



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

**دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ  
عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية**

دراسة تحليلية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

للمدة (2016 – 2023)

أطروحة مقدمة

إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة كربلاء

وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه علوم في المحاسبة

من قِبَل

**مروة محمد حسين**

بإشراف

**أ.م. د اسعد منشد محمد**

2024م

1446هـ

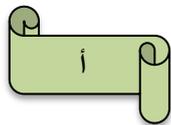


بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَالَّذِينَ هُمْ لِأَمَانَاتِهِمْ وَعَهْدِهِمْ رَاعُونَ)

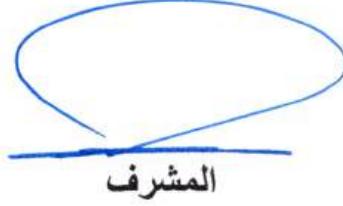
سُورَةُ الْاِنْفَالِ

سورة المؤمنون الآية 8



## إقرار المشرف

أشهد أن إعداد الاطروحة الموسومة بـ (دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية) والمقدمة من قبل طالبة الدكتوراه (مروة محمد حسين) قد جرى تحت إشرافي في قسم العلوم المالية والمصرفية/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بابل وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه في المحاسبة.



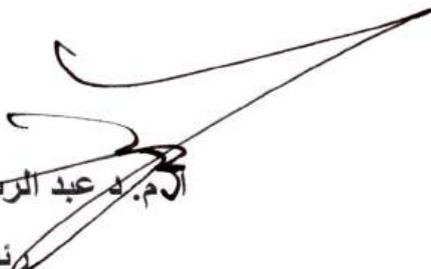
المشرف

أ.م.د. اسعد منشد محمد

2024 / /

توصية رئيس قسم المحاسبة

(بناءً على توصية الاستاذ المشرف أرشح هذه الاطروحة للمناقشة)



أ.م.د. عبد الرسول عبد الصاحب السلطان

رئيس قسم المحاسبة

2024 / /

## إقرار الخبير اللغوي

أقر أن لغة الاطروحة الموسومة (دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية) التي قدمتها طالبة الدكتوراه (مروة محمد حسين) في قسم المحاسبة قد جرى تقويمها لغوياً وأصبحت بأسلوب لغوي سليم خالٍ من الأخطاء اللغوية والطباعية ولأجله وقعت.



الخبير اللغوي

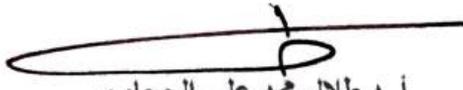
أ.د محمد عبد الرسول جاسم

جامعة كربلاء / كلية التربية للعلوم الانسانية

2023 / /

## إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة باننا أطلعنا على أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ (دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية) والمقدمة من طالبة الدكتوراه (مروة محمد حسين) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها ووجدنا أنه جدير بالقبول لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة بتقدير (جيد جدا عالي).

  
أ. د. طلال محمد علي الججاوي

جامعة وارث الأنبياء / كلية الادارة والاقتصاد  
(رئيساً)

2024 / /



أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري

المعهد العالي للدراسات المحاسبية المالية  
(عضواً)

