتفظ بها في دفاترها، بسبب ترابط النظام المالي، وأسهم ذلك في حدوث اضطراب كبير في السوق. تنتج الطبيعة المنهجية للمخاطر من الترابط بين المؤسسات المالية وأصبحت مصدر قلق رئيسي للجهات التنظيمية الوطنية والدولية. نتيجة لذلك يجب على البنوك التجارية تعزيز الإفصاح عن المقاييس الكمية والنوعية التي تقيس مدى استعدادها لامتناس الصدمات الناشئة عن الضغوط المالية والاقتصادية وتلبية المتطلبات التنظيمية الأكثر صرامة. والجدول الآتي في ادناه يبين موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية في المعيار

جدول (4-3) موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية ضمن معيار FN-CB

الموضوع	المقاييس المحاسبية	التصنيف	وحدة القياس	الرمز
امن المعلومات	(1) عدد انتهاكات البيانات، (2) النسبة المئوية التي تنطوي على معلومات التعريف الشخصية personally identifiable information (PII)، (3) عدد أصحاب الحسابات المتضررين.	كمي	العدد، النسبة المئوية (%)	FN-CB-230a.1

FN- CB- 230a.2	n/a	المناقشة والتحليل	وصف نهج تحديد ومعالجة مخاطر أمن البيانات.	
FN- CB- 240a.1	عدد، عملة إعداد التقارير	كمي	(1) عدد و (2) مبالغ القروض المستحقة المؤهلة للبرامج المصممة لتعزيز الأعمال التجارية الصغيرة وتنمية المجتمع.	التضمين المالي وبناء القدرات
FN- CB- 240a.2	عدد، عملة إعداد التقارير	كمي	(1) عدد و (2) مبلغ القروض المتأخرة وغير المستحقة المؤهلة للبرامج المصممة لتعزيز الأعمال التجارية الصغيرة وتنمية المجتمع.	
FN- CB- 240a.3	عدد	كمي	عدد حسابات التحقق من التجزئة بدون التكلفة المقدمة للعملاء غير المتعاملين مع البنوك في السابق أو الذين يعانون من نقص في البنوك.	
FN- CB- 240a.4	عدد	كمي	عدد المشاركين في مبادرات محو الأمية المالية للعملاء الذين لا يتعاملون مع البنوك أو الذين يعانون من نقص في البنوك أو الذين يعانون من نقص الخدمات.	
FN- CB- 410a.1	عملة إعداد التقارير	كمي	التعرض الائتماني التجاري والصناعي، حسب الصناعة.	
FN- CB- 410a.2	n/a	المناقشة والتحليل	وصف نهج دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في تحليل الائتمان.	دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان

FN- CB- 510a.1	عملة إعداد التقارير	كمي	إجمالي مبلغ الخسائر المالية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالاحتيال أو التداول من الداخل أو مكافحة الاحتكار أو السلوك المضاد للمنافسة أو التلاعب بالسوق أو سوء التصرف أو قوانين أو لوائح الصناعة المالية الأخرى ذات الصلة.	أخلاقيات العمل
FN- CB- 510a.2	n/a	المناقشة والتحليل	وصف سياسات وإجراءات المبلغين عن المخالفات.	
FN- CB- 550a.1	نقاط الأساس (bps)	كمي	درجة البنك العالمي المهم على مستوى النظام (G-SIB)، حسب الفئة.	إدارة المخاطر النظامية
FN- CB- 550a.2	n/a	المناقشة والتحليل	وصف نهج دمج نتائج اختبارات الإجهاد الإلزامية والطوعية في تخطيط كفاية رأس المال واستراتيجية الشركة طويلة الأجل وأنشطة الأعمال الأخرى.	

(www.sasb.org, SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS)

جدول (3-5) تطبيق المعيار على بيانات المصرف لفحص الإبلاغ عن الاستدامة وبيان البنود التي دقت والتي لم تدقق وفق الإجراءات المقترحة

مدى تطبيق الاجراءات المقترحة للتدقيق للسنوات		الافصاح للسنوات		التفاصيل	
2020	2019	2020	2019		
مدقق او غير مدقق	مدقق او غير مدقق	المفصح او غير المفصح عنها	المفصح او غير المفصح عنها	المؤشرات	
				مواضيع الاستدامة	

0	0	0	0	(1) عدد انتهاكات البيانات (2) النسبة المئوية التي تنطوي على معلومات التعريف الشخصية (3) عدد أصحاب الحسابات المتضررين	أولاً: امن المعلومات
1	1	1	1	وصف نهج تحديد ومعالجة مخاطر أمن البيانات.	
0	0	0	0	عدد ومبلغ القروض المستحقة المؤهلة للبرامج المصممة لتعزيز الأعمال التجارية الصغيرة وتنمية المجتمع.	ثانياً: التضمين المالي وبناء القدرات
0	0	0	0	عدد ومبلغ القروض المتأخرة وغير المستحقة المؤهلة للبرامج المصممة لتعزيز الأعمال التجارية الصغيرة وتنمية المجتمع.	
0	0	0	0	عدد الحسابات البنكية التي تقدم خدمات أساسية بدون رسوم إضافية مقدمة للعملاء غير المتعاملين مع البنوك في السابق أو الذين يتعاملون بشكل محدود مع البنوك.	
0	0	0	0	عدد المشاركين في مبادرات محو الأمية المالية للعملاء الذين لا يتعاملون مع البنوك الذين يتعاملون بشكل محدود مع البنوك أو الذين يعانون من نقص الخدمات.	
1	1	1	1	التعرض لمخاطر الائتمان التجاري والصناعي، حسب القطاع.	ثالثاً: دمج العوامل البيئية
0	0	1	1	وصف نهج دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في تحليل الائتمان.	والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان

1	1	1	1	إجمالي مبلغ الخسائر المالية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالاحتيايل أو مكافحة الاحتكار أو السلوك المضاد للمنافسة أو التلاعب بالسوق أو سوء التصرف.	رابعاً: أخلاقيات العمل
0	0	0	0	وصف سياسات وإجراءات المبلغين عن المخالفات.	
1	1	1	1	وصف نهج دمج نتائج اختبارات الإجهاد الإلزامية والطوعية في تخطيط كفاية رأس المال (قدرة رأس المال لامتصاص الخسائر المحتملة) واستراتيجية الشركة طويلة الأجل وأنشطة الأعمال الأخرى.	خامساً: إدارة المخاطر النظامية ⁷
4	4	5	5	مجموع الفقرات المفصّل عنها والمدققة	
7	7	6	6	مجموع الفقرات غير المفصّل عنها وغير المدققة	
11	11	11	11	المجموع الكلي	

الجدول من اعداد الباحث

ملاحظات حول الجدول

- امن المعلومات لم يرد في تقرير المصرف أي معلومات حول الشق الأول من المؤشر والمتعلق بانتهاكات البيانات او النسبة المئوية او عدد المتضررين من اختراق البيانات الشخصية للمتعاملين مع المصرف اما بخصوص الشق الثاني من المؤشر فقد ذكر في خدمات قطاع الافراد من التقرير بوصف الخطوات والإجراءات التي قام بها المصرف لحماية البيانات من استخدام البطاقات الإلكترونية والرموز الخاصة بالمتعاملين والتطبيقات الإلكترونية في التعامل مع الزبائن والعمل على تحديث البيانات بشكل مستمر.
- دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان تطرق التقرير الى مخاطر الائتمان في عدة موارد من الإيضاحات وخصوصاً في إدارة المخاطر وبين المصرف الكيفية التي يتعامل بها مع مخاطر الائتمان كما تطرق التقرير الى المسؤولية الاجتماعية للمصرف والنهج المتبع في تحقيق الاستدامة وكان ذلك واضح في تقرير 2020 بشكل أفضل من تقرير سنة 2019 بعدما افرد المصرف في نهاية التقرير جزءاً خاصاً لقضايا الاستدامة، وعد الشق الثاني من المؤشر غير مدقق على الرغم من تطرق

⁷ لم يدرج المؤشر الأول (درجة البنك العالمي المهم على مستوى النظام (G-SIB)، حسب الفئة) كون المصرف غير مدرج في قائمة المصارف المصنفة وفق ذلك النظام. (https://ar.wiki2.wiki/wiki/List_of_systemically_important_banks)

تقرير مراقب الحسابات الى الشق الأول من المؤشر الا انه لم يبدي أي ملاحظة حول نهج المصرف لقضايا الاستدامة.

- أخلاقيات العمل بين المصرف التزاماته الأخلاقية تجاه زبائنه بضمانات مختلفة والتزامه بالقوانين وحماية الودائع والمدخرات لدى المصرف والحفاظ على تلك الودائع والمدخرات وان المصرف ضامن لها كما بين مقدار الغرامات والأموال التي دفعها المصرف كتعويضات للمتعاملين معه نتيجة الدعاوي القانونية المقامة على المصرف.

- إدارة المخاطر النظامية وضح المصرف في الفقرة 33 من التقرير (إدارة رأس المال) بإدارة هيكلية رأس المال واجراء التعديلات في ظل تغيرات ظرف العمل وان المصرف ملتزم بزيادة رأس المال على اساس ثابت لتغطية المخاطر الناتجة عن أنشطة المصرف والقيام بقياس كفاية رأس المال.

3-2-4 قياس نسبة الإفصاح لمصرف بغداد والفقرات التي خضعت للتدقيق

نسبة الإفصاح = المؤشرات التي تم الإفصاح عنها ÷ مجموع المؤشرات

$$\text{نسبة الإفصاح} = 5 \div 11 = 45\%$$

نسبة الفقرات غير المفصح عنها = 55%

نسبة الفقرات المدققة = المؤشرات التي تم تدقيقها ÷ مجموع المؤشرات

$$\text{نسبة الفقرات المدققة} = 4 \div 11 = 36\%$$

نسبة الفقرات غير المدققة = المؤشرات غير المدققة ÷ مجموع المؤشرات

$$\text{نسبة الفقرات غير المدققة} = 64\%$$

نسبة الفقرات المدققة الى المفصح عنها = الفقرات المدققة ÷ الفقرات المفصح عنها

$$\text{نسبة الفقرات المدققة الى المفصح عنها} = 4 \div 5 = 80\%$$

ونلاحظ من النسب أعلاه ان الإفصاح عن الاستدامة في تقرير مصرف بغداد متماثلة ولم تختلف بين سنة 2019 و2020 اذ كانت النسبة نفسها (45%) وهي نسبة منخفضة وكانت نسبة الفقرات المدققة أدنى من نسبة الإفصاح اذ بلغت (36%) فقط وهي نسبة منخفضة جداً وقريبة لنسبة الإفصاح وهذا يبين وجود ترابط بين الإفصاح والتدقيق اذ بلغت نسبة التدقيق الى الإفصاح (80%).

3-2-5 تحليل تأثير تدقيق تقارير الاستدامة على البيانات المالية لمصرف بغداد

جدول (3-6) قائمة استقصاء (استفسارات) التدقيق الخاصة بقضايا الاستدامة لمصرف بغداد

الموضوع	الاسئلة	نعم/لا	الملاحظات
1-امن المعلومات	-هل ان إجراءات المصرف قادرة على حماية المعلومات		تسهم هذه الإجراءات في زيادة الثقة في المصرف الامر الذي يشجع الأشخاص

للتعامل مع المصرف وهذا ينعكس على زيادة النشاط والعمليات المالية للمصرف وما ينتج عنه من أرباح إضافية.	الشخصية للمتعاملين مع المصرف؟	
التعامل بشفافية والافصاح عن الخروقات يولد انطباعاً إيجابياً عن مصداقية المصرف تجاه الأشخاص المتعاملين معه.	-هل يقوم المصرف بالإفصاح عن حجم وعد الخروقات للبيانات الشخصية؟	
لهذه الخطوة أهمية في ضمان حقوق الأشخاص المتضررين نتيجة الخرق وهذه الخطوة قد تجنب المصرف الدعاوي القضائية وما ينتج عنها من مصاريف.	-هل قام المصرف بتعويض المتضررين من الاختراق وسرقة البيانات الشخصية؟	
تبين هذه الخطوة حجم ومبالغ القروض الممنوحة والتسهيلات في الاقتراض والسداد وتعزز هذه الخطوة من المسؤولية الاجتماعية للمصرف واتساع نشاطه.	-هل قام المصرف بالإفصاح عن إجمالي عدد القروض الصغيرة الممنوحة للعمال وتنمية المجتمع؟	2-التضمين المالي وبناء القدرات
تبين هذه الخطوة عن توجه المصرف في منح هذه القرض لقطاعات معينة دون غيرها	-هل ان المصرف يمنح القرض لقطاعات مختلفة من المجتمع؟	
تشجع هذه الإجراءات على زيادة الاقتراض من المصرف؟	-هل قام المصرف بتسهيل إجراءات الاقتراض والتسديد؟	
تسهم هذه الإجراءات في تشجيع المقترضين على الالتزام بالقوانين المتعلقة بحماية البيئة وتساعد المصرف للالتزام بالقوانين والمعايير	-هل قدم المصرف قروض تشجع على حماية البيئة وتقليل الانبعاثات وتحسين المناخ؟	3- دمج العوامل البيئية والاجتماعية

المتعلقة بالبيئة وتجنب الرسوم او الغرامات الخاصة بتنفيذ القوانين.			والحوكمة في تحليل الائتمان
قد تكون لمثل هذه المساهمات اثار مالية مباشر مثل حجم المبالغ التي تضمنتها القروض والمساعدات او غير مباشر مثل تحسين سمعة المصرف بشكل عام.		-هل أسهم المصرف في تمويل مشاريع صحية وتعليمية وغيرها تساعد في تنمية المجتمع؟	
تسهم هذه الخطوة بتزويد المستثمرين والمساهمين بالمعلومات اللازمة عن حجم المخاطر الائتمانية للمصرف.		-هل قام المصرف بالإبلاغ عن حجم المخاطر الائتمانية التي يتعرض لها بحسب القطاع؟	
ان زيادة كفاءة وتأهيل العاملين وتوفير الضمانات اللازمة لهم يسهم في تحقيق اهداف الإدارة بشكل أفضل كما يسهم في تشجيع العاملين بأداء مهام بشكل أفضل.		-هل لدى المصرف البرامج والخطط اللازمة لتدريب وتأهيل العاملين في المصرف ومنحهم الضمانات الاجتماعية والرعاية الصحية اللازمة؟	
يؤدي هذا الاجراء إلى زيادة الإيرادات وحماية قيمة المساهمين من خلال تقليل الخسائر المتكبدة نتيجة للإجراءات القانونية		-هل قام المصرف في وضع ضوابط داخلية قوية لبناء الثقة مع العملاء؟	4- أخلاقيات العمل
تبين هذه الخطوة حجم المبالغ التي تكبدها المصرف نتيجة الإجراءات القانونية بدفع غرامات او تعويضات بسبب عدم الامتثال او مخالفة القوانين ذات الصلة.		-هل أفصح المصرف عن حجم إجمالي مبلغ الخسائر المالية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالاحتيال او مكافحة غسل الأموال او مخالفة اللوائح والقوانين ذات الصلة؟	
تساعد هذه الخطوة في تكوين تصورات كافية لدى المستثمرين حول		-هل قام المصرف بالإفصاح عن المقاييس الكمية والنوعية التي تقيس مدى استعدادها	5- إدارة المخاطر النظامية

إمكانية المصرف لتجاوز الازمات المالية وامتصاص الاثار الناتجة عنها.		لامتصاص الصدمات الناشئة عن الضغوط المالية والاقتصادية؟	
تبين هذه الخطوة كيفية التمويل وإدارة راس المال والنسب المكونة له من ديون او استثمارات الملاك.		هل قام المصرف بوصف النهج المتبع في إدارة راس المال؟	

الجدول من اعداد الباحث

تبين الفقرات الوارد في الجدول وجود تأثير مالي قد يكون مباشر او غير مباشر لمحاور الاستدامة المختلفة وانعكاس ذلك على البيانات المالية عبر تدقيق قضايا الاستدامة يحاول من يقوم بمهمة التدقيق بالحصول على التأكيدات والاثباتات اللازمة للوصول الى قناعات تساعده في ابداء رأي حول عدالة محتويات تقارير الاستدامة وعلى هذا الأساس فان إجراءات التدقيق الهدف منها هو التحقق من مزاعم الإدارة والتأكد من تطبيقها للمعايير والقوانين الخاصة بالاستدامة وبذلك نجد ان التدقيق يعطي تغذية عكسية لعملية الإبلاغ عبر الملاحظات التي يضعها المدقق والتي يفترض الاخذ بها من قبل الشركات وتطبيقها مستقبلاً وبذلك نلاحظ وجود تأثير مباشر او غير مباشر لعملية تدقيق تقارير الاستدامة وتوحيد إجراءات التدقيق والبيانات المالية لمصرف بغداد وشركة بغداد للمشروبات الغازية.

المبحث الثالث

ترميز وصف عينة البحث وتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات وصف

1-3-3 التحليل الوصفي لمحاوير الدراسة

الجدول الاتية تبين الاحصاءات الوصفية كالتكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان، وكذلك تم احتساب الالهمية النسبية لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة الثلاثة كقيمة تقديرية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

1-2-3-3 تحليل المعلومات الشخصية لعينة الدراسة

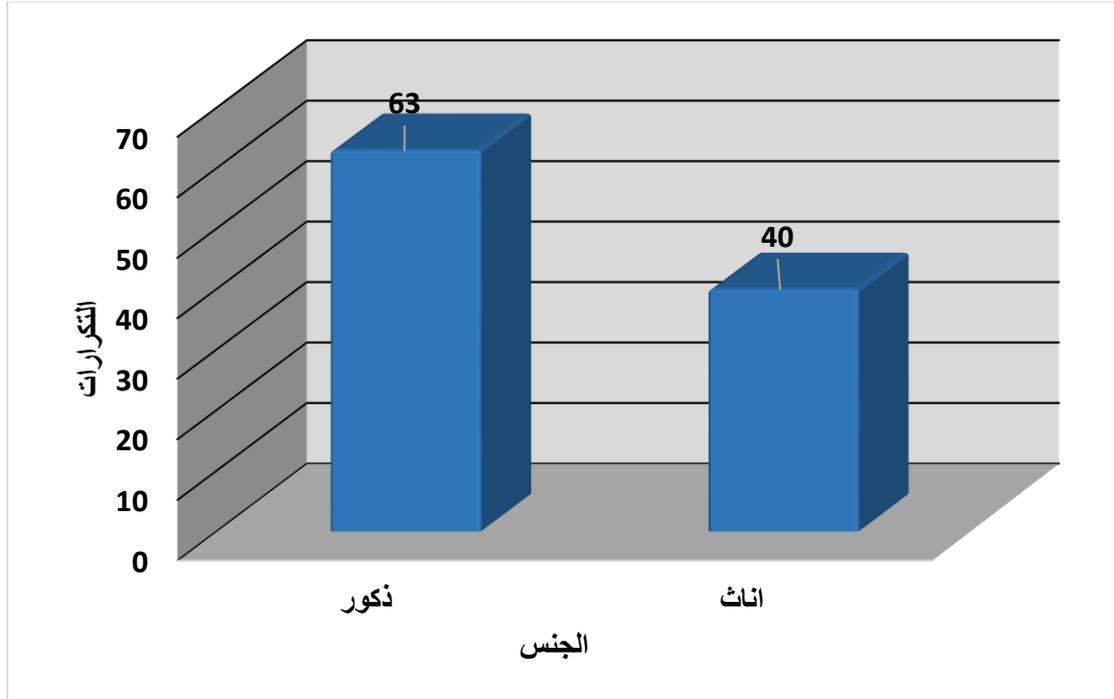
الجدول الاتية توضح سمات وخصائص كل فقرة من فقرات البيانات العامة في الاستبيان

1. الجنس

جدول (7-3) توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس

الفئات	التكرارات	النسبة المئوية
ذكور	63	61%
اناث	40	39%
المجموع	103	100%

في ضوء الجدول اعلاه يمكن ملاحظة ان عدد الذكور واستجابتهم للاستبانة تمثل العدد الاكبر (63) اذ بلغت نسبته ب (61%) من النسبة الكلية بينما كانت عدد الاناث واستجابتهم للاستبانة (40) من أصل (103) استبانة اذ تمثل نسبة (39%) من النسبة الكلية، لذا يمكن القول على انه يوجد فارق ما بين عدد الذكور الى عدد الاناث من حيث الاستجابة ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل البياني الاتي.



شكل (1-3) توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس

2. العمر

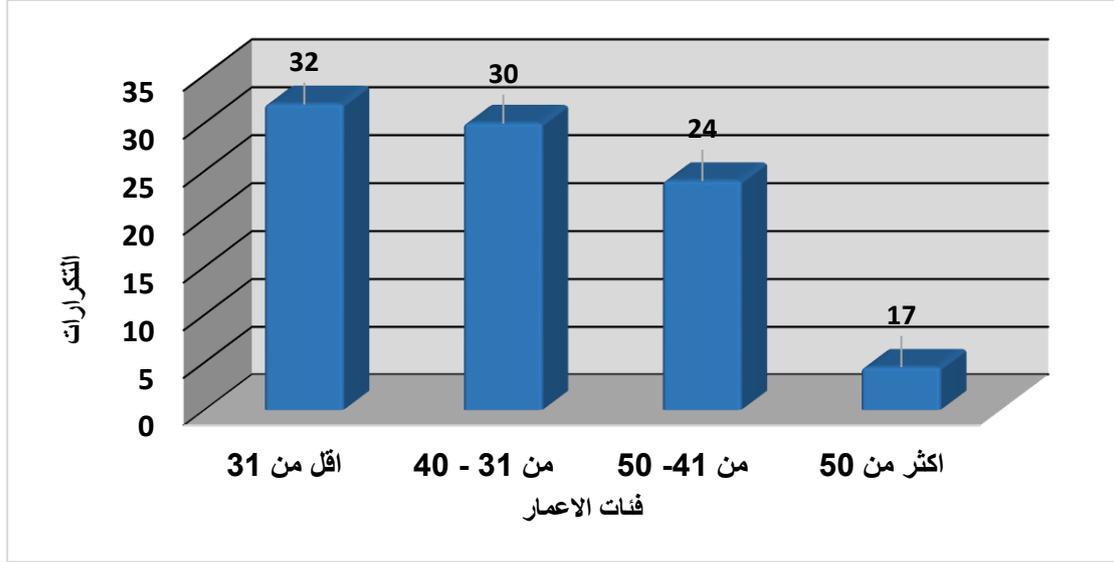
جدول (8-3) توزيع افراد عينة البحث حسب العمر

فئات الاعمار	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 31 سنة	32	31%
من 31-40 سنة	30	29.1%
من 41-50 سنة	24	23.3%
اكثر من 50	17	16.5%
المجموع	103	100%

في ضوء الجدول (8-3) يتضح انه تم توزيع الاستبانة على فئة اعمار مختلفة وتضمنت أربع فئات وجاءت اعلى نسبة استجابة للاستبانة من فئة الاعمار (اقل من 31) اذ تضمنت افراد هذه الفئة (32) تكرار وبلغت نسبتهم حوالي (31%) من المجموع الكلي.

أما المستوى الثاني فكانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (31-40) وتضمنت (30) تكرار لكلا المجموعتين وبلغت نسبتهم (29.1%) من المجموع الكلي. المركز الثالث كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (41-50 سنة) اذ تضمنت (24) تكرار لهذه الفئة وبلغت نسبتهم حوالي (23.3%). اما المركز الرابع كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار

تتراوح (أكثر من 50) وبلغت نسبتهم حوالي (16.5%) وذلك ان دل على شيء فانه يدل على الفكر الناضج والاستقرار النفسي لعينة الدراسة. يمكن ايضاح ذلك عبر الشكل البياني الاتي:



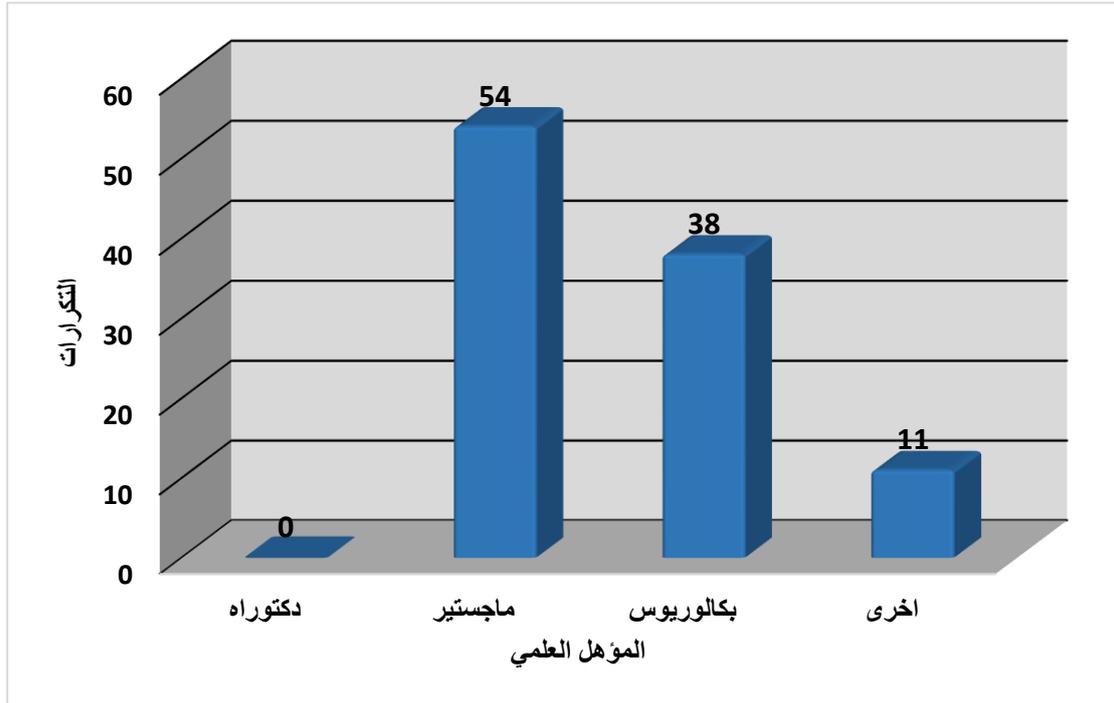
شكل (3-2) توزيع افراد عينة البحث حسب العمر

3. المؤهل العلمي

جدول (3-9) توزيع افراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	0	00%
ماجستير	54	52.4%
بكالوريوس	38	36.9%
اخرى	11	10.7%
المجموع	103	100%

في ضوء الجدول (3-9) يتضح ان أكبر نسبة استجابة للاستبانة كانت لحملة شهادة الماجستير (52.4%) تليها مباشرة شهادة البكالوريوس بنسبة (36.9%) تليها الشهادات الاخرى بنسبة (10.7%) واول نسبة كانت لحملة الشهادات دكتوراه بنسبة (0%) الشكل البياني الاتي يوضح ذلك.



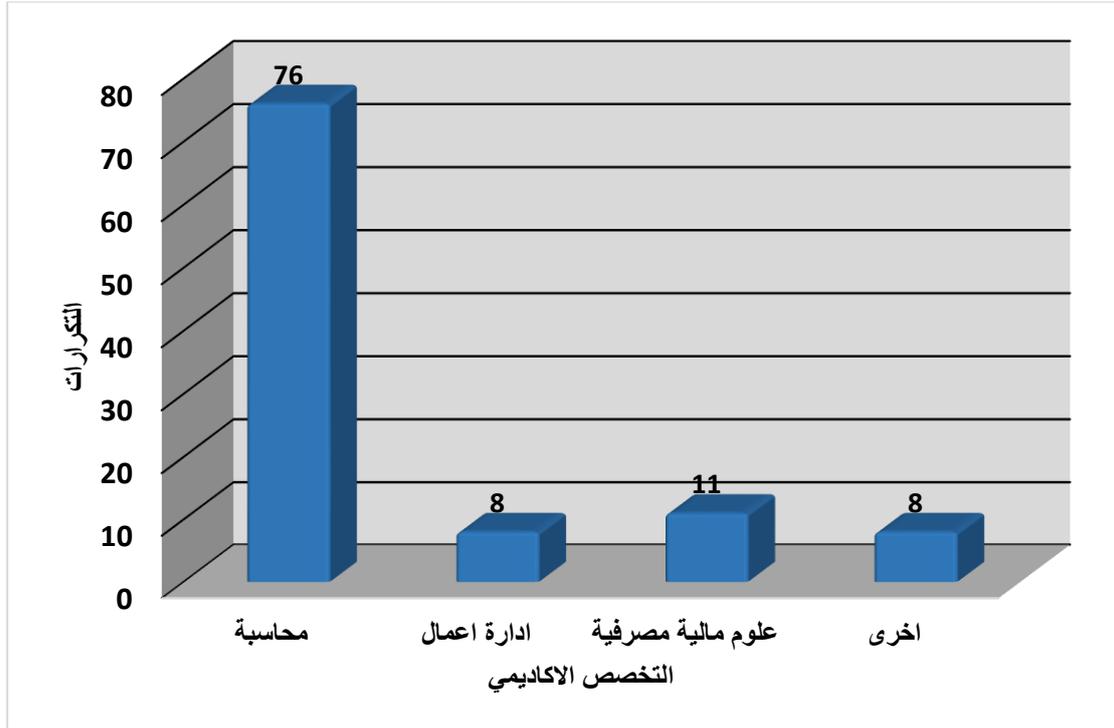
شكل (3-3) توزيع افراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي

4. التخصص الأكاديمي

جدول رقم (3-10) يوضح عينة البحث من حيث التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة
محاسبة	76	73.8%
ادارة اعمال	8	7.8%
علوم مالية مصرفية	11	10.6%
اخرى	8	7.8%
المجموع	103	100%

يتضح عبر الجدول (3-10) ان أكبر نسبة استجابة للاستبانة من عينة البحث تخصصهم الأكاديمي محاسبة، اذ بلغت نسبتهم (73.8%) تليها علوم مالية مصرفية بنسبة (10.6%) اما اقل نسبة كانت ادارة اعمال ووظائف اخرى بنسبة 7.8% من عينة الدراسة.



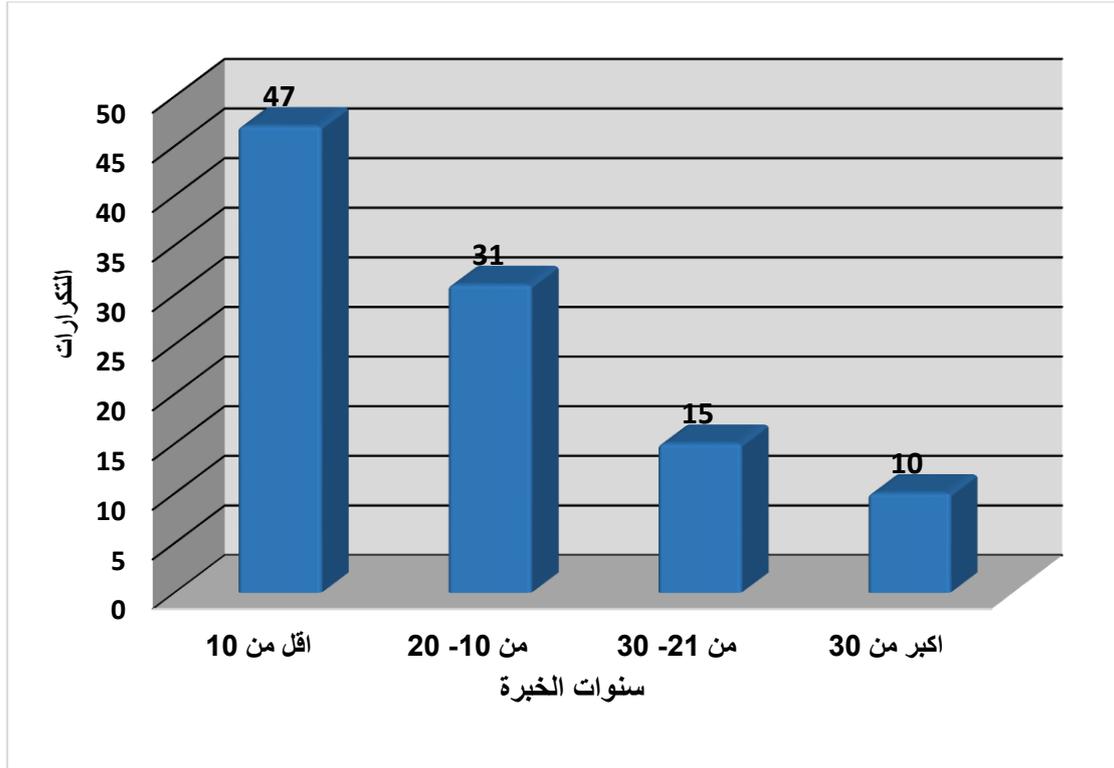
شكل (3-4) توزيع افراد عينة البحث حسب التخصص الاكاديمي

5. سنوات الخبرة

جدول (3-11) توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	سنوات الخبرة
45.6%	47	اقل من 10 سنوات
30.2%	31	من 10 - 20 سنة
14.5%	15	من 21 - 30 سنة
9.7%	10	اكبر من 30
100%	103	المجموع

الجدول (3-11) يوضح ان أكبر نسبة استجابة للاستبانة من حيث سنوات الخبرة كانت للفئة اقل من 10 سنوات بنسبة (45.6%) تليها الفئة من (10-20) وبنسبة (31%) تليها الفئة من (21-30) بنسبة (15%) وبلغت اقل نسبة من عينة الدراسة للفئة (أكبر من 30 سنوات) بنسبة (9.7%) يمكن ايضاح ذلك من خلال الشكل الاتي.



شكل (3-5) توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

2-3-3 ترميز متغيرات الدراسة

للتحقق من فرضيات الدراسة وتحقيق هدفها بطريقة احصائية تتسم بالدقة والوضوح، تم الاعتماد على برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS – V20) لتحليل البيانات واستخراج النتائج، وقد تم ترميز محاور الدراسة بالشكل الاتي:

جدول (3-12) ترميز متغيرات الدراسة

المحاور	المتغير	نوعه	الرمز	عدد الفقرات
المحور الاول	تدقيق تقارير الاستدامة	مستقل	X	14
المحور الثالث	تعزيز ثقة المستثمرين	معتمد	y	7

3-3-3 قياس صدق وثبات استمارة الاستبيان

• صدق المقياس

1. الاتساق الداخلي

يشير الاتساق الداخلي للاستبيان الى مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي اليه، ويتم احتسابه عن طريق احتساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال

الذي تنتمي اليه، وقد تم احتسابه بين كل فقرة من فقرات محاور الدراسة مع الدرجة الكلية لكل محور، وكذلك بين كل فقرة من فقرات المحاور والدرجة الكلية لجميع فقرات الاستبيان.

جدول (3-13) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الاول من الدراسة

معاملات ارتباط بيرسون		الفقرات
الكلية	بين الفقرات	
0.894 **	0.920 **	X1 توكيد تقارير الاستدامة يمثل فحص موضوعي لبيانات تلك التقارير والحصول على تأكيدات بامثال الشركة للقوانين والمعايير المتعلقة بالاستدامة.
0.857 **	0.885**	X2 أهمية الاستدامة تعزز عن طريق تدقيق تقارير الاستدامة.
0.883**	0.911**	X3 يسهم تدقيق تقارير الاستدامة بشكل إيجابي في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي تواجه الشركة في تحقيق اهداف الاستدامة.
0.931**	0.921**	X4 تعزز الشفافية والافصاح في تقارير الاستدامة عن طريق تدقيق تقارير الاستدامة
0.931**	0.945**	X5 يضيف تدقيق تقارير الاستدامة نوعاً من المصادقية على المحتوى المعلوماتي للتقارير.
0.908 **	0.906 **	X6 عملية تدقيق تقارير الاستدامة هي الفحص الشكلي والموضوعي للأهداف التي تحاول الشركة تحقيقها في الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
0.943**	0.939**	X7 يساعد تدقيق الاستدامة في تفعيل رقابة الاداء المستدام.
0.941**	0.937**	X8 تدقيق تقارير الاستدامة يسهم ايجاباً في توسيع دور التدقيق الخارجي.
0.936**	0.945**	X9 تدقيق تقارير الاستدامة يحسن من الانظمة الإدارية للشركات.
0.915**	0.934**	X10 يسهم تدقيق الاستدامة في تحسين السمعة للشركة.
0.962**	0.945**	X11 يساعد التدقيق للاستدامة الشركات في تحديد اوجه القصور في أنشطة الشركة لتحقيق التنمية المستدامة.
0.927**	0.917**	X12 يحد تدقيق تقارير الاستدامة من اصدار معلومات مضللة من قبل الشركة.
0.962**	0.956**	X13 يسهم تدقيق الاستدامة من العمل على تحمل الشركة لمسؤولياتها الاخلاقية تجاه المجتمع.
0.957**	0.949**	X14 يعزز تدقيق تقارير الاستدامة من شعور الشركة بوصفها جزء من المجتمع.

ملحوظة: تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$

يبين الجدول (3-13) معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الاول من الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور، ومعاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، وهي ذات دلالة معنوية اذ كانت القيمة الاحتمالية (**P-Value**) المصاحبة لمعاملات الارتباط اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وهذا يشير الى ان المحور الاول من الاستبيان صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3-14) الاتساق الداخلي للمحور الثاني للدراسة

معاملات ارتباط بيرسون		الفقرات
الكلية	بين الفقرات	
0.886**	0.898**	Z1 زيادة مصداقية الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة تسهم في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية.
0.915**	0.919**	Z2 تسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة الشركة يسهم في اطمئنان المستثمرين.
0.949**	0.947**	Z3 يسهم تدقيق تقارير الاستدامة في إدارة المخاطر المتعلقة بالتنمية المستدامة ويقلل من مخاف المستثمرين تجاه سياسات الشركة للاستدامة.
0.964**	0.964**	Z4 تدقيق تقارير الاستدامة يدعم قناعة المستثمرين.
0.943**	0.958**	Z5 يدعم تدقيق تقارير الاستدامة تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستثمرين واختيار أفضل البدائل.
0.934**	0.929**	Z6 يسهم تدقيق تقارير الاستدامة في تكوين تصورات أفضل حول مستقبل الشركة واستمراريتها.
0.901**	0.922**	Z7 يساعد تدقيق تقارير الاستدامة على اجراء المقارنات لتقارير الاستدامة لمدد زمنية مختلفة لنفس الشركة من قبل المستثمرين.

ملاحظة: تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$ من ملاحظة قيم معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، وكذلك بين فقرات المحور والدرجة الكلية للاستبيان الموضحة في الجدول (3-14) يتضح انها ذات دلالة معنوية اذ كانت قيمها الاحتمالية (**P-value**) اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) ولجميع فقرات للمحور الثاني، وهذا يعني ان المحور الثاني صادقاً لما وضع لقياسه.

2. الصدق البنائي

يقيس الصدق البنائي صدق استمارة الاستبيان ومدى تحقق الاهداف التي نسعى للوصول اليها، ويستعمل لقياس مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبيان مع الدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، وتم احتسابه لمحاور الدراسة والنتائج مبينة بالجدول الاتي:

جدول (3-15) معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة

محاور الدراسة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
تدقيق تقارير الاستدامة	0.996**	0.000
تعزيز ثقة المستثمرين	0.993**	0.000

ملاحظة: تشير الى ان مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط اقل من $\alpha = 0.05$

تبين نتائج الجدول (3-15) ان معاملات الارتباط لجميع محاور الدراسة ذات دلالة إحصائية اذ كانت القيمة الاحتمالية لها اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وهذا يؤكد ان جميع محاور الاستبيان صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

3- ثبات الاستبيان

تم استعمال معامل الفا كرونباخ (Cronpach Alpha) لقياس درجة ثبات اسئلة الاستبيان وهو مقياس يستعمل لقياس درجة ثبات او صدق اسئلة الاستبيان وان قيمته تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فاذا كانت قيمته مساوية للصفر فهذا يعني لم يكن هناك ثبات في البيانات، وإذا كانت قيمته تساوي واحد فان هناك ثبات تام في البيانات، وتعدّ قيمة (Cronpach Alpha) التي تساوي (60%) مقبولة للحكم على ثبات الاستبيان، وقد تم اجراء الاختبار لجميع فقرات الاستبيان وكذلك لكل محور من محاور الدراسة، والجدول الاتي يبين نتائج الاختبار.

جدول (3-16) نتائج اختبار معامل الفاكرونباخ

محاور الاستبيان	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ (Cronpach Alpha)	الصدق الذاتي
تدقيق تقارير الاستدامة	14	0.987	0.993
تعزيز ثقة المستثمرين	7	0.975	0.987

الصدق الذاتي= الجذر التربيعي الموجب لمعامل الفا كرونباخ

يبين الجدول (3-16) قيم اختبار معامل الفاكرونباخ (Cronpach Alpha) لكل محور من محاور الاستبيان، وكذلك قيمة اختبار معامل الفاكرونباخ (Cronpach Alpha) لفقرات الاستبيان مجتمعة، واتضح ان قيمها أكبر من (60%)، وهذا يعني ان الاستبيان يتمتع بدرجة صدق وثبات عالية.

اذ يتضح من نتائج الجدول (3-12) ان قيمة معامل الفا كرونباخ مرتفعة لكل بعد اذ بلغت (0.987) لتدقيق تقارير الاستدامة.

3-3-4 التحليل الوصفي لمحاور الدراسة

المحور الاول: تدقيق تقارير الاستدامة

يوضح الجدول (3-17) ادناه التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور الأول للبحث (تدقيق تقارير الاستدامة)، ومن نتائج الجدول يتضح ان الفقرة (x2) (أهمية الاستدامة تعزز عن طريق تدقيق تقارير الاستدامة) حصلت على اعلى اهمية نسبية من بين فقرات المحور الاول من الاستبيان اذ بلغت (89.2)، بمتوسط حسابي قدره (4.46) وانحراف معياري (0.607)، وهذا يعني ان الفقرة (x2) حصلت على اعلى مستوى من الاتفاق حسب اراء عينة الدراسة.

وفي المرتبة الثانية من حيث الاهمية النسبية جاءت الفقرة (x3) (يسهم تدقيق تقارير الاستدامة بشكل إيجابي في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي تواجه الشركة في تحقيق اهداف الاستدامة) اذ بلغت اهميتها النسبية (88.2) بمتوسط حسابي (4.41) وانحراف معياري (0.692)، وفي المرتبة الثالثة جاءت الفقرة (x1) (توكيد تقارير الاستدامة يمثل فحص موضوعي لبيانات تلك التقارير والحصول على تأكيدات بامتثال الشركة للقوانين والمعايير المتعلقة بالاستدامة) اذ بلغت اهميتها النسبية (88) بمتوسط (4.40) وانحراف معياري (0.719).

بينما جاءت في المرتبة الاخيرة من بين جميع فقرات المحور الاول من الاستبيان من حيث الاهمية النسبية الفقرة (x12) (يحد تدقيق تقارير الاستدامة من اصدار معلومات مضللة من قبل الشركة)، اذ بلغت اهميتها النسبية (78.4) بمتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري (0.813).

جدول (3-17) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات المحور الاول من الدراسة

الاستدانة	التكرارات			النسبة المئوية					الاحصاءات الوصفية	الاهمية النسبية	الاهمية الاولى حسب			
	لا تتفق تماماً	لا تتفق	محايد	تتفق	تتفق تماماً	لا تتفق تماماً	لا تتفق	محايد				تتفق		
X1	0	2	8	40	53	0	1.9	7.8	38.8	51.5	4.40	0.719	88	الثالث
X2	0	0	6	44	53	0	0	5.8	42.7	51.5	4.46	0.607	89.2	الاول
X3	0	0	12	37	54	0	0	11.7	35.9	52.4	4.41	0.692	88.2	الثاني
X4	0	0	10	63	30	0	0	9.7	61.2	29.1	4.19	0.595	83.8	السابع

الخامس	85.6	0.785	4.28	44.7	42.7	8.7	3.9	0	46	44	9	4	0	X5
الثاني عشر	81.2	0.725	4.06	29.1	47.6	23.3	0	0	30	49	24	0	0	X6
السادس	84.4	0.671	4.22	34.0	56.3	7.8	1.9	0	35	58	8	2	0	X7
الثامن	83.4	0.755	4.17	32.0	58.3	3.9	5.8	0	33	60	4	6	0	X8
العاشر	83	0.845	4.15	39.8	38.8	17.5	3.9	0	41	40	18	4	0	X9
الرابع	86.4	0.675	4.32	43.7	44.7	11.7	0	0	45	46	12	0	0	X10
الحادي عشر	81.8	0.742	4.09	28.2	56.3	11.7	3.9	0	29	58	12	4	0	X11
الرابع عشر	78.4	0.813	3.92	21.4	57.3	13.6	7.8	0	22	59	14	8	0	X12
الثالث عشر	79.8	0.880	3.99	28.2	52.4	9.7	9.7	0	29	54	10	10	0	X13
التاسع	83.2	0.724	4.16	33.0	51.5	13.6	1.9	0	34	53	14	2	0	X14

المحور الثاني: تعزيز ثقة المستثمرين

توضح نتائج الجدول (3-18) الاحصاءات الوصفية لجميع فقرات المحور الثاني (جودة تعزيز ثقة المستثمرين) من الدراسة ، ومن خلال النتائج يتضح ان الفقرة (y1) (زيادة مصداقية الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة تسهم في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية) حصلت على المرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية من بين جميع فقرات المحور الثاني ، اذ بلغت اهميتها النسبية (87.8) ، بمتوسط حسابي (4.39) وانحراف معياري (0.744) ، وفي المرتبة الثانية كانت الفقرة (y2) (تسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة الشركة يسهم في اطمئنان المستثمرين)، اذ بلغت اهميتها النسبية (85.8) بمتوسط حسابي قدره (4.29) وانحراف معياري (0.604) ، وفي المرتبة الثالثة من حيث الاهمية النسبية جاءت الفقرة (y6) (يسهم تدقيق تقارير الاستدامة في تكوين تصورات افضل حول مستقبل الشركة واستمراريتها) اذ بلغت اهميتها (83.4) بمتوسط (4.17) وانحراف معياري (0.785).

ونالت الفقرة (y3) (يسهم تدقيق تقارير الاستدامة في إدارة المخاطر المتعلقة بالتنمية المستدامة يقلل من مخاوف المستثمرين تجاه سياسات الشركة للاستدامة) المرتبة الاخيرة من حيث الاهمية النسبية، اي انها حققت اقل نسبة من الاتفاق حسب اراء المستجيبين، اذ بلغت اهميتها النسبية (81.6) بمتوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري (0.723).

جدول (3-18) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات المحور الثاني من الدراسة

الأولية حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة المئوية					التكرارات					الأسئلة
				اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	
الأول	87.8	0.744	4.39	50.5	41.7	3.9	3.9	0	52	43	4	4	0	Y1
الثاني	85.8	0.604	4.29	36.9	55.3	7.8	0	0	38	57	8	0	0	Y2
السابع	81.6	0.723	4.08	28.2	53.4	16.5	1.9	0	29	55	17	2	0	y3
الخامس	81.8	0.781	4.09	30.1	53.4	11.7	4.9	0	31	55	12	5	0	y4
السادس	81.8	0.818	4.09	28.2	60.2	5.8	3.9	1.9	29	62	6	4	2	y5
الثالث	83.4	0.785	4.17	38.8	41.7	17.5	1.9	0	40	43	18	2	0	y6
الرابع	81.82	0.742	4.09	24.3	66.0	5.8	1.9	1.9	25	68	6	2	2	y7

5-3-3 اختبار فرضيات الدراسة

1-5-3-3 اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات محاور الدراسة

لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان تم استعمال اختبار كولمكروف- سميرنوف (K-S) وقد تبين انها لا تتبع التوزيع الطبيعي، اذ ان القيمة الاحتمالية (P – Value) للاختبار اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وقد تم معالجتها باستعمال احدى طرق التحويلات المعروفة، عن طريق توليد متغيرات عشوائية جديدة تتبع التوزيع الطبيعي باستعمال اسلوب الارقام العشوائية، ومن ثم اختبارها باستعمال اختبار كولمكروف – سميرنوف (K-S)، وكانت النتائج كالآتي:

المحور الاول : تدقيق تقارير الاستدامة

جدول (19-3) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الاول للاستبيان

القيمة الاحتمالية Sig	قيمة اختبار K-S	المتغيرات
0.06	0.106	X1
0.129	0.078	X2
0.2	0.056	X3
0.135	0.046	X4
0.213	0.065	X5
0.2	0.056	X6
0.22	0.049	X7
0.120	0.079	X8
0.29	0.036	X9
0.151	0.037	X10
0.2	0.056	X11
0.162	0.058	X12
0.311	0.062	X13
0.162	0.058	X14

يوضح الجدول (19-3) نتائج اختبار كولمكروف- سميرنوف (K-S) وتبين ان القيمة الاحتمالية لإحصائه الاختبار (P-Value) ولجميع فقرات المحور الاول (تدقيق تقارير الاستدامة) من الدراسة كانت أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، اي ان جميع فقرات المحور الاول تتبع التوزيع الطبيعي.

المحور الثالث : تعزيز ثقة المستثمرين

جدول (20-3) اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني للاستبيان

المتغيرات	قيمة اختبار K-S	القيمة الاحتمالية Sig
y1	0.077	0.140
y2	0.059	0.200
y3	0.075	0.178
y4	0.053	0.210
y5	0.067	0.230
y6	0.072	0.200
y7	0.044	0.200

وفي ضوء نتائج الجدول (20-3) يتبين ان القيمة الاحتمالية لإحصائه اختبار كولمكروف- سميرنوف (K-S) ولجميع فقرات المحور الثاني من الاستبيان (تعزيز ثقة المستثمرين) كانت أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، اي ان جميع فقرات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي.

2-5-3-3 اختبار فرضيات الدراسة

تم الاعتماد على تحليل الارتباط الخطي البسيط لدراسة علاقات الارتباط بين محاور الدراسة، وكذلك تحليل الانحدار الخطي البسيط والانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات التي يستند عليها البحث.

1. اختبار علاقة الارتباط

لاختبار الفرضيات الفرعية التي يستند عليها البحث، ودراسة علاقة الارتباط بين تدقيق تقارير الاستدامة وتعزيز ثقة المستثمرين، وكذلك دراسة علاقة الارتباط بين إجراءات تدقيق تقارير الاستدامة وتعزيز ثقة المستثمرين، تم الاعتماد على تحليل الارتباط الخطي البسيط، وكانت النتائج كما يأتي:
الفرضية الفرعية الأولى:

H₁: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين تدقيق تقارير الاستدامة و تعزيز ثقة المستثمرين.

جدول (21-3) معامل الارتباط الخطي البسيط بين المحور الاول والمحور الثاني للدراسة

محاور الدراسة	معامل ارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
المحور الاول والمحور الثالث	0.986	0.000

أظهرت نتائج الجدول (21-3) العلاقة بين المحور الاول (تدقيق تقارير الاستدامة) للدراسة والمحور الثاني (تعزيز ثقة المستثمرين)، وقد تبين من نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقة ارتباط قوية طردية

معنوية بينهما، إذ كانت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.986) بمستوى معنوية (P-Value =0.000) وهو أقل من المستوى المعنوية ($\alpha=0.05$).

2. اختبار فرضيات التأثير

يُعد نموذج الانحدار الخطي البسيط وكذلك انموذج الانحدار الخطي المتعدد من اهم الاساليب الاحصائية المستخدمة لدراسة العلاقة بين المتغير المعتمد والمتغير او المتغيرات المستقلة عن طريق بناء انموذج من اجل التفسير او التقدير او التحكم بقيمة المتغير التابع بدلالة المتغير المستقل، وقد تم استعمال انموذج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضيات الأساسية ولدراسة العلاقة بين المحور الأول (تدقيق تقارير الاستدامة) والمحور الثاني (تعزيز ثقة المستثمرين).
الفرضية الرئيسية للدراسة:

H_1 : يوجد تأثير لتدقيق تقارير الاستدامة على تعزيز ثقة المستثمرين.

والجدول الاتي يبين نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط:

جدول (22-3) نتائج انموذج الانحدار

معالم الانحدار						
القيمة الاحتمالية <i>Sig.</i>	إحصاءه t المحسوبة	β		اختبار F		معامل التحديد R^2
				القيمة الاحتمالية <i>Sig.</i>	إحصاءه اختبار F المحسوبة	
0.0437	0.780	0.057	β_0	0.000	3441.078	0.971
0.000	58.661	1.006	β_1			

من الجدول (22-3) يتضح:

المعادلة التقديرية لأنموذج الانحدار الخطي البسيط يمكن كتابتها بالشكل الاتي:

$$\hat{y} = 0.057 + 1.006 X \quad \dots \dots \dots (1)$$

اذ ان

\hat{y} تمثل المتغير المعتمد (تعزيز ثقة المستثمرين).

X تمثل المتغير المستقل (تدقيق تقارير الاستدامة)

التفسير الاحصائي:

بينت النتائج ان قيمة إحصاءه اختبار (F-Test) بلغت (3441.078) وكانت قيمتها الاحتمالية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) (P-Value=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية، وهذا يشير الى وجود تأثير للمتغير المستقل في المتغير التابع مما يؤكد كفاءة ومعنوية انموذج الانحدار ككل.

كانت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.971) وهذا يعني ان (97.1 %) من التغير الحاصل في المتغير المعتمد (المحور الثاني) يتم تفسيره عن طريق انموذج الانحدار الخطي البسيط، والنسبة المتبقية (2.9%) تعود إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في الدراسة.

ويتبين من المعادلة التقديرية (1) وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل المتمثل بالمحور الاول (تدقيق تقارير الاستدامة) والمتغير المعتمد الذي يمثل المحور الثاني (تعزيز ثقة المستثمرين).
التفسير المحاسبي:
أن تغير مقداره وحدة واحدة من المحور الاول (تدقيق تقارير الاستدامة) (X) يؤثر في المحور الثاني (تعزيز ثقة المستثمرين) (Y) بمقدار (1.006)، وبناء على ذلك فان تدقيق تقارير الاستدامة له تأثير معنوي على تعزيز ثقة المستثمرين.
وتدل النتائج اعلاه على قبول فرضية الوجود (يوجد تأثير لتدقيق تقارير الاستدامة على تعزيز ثقة المستثمرين) عند مستوى دلالة (0.05).

**الفصل الرابع الاستنتاجات
والتوصيات**

المبحث الاول الاستنتاجات

المبحث الثاني التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

1. من خلال فحص بيانات شركة بغد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد تبين وجود علاقة طردية بين حجم الإفصاح عن بيانات الاستدامة ونسبة التدقيق لتلك المواضيع.
2. لم تبدي الشركات عينة البحث الاهتمام اللازم بالإفصاح عن مؤشرات الاستدامة المتعلقة بأنشطتها في تقاريرها السنوية.
3. ان انخفاض نسبة الإبلاغ عن مواضيع الاستدامة وفق مؤشرات معيار (FB-NB) لشركة بغداد للمشروبات الغازية اذ بلغت النسبة 53% فيما كانت نسبة الإبلاغ وفق معيار (FN-CB) اذ بلغت نسبة الإبلاغ للمصرف 45% يدل على ان الشركات العراقية بحاجة الى جهود كبيرة للإبلاغ عن قضايا الاستدامة بشكل أفضل يعكس المساهمات الحقيقية للشركة في تحقيق الاستدامة.
4. ان انخفاض نسبة التدقيق لمواضيع الاستدامة وفق مؤشرات معيار (FB-NB) لشركة بغداد للمشروبات الغازية اذ بلغت النسبة 47% وكانت نسبة المواضيع المدققة لمصرف بغداد وفق معيار (FN-CB) هي 36% الامر الذي يؤدي الى انخفاض الثقة في بيانات الاستدامة لتلك الشركات.
5. كانت نسبة المواضيع المدققة الى المواضيع المفصح عنها مرتفعة نسبياً فبلغت لشركة بغداد للمشروبات الغازية 87% وكانت النسبة لمصرف بغداد 80%.
6. من خلال تحليل تدقيق تقارير الاستدامة تبين وجود تأثيرات مالية لعملية التدقيق لبيانات الاستدامة وهذا ينعكس بدوره على جودة البيانات المالية.
7. من نتائج التحليل الاحصائي التي تم التوصل اليها عن إجابات الافراد المشمولين بالاستبيان تبين وجود علاقة ارتباط قوية طردية معنوية بين تدقيق تقارير الاستدامة وثقة المستثمرين، اذ كانت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.986) بمستوى معنوية (P-Value =0.000) وهو اقل من المستوى المعنوية ($\alpha=0.05$).
8. من نتائج التحليل الاحصائي التي تم التوصل اليها عن إجابات الافراد المشمولين بالاستبيان تبين وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل للبحث وهو (تدقيق تقارير الاستدامة) والمتغير المعتمد وهو (تعزير ثقة المستثمرين).
9. من نتائج التحليل الاحصائي التي تم التوصل اليها عن إجابات الافراد المشمولين بالاستبيان تبين ان تدقيق الاستدامة له تأثير معنوي على تعزير ثقة المستثمرين ويحسن من قدرتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
10. انخفاض نسبة الوعي اللازم لمعرفة وفهم الاستدامة واهميتها لدى نسبة كبيرة من المستثمرين.

المبحث الثاني

التوصيات

1. ضرورة العمل على سن القوانين والمعايير اللازمة لتطبيق الاستدامة من قبل الشركات العراقية.
2. حث الشركات العراقية لأعداد وإصدار تقارير استدامة تتضمن بيانات ومعلومات وافية عن أنشطة الشركات في مجال الاستدامة والعمل على تعزيز ثقة المستثمرين.
3. زيادة البحوث والدراسات المستقبلية حول مواضيع الاستدامة والافصاح عنها وكيفية القيام بتدقيق الاستدامة والحصول على التأكيدات والعمل على تحديد الطرق والإجراءات اللازمة لذلك.
4. العمل على تطوير عملية تدقيق تقارير الاستدامة ووضع البرامج والخطط اللازمة والتمويل لغرض تدريب وتأهيل الكوادر والأشخاص الذين يقومون بالتدقيق لما تتضمنه هذه العملية من تعقيدات وعقبات كثيرة.
5. ضرورة الاستفادة من المبادرات والتجارب الدولية في مجال الاستدامة لما تتميز به هذه المبادرات من مقبولة عالية لتطبيق الاستدامة.
6. العمل على تطوير آليات التدقيق الخاصة بتدقيق الاستدامة بشكل عام وبتقارير الاستدامة بشكل خاص والحصول على التأكيدات اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق.
7. أهمية الخروج بنتائج مبنية على أسس وقواعد موضوعية لعملية تدقيق تقارير الاستدامة وإيصالها الى أصحاب المصالح والمستثمرين.
8. حث الشركات على العمل لتحقيق الاستدامة وتطوير المعايير الخاصة بها وتحملها مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية المتعلقة بأنشطتها وان اصدار وتنظيم تقارير الاستدامة وما تحتويه من بيانات ومدى صدق هذه البيانات هو من مسؤولياتها.
9. الالتزام بتطبيق معايير محاسبة الاستدامة في الإبلاغ والافصاح عن تقارير الاستدامة لأنها تعد من الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة.
10. أهمية الاستعانة بالأشخاص المختصين بالأمور العلمية والفنية عند القيام بعملية التدقيق لمساعدة المكلفين بالتدقيق من الوصول الى قنوات والحصول على ادلة تدعم النتائج التي يتوصلون اليها.

المصادر والمراجع العربية

القرآن الكريم

أولاً- التقارير والوثائق الرسمية:

- 1-بورصة عمان، (2018) "الدليل الإرشادي حول اعداد تقارير الاستدامة".
- 2- سوق أبو ضبي للأوراق المالية، (2020)، " دليل الإفصاح البيئي والاجتماعي والحوكمة (ESG) للشركات المدرجة"، (<https://adxservices.adx.ae>).
- 3-سلطة جودة البيئة، (2014)، " دليل إجراءات التدقيق البيئي"، دولة فلسطين.
- 4- الوقائع العراقية، (2015)، " قانون العمل العراقي رقم (37)"، العدد (4386) 26 محرم 1437هـ/ 9 تشرين الثاني 2015م/ السنة السابعة والخمسون.
- 5- التقارير المالية للشركات عينة البحث (2019-2029).

ثانياً-الكتب:

- 6- أبو نصار، محمد وجمعة حميدات، (2014)، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية"، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، دار وائل للنشر.
- 7- توماس، وأليم، وامرسون هنكي، (1989)"المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ.
- 8- الجمال، جيهان عبد المعز، (2014)، "المراجعة وحوكمة الشركات" الطبعة الأولى، العين، الامارات العبية المتحدة، دار الكتاب الجامعي.
- 9-الججاوي، طلال محمد علي وحيدر علي المسعودي، (2014)، "المحاسبة المالية المتوسطة على وفق المعايير الدولية الاعداد التقارير المالية"، الطبعة الثانية، دار الكتب، كربلاء.
- 10- العواد، اسعد محمد علي وهاب، (2020)، "التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولية"، بغداد، دار الكتب.
- 11-محمود، رأفت سلامة وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، (2011)، "علم تدقق الحسابات العملي" الطبعة الأولى، عمان، الادن، دار المسيرة.

ثالثاً- البحوث والدوريات:

- 12- أبو جودة، الياس، (2011) " التنمية المستدامة وأبعادها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية" مجلة الدفاع عن الوطن، العدد 78، لبنان.

- 13- ابو زر، عفاف اسحق وراضي عقلة العتوم، (2016) " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال – الجامعة الاردنية، المجلد 12، العدد 1.
- 14- البارودي، علي سيد حسين عبد الرحمن، (2017)"دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية – مصر، المجلد 011، العدد 001 ص (159 – 135).
- 16- الحايك، الحمد فيصل خالد وعمر اقبال توفيق ومحمد محمود بشايرة، (2015)، " لتدقيق الاجتماعي الداخلي: مجالاته ومحددات تطبيقه من قبل المدققين الداخليين: دراسة تحليلية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد الأول، ص 233-254.
- 17- الجبالي، طلال وايمان جواد الخفاجي، (2020)، "قياس مدى التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفقا لمؤشرات ESG / ISX / S & P ومعايير GRI بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، المجلة العربية للإدارة، مجلد 40، العدد 1 - مارس (آذار).
- 18- حدة، فروحات، (2010)، "استراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من اجل تحقيقي التنمية المستدامة"، (مجلة الباحث، العدد 7، 2009 / 2010)، ص 125، 126. الجزائر.
- 19- الخواجة، سعيد سلمان، 2016، "ما هي الاستدامة وما أهميتها؟" مجلة افاق البيئة والتنمية، مركز العمل التنموي، العدد 84. الأردن.
- 20- راجي، صفا مهدي وبشائر خضير عباس، (2019)، " دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية (دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية)"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، مجلد 11، عدد 3، ص. 422-440.
- 21- الرايات، فراح عبد وستار خلاوي، (2020)، (دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية"، مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الإدارية، مجلد 12، العدد 37، ص 41-83.
- 22- زغبة، طلال وصلاح محمد وبلعباس رابح، 2017، "التنقيب في البيانات واكتشاف المعرفة كآلية لتحسين جودة القرار في المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي الثاني حول التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد بو ضياف، الجزائر.

23- عبد الله، سلمان حسين وسكينة سوادى وادي، (2018)، "مؤشرات محاسبة الاستدامة وعلاقتها بخلق قيمه للشركات – دراسة تحليلية في بعض الوحدات الاقتصادية العربية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد؛ 90المجلد 24، الصفحات 611-899.

24- عبد الله، هدى محمد، (2020)، " دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التأكيد المشترك لتقارير الاستدامة"، شبكة المحاسبين العرب، www.acc4arab.com/post/drash-majstyr-dwr.

25- عبد المنعم، اسامة واحمد طه العجلوني، (2013)، " تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات-دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الاردنيين"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 5، العدد 10، ص (153-180).

26- العلواني، محمد، (2020)، " الاستدامة المؤسسية.. أهميتها وأبعادها"، مجلة رواد الاعمال، الخطوط الجوية السعودية، العدد 129، المملكة العربية السعودية.

27- علي، احمد، (2012)، "مفهوم المعلومات وإدارة المعرفة"، مجلة جامعة دمشق-المجلد 28-العدد الأول 20 سوريا.

28- عنيزة، حسين هادي وماهر ناجي علي، (2013)، "تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم دراسة تطبيقية واستطلاعية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة التاسعة، العدد 26، ص (153-189)

29- الغامدي، عبد العزيز بن صقر، (2006)، "تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي"، جامعة نايف، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي الثالث للتربية والتعليم

30- محمد، مجدي شكري فوزي، (2020)، " دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" kjeas.uowasit.edu.iq.

31- نصير، مبروك محمد السيد، (2020)، " دور المحاسبة المستدامة في استعادة مكتسبات التنمية الاقتصادية من جديد إثر أزمة كورونا العالمية (دراسة ميدانية)"، مركز التحرير للدراسات والبحوث، tahreersr.com/reports.

رابعاً-الرسائل والاطاريح الجامعية:

32- الابراهيمى، حسن عبد الكريم، (2018)، "توظيف معايير محاسبة الاستدامة "معيان FNO101 المصارف التجارية "لتحسين الإفصاح وتحقيق الشفافية وتعزيز ثقة المستثمرين"، رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.

33- الخفاجي، ايمان جواد، (2018)، " قياس التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات ESG/ S&P ومعايير "GRI"، رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.

- 34- زروقي، زينب، (2018)، " محاسبة التنمية المستدامة واقع وآفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية -دراسة لبعض من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، قسم علوم التسيير الجزائر.
- 35- شنن، علي عباس، (2017)، "إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير، المعهد العالي للعلوم الإدارية، مصر.
- 36- العادلي، عبد الله سلام مجيد، (2020)، "اعتماد معايير محاسبة الاستدامة في تحسين جودة المنتج وتعزيز قيمة الزبون"، رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة، العراق.
- 37- العائدي، إبراهيم نعيم، (2016)، " إطار مقترح لفحص الاحتيال ومنع وتعزيز الثقة بالبيانات المالية"، رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.
- 38- عبد الرحمن، العايب، (2011)، "التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
- 39- العبيدي، آيات ناجي مهدي، (2018)، " تقويم الإبلاغ عن استدامة الشركات الصناعية وفق مؤشرات GRI" رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس الكلية التقنية الإدارية / الكوفة جامعة الفرات الأوسط التقنية، العراق
- 40- العرموطي، احمد عدنان، (2013)، " أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان "، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، الأردن.
- 41- غلاب، فاتح، (2011)، " تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.
- 42- فتيحة، ترقو فتيحة، (2018)، " دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر"، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.
- 43- المعموري، محمد عبد الرسول، (2019)، " تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير الاستدامة ودورها في تحسين الأداء والابلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية" رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.

44-هلالى؁ فوزىة و عمران خدىجة؁ (2016)؁ "جودة المعلومات المحاسبىة فى ظل النظام المحاسبى المالى SC"؁ مذكرة مقدمة لنبل شهادة الماجستير؁ جامعة الدكتور مولاي الطاهر – سعيدة؁ كلية العلوم الاقصادىة والتجارة و علوم التسىير؁ الجزائر.

45- هر موش؁ منى؁ (2010)؁ "دور تنظىمات المجتمع المدني فى التنمية المستدامة- دراسة حلة الجزائر" رسالة ماجستير قسم العلوم السىاسة؁ كلية الحقوق؁ جامعة الحاج لخر _ باتنة؁ الجزائر

46- ىخلف؁ جلال ووليد محامدى؁ (2016)؁ "المؤسسات الصغىرة والمتوسطة والتنمية المستدامة فى ظل ازمة انخفاض الأسعار"؁ رسالة ماجستير؁ مقدمة مجلس كلية العلوم الاقصادىة؁ جامعة التبسى-تبسة؁ قسم التسىير؁ الجزائر.

First: Books

- 1- Al Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beatty, Mark S., (2014), " Auditing and assurance services: an integrated approach ", Fifteenth edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, US.
- 2- Çalıyurt Kıymet Tunca, (2020), " New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability", Volume I, Publisher: Springer Singapore.
- 3- Caradonna, Jeremy L., (2014), " SUSTAINABILITY A History" Copyright by Copyright by Oxford University Press, UK.
- 4- Egelston, Anne E., (2013), " Sustainable Development A History" Library of Congress, USA.
- 5- Kiso, Donald E., Jerry J. Weygandt & Terry D. Warfield, (2016), " INTERMEDIATE ACCOUNTING "16E, Wiley Binder Version.
- 6- Lee Ki-Hoon, (2018), " Accounting for Sustainability: Asia Pacific Perspectives" This Springer imprint is published by Springer Nature (2018).
- 7- Louwers Timothy J., Allen D., David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau, (2018), " Auditing & Assurance Services" Seventh edition, New York, NY: McGraw-Hill Education, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
- 8- Sana Ashish Kumar, Swapan Sarkar, Bappaditya Biswas & Samyabrata Das, (2017), " Auditing: Principles and Practices" McGraw Hill Education (India) Private Limited.

Second: Research and Periodicals:

- 9- Adrian-Cosmin, Caraiman, (2015) "ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM-QUALITATIVE CHARACTERISTICS AND THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING INFORMATION AT TRADE ENTITIES." *Annals of 'Constantin Brancusi 'University of Targum-Jiu. Economy Series.*
- 10- Al Amosh Hamzeh Adel Mohammad, Mansour Noorhayati, (2018), "Sustainability and Corporate Reporting: A Review on Environmental and

Social Accounting Disclosure", *International Journal of Accounting, Finance and Business*, Volume: 3 Issues: 8, pp. 78-87.

11- Al Matarneh's, Ghassan F., (2019)," The Impact of Sustainability Dimensions in Improving the Quality of Financial Disclosure of Jordanian Shareholding Industrial Companies" *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* Vol. 9, No.3, July 2019, pp. 192–200.

12- Baškarada, Saša, & Andy Koronios. (2014), "A critical success factor framework for information quality management." *Information Systems Management* 276-295.

13- Bellinger Gene, Castro Durval, Mills Anthony, (2004), "Data, information, knowledge, and wisdom".

14- Ben-Eli Michael, (2015)" Sustainability: Definition and Five Core Principles", A Sustainability Laboratory Publication (www.sustainabilitylabs.org).

15- Buclet Nicolas & David Lazarevic, (2014) "Principles for sustainability: the need to shift to a sustainable conventional regime", *Environ Dev Sustain*, volume14, no2.springer.com.

16- Cai, Li, and Yangyong Zhu, (2015), "The challenges of data quality and data quality assessment in the big data era." *Data science journal*

17- Cooper, Paul. (2014) "Data, information, knowledge and wisdom." *Anesthesia & Intensive Care Medicine* 15.1: 44-45.

18-Daub c-H.(2007) : " Assessing the quality of sustainability reporting" on alternative methodological approach .*Journal of clean production* volume. www.elsevier.com/locate/jclepro.

19-Hannah Jones, (2010), "sustainability reporting matters", The Association of Chartered Certified Accountants (London).

20- Islamoğlu, Mehmet, Mehmet Apan, and Adem Ayvali, (2015) "Determination of factors affecting individual investor behaviours: A study on

bankers.", International Journal of Economics and Financial Issues, 5(2), 531-543.

21-James, Marianne L, (2015) "ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF SUSTAINABILITY REPORTING: A STUDY EXPLORING ACCOUNTING MAJORS' PERCEPTIONS", Allied Academies International Conference. Academy of Legal, Ethical and Regulatory Issues. Proceedings; Arden Volume 19, Number 112-8.

22-Jeremyk, k. (2017), " Economics Note: Investor Confidence", https://www.sec.gov/files/investor_confidence_noteOct.

23-Joseph, Jismy Maria, (2018), "A study on the Information seeking and Investment Behavior of Equity Investors", RESEARCH REVIEW International Journal, Volume-03, Issue-09,p 370- 375.

24 -Krstic & Avramović, Ivana Iliac & Danijela, (2018), " The three dimensions of sustainable development: environment, economy and society" Conference: The 18th Conference of the series Man and Working Environment at: Niš, Serbia, University of Belgrade.

25- Martínez-Ferrero, Jennifer, Isabel M. Garcia-Sanchez, and Beatriz Cuadrado-Ballesteros. (2015), "Effect of financial reporting quality on sustainability information disclosure." Corporate social responsibility and environmental management 22.1 p45-64.

26- Moges, Helen-Tadesse, Dejaeger Karel, Lemahieu Wilfried & Baesens Bart, (2013), "A multidimensional analysis of data quality for credit risk management: New insights and challenges." Information & Management 50.1 43-58.

27- Paul, Edison (2020), " Corporate Governance in the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and Its Influence on the Code of Good Corporate Governance for Peruvian Corporations", Journal of Applied Business and Economics Vol. 22(1) P.164.

28- Pisani, Jacobus A.,2007," Sustainable development - historical roots of the concept", ISSN: 1569-3430 (Print) 1744-4225 (Online) Journal homepage.

29- Ritson Lukas,(2016)," Sustainability Audit" Centre Support - Sustainability Audit

30- Romero Silvia, Agatha E. Jeffers, and Laurence A. DeGaetano, (2014), "An Overview of Sustainability Reporting Practices" The CPA journal. New York Volume 84, Issue 3, (Mar 2014): 68-71.

31- Sidi, Fatimah, Panahy Payam Hassany Shariat, Affendey Lilly Suriani, Jabar Marzanah A. Ibrahim Hamidah & Mustapha Aida, (2012), " Data quality: A survey of data quality dimensions", International Conference on Information Retrieval & Knowledge Management.

32- Jerónimo Silvestre, W., Antunes, P., Amaro, A., & Leal Filho, W. (2015), " Assessment of corporate sustainability: study of hybrid relations using Hybrid Bottom Line model", International Journal of Sustainable Development & World Ecology Volume 22, 2015 - Issue 4.

33- T. Ong, H. G. Djajadikerta, (2017)," Impact of corporate governance on sustainability reporting: Empirical study in the Australian resources industry", School of Business and Law, Edith Cowan University, Australia, at SSRN.

34- Wang, Richard Y., & Diane M. Strong., (1996), "Beyond accuracy: What data quality means to data consumers." Journal o management information systems 5-33.

35- Yahaya Salimah, (2018)"The Importance of Sustainability Reports in Non-Financial Companies", Journal Akuntansi/Volume 22, No. 03, September 2018: 368-384.

Third: Thesis's and Dissertations

36-Irene Damen, (2016)"Quality of assurance on sustainability reports A study on determinants of the quality of external sustainability assurance "Master Thesis Accounting & Control, Nijmegen School of Management, Radboud University, Netherlands

37- Fabrizio Granà,(2018)," Representing sustainability within the role of accounting and reporting practices", A thesis submitted for the position of

Doctor of Philosophy, Business & Economics **organizations**

38- Mensah, Justice,(2019)," Sustainable development: Meaning, history, principles, pillars, and implications for human action: Literature review"
Mensah, School for Development Studies, University of Cape Coast, Ghana.

39-Natallia Pinchuk,(2018),"Corporate Sustainability Assessment", Submitted to the MIT Sloan School of Management and the Mechanical Engineering Department on May 6, 2011 in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degrees of Master of Business Administration and Master of Science in Mechanical Engineering Department

40- Nortjé Chantelle, (2014) " Measuring the sustainability performance of the oil and gas industry: a balanced scorecard approach", Mini-dissertation, North-West University

Fourth: Others & Internet

41-CONCEPTUAL FRAMEWORK, (2013) OF THE SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS BOARD

42-GSSB Due Process Protocol, October (2015), www.globalreporting.org

43-INTOSAI WGEA, (2013),"Concepts, Frameworks and the Role of Supreme Audit Institutions", <http://www.environmentalauditing.org>.

44-SASB Conceptual Framework, 2017, SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS BOARD (SASB)

45-The ASSA ABLOY Group (2019)," Sustainability Report" Stockholm, Sweden, assaabloy.com.

46-<https://mawdoo3.com>.

47-<http://www.enviropaedia.com/topic/default>.

48-<https://www.alukah.net/culture>.

49-<https://www.arabstates.undp.org/content/rbas/ar/home/sustainable-50-development-goals.html><http://www.khotwacenter.com>.

50-<https://www.incorp.asia>.

51-<https://www.makemyassignments.com>.

- 52-<https://www.globalreporting.org>.
- 53-<https://wailalamoudi.wordpress.com>.
- 54-<https://www.ansi.org/membership/member-categories-rosters>
- 55-<https://ar.glosbe.com/en/ar/American>.
- 56-<https://ae.linkedin.com/company/sasb-sustainability-accounting-standards-board>
- 57-<https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2019/05/SASB-Conceptual-Framework.pdf>
- 58-<https://almerja.com/reading>.
- 59-<http://coadec.uobaghdad.edu.iq>.
- 60- <https://greenaudits.co.za>.
- 61-<https://www.rina.org>.
- 62-<https://www.ansi.org>.
- 63-<https://www.astera.com>.
- 64- <http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/aboutUs.html>.
- 65- <https://hbrarabic.com>.
- 66- <https://www.cultivatingcapital.com/sustainability-audit>.
- 67- https://ar.wiki2.wiki/wiki/List_of_systemically_important_banks.
- 68- <http://www.tra.gov.lb/Cybersecurity-AR>

الملاحق



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الادرة والاقتصاد
قسم المحاسبة

استبيان

Questionnaire

تحية طيبة...

نضع بين ايديكم استمارة استبيان لاستقراء مشكلة بحثنا الموسوم بعنوان (تدقيق تقارير الاستدامة وانعكاسه على جودة البيانات المالية وثقة المستثمرين – إطار مقترح) والتي تشكل جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة والتي يروم الباحث الحصول عليها ولإيماننا العميق بما تمتلكونه من خبرة ودراية عملية وموضوعية وتأهيل علمي قدمنا لكم هذه الاستبانة والتي تضم مجموعة من العبارات املين المساهمة بالإجابة عليها لتحقيق اهداف البحث الحالي، شاكرين تعاونكم معنا.

المشرف

اعداد الباحث

أ.د. طلال محمد علي الججاوي

وسام جوده نصار السعدي

اولاً: معلومات عامة: يرجى وضع علامة (√) امام الإجابة التي تراها ملائمة.

بكالوريوس	دكتوراه	3-التحصيل العلمي	ذكر	1-الجنس
أخرى/ تذكر	ماجستير		انثى	
علوم مالية	محاسبة	4-التخصص الأكاديمي	اقل من 30	2-العمر
اخرى	إدارة اعمال		من 31-40	

30-21	أقل من 10 سنوات	5-سنوات الخبرة	من 41-50
أكبر من 30	10-20		أكبر من 50

المحور الأول: تدقيق تقارير الاستدامة

(تقارير الاستدامة هي تقارير تتضمن معلومات كمية ونوعية عن الأداء المالي / الاقتصادي والاجتماعي / الأخلاقي والبيئي للشركة بطريقة متوازنة وتشمل المعلومات التي يتم الكشف عنها في التقارير السنوية بيانات كمية ونوعية، بالإضافة إلى أنها يمكن أن تحتوي على الرسوم البيانية والرسوم التوضيحية).

ويتعلق هذا المحور بالفرضية الرئيسية للبحث

يوجد تأثير لتدقيق تقارير الاستدامة على تعزيز ثقة المستثمرين.

التسلسل	العبارات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	توكيد تقارير الاستدامة يمثل فحص موضوعي لبيانات تلك التقارير والحصول على تأكيدات بامثال الشركة للقوانين والمعايير المتعلقة بالاستدامة.					
2	أهمية الاستدامة تعزز عن طريق تدقيق تقارير الاستدامة.					
3	يسهم تدقيق تقارير الاستدامة بشكل إيجابي في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي تواجه الشركة في تحقيق اهداف الاستدامة.					
4	تعزز الشفافية والافصاح في تقارير الاستدامة عن طريق تدقيق تقارير الاستدامة					

					5	يضيف تدقيق تقارير الاستدامة نوعاً من المصادقية على المحتوى المعلوماتي للتقارير.
					6	عملية تدقيق تقارير الاستدامة هي الفحص الشكلي والموضوعي للأهداف التي تحاول الشركة تحقيقها في الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
					7	يساعد تدقيق الاستدامة في تفعيل رقابة الاداء المستدام.
					8	تدقيق تقارير الاستدامة يسهم ايجاباً في توسيع دور التدقيق الخارجي.
					9	تدقيق تقارير الاستدامة يحسن من الانظمة الإدارية للشركات.
					10	يسهم تدقيق الاستدامة في تحسين السمعة للشركة.
					11	يساعد التدقيق للاستدامة الشركات في تحديد اوجه القصور في أنشطة الشركة لتحقيق التنمية المستدامة.
					12	يحد تدقيق تقارير الاستدامة من اصدار معلومات مضللة من قبل الشركة.
					13	يسهم تدقيق الاستدامة من العمل على تحمل الشركة لمسؤولياتها الاخلاقية تجاه المجتمع.
					14	يعزز تدقيق تقارير الاستدامة من شعور الشركة بوصفها جزء من المجتمع.

المحور الثاني: تعزيز ثقة المستثمرين

التسلسل	العبارات	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
25	زيادة مصداقية الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة تسهم في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية.					
26	تسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة الشركة يسهم في اطمئنان المستثمرين.					
27	يسهم تدقيق تقارير الاستدامة في إدارة المخاطر المتعلقة بالتنمية المستدامة يقلل من مخاوف المستثمرين تجاه سياسات الشركة للاستدامة.					
28	تدقيق تقارير الاستدامة يدعم قناعة المستثمرين.					
29	يدعم تدقيق تقارير الاستدامة في تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستثمرين واختيار أفضل البدائل.					
30	يسهم تدقيق تقارير الاستدامة في تكوين تصورات أفضل حول مستقبل الشركة واستمراريتها.					
31	يساعد تدقيق تقارير الاستدامة على اجراء المقارنات لتقارير الاستدامة لمدد زمنية مختلفة لنفس الشركة من قبل المستثمرين.					

استمارة المحكمين

قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	مكان العمل
1	د. عباس حميد التميمي	استاذ	جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
2	د. محمد حلو داوود الخرسان	استاذ	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
3	د. بشرى نجم عبد الله المشهداني	استاذ	جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
4	د. ابتهاج اسماعيل يعقوب	استاذ	الجامعة المستنصرية كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
5	د. غازي عبد العزيز البياتي	استاذ	المعهد التقني/ كركوك
6	د. كريمة علي الجوهر	استاذ	الجامعة المستنصرية كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
7	د. عبد الرضا حسن سعود حسن	استاذ	جامعة سومر كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
8	د. علي عبد الغني	استاذ	جامعة البنان كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

Abstract

Companies seek to maintain their continuity to practice their activities, and this cannot be achieved if the reasons and conditions required from a sound and sustainable environment for the necessary resources and materials are negated, and this is contingent on achieving sustainability and ensuring the necessary oversight over their implementation.

The aim of the research is to analyze the relationship between the sustainability audit and the accounting information contained in the companies' reports and to enhance investor confidence in the information contained in the evidence related to the company's contributions to sustainability issues through the improvement and appropriateness of these data. Boost investor confidence?

The research community consisted of a sample of Iraqi companies to examine and measure the application of sustainability indicators for them using the Sustainability Accounting Standards (SASB) and to analyze and interpret the impact of the sustainability audit on the financial aspects and its impact on the financial statements through a survey list proposed for auditing. Also, 130 paper and electronic questionnaires were distributed that included investors in the market Iraq Securities and a number of academics and specialists in the field of accounting. 111 questionnaires were retrieved and eight were excluded from them for not meeting the conditions. Statistical analysis of the questionnaire data was conducted using the statistical program (SPSS).

The researcher reached a number of conclusions, the most important of which was through analyzing the audit of sustainability reports, it was found that there are financial effects of the process of auditing the sustainability data, and this in turn is reflected on the quality of the financial data. The confidence of investors, and one of the recommendations that the research concluded is the need to work on enacting laws and standards necessary for the implementation of sustainability by Iraqi companies and urging Iraqi companies to prepare and issue sustainability reports that include adequate data and information on the companies' activities in the field of sustainability and work to enhance investor confidence.

The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education
Karbala University
Economic and Administration College
Department of Accounting



(The relationship between sustainability audit reports and the quality of accounting information and its reflection on investor confidence)

A Thesis Submitted to The Council of the College of Administration and Economics - Karbala University, as Partial Fulfillment of Requirements for the Master Degree in Accounting Séance

By

Wisam Joudah Nassar Al Saady

Supervised by

Prof. Dr. Talal Mohammed Ali Al jajawy

1443 A.H.

2021 A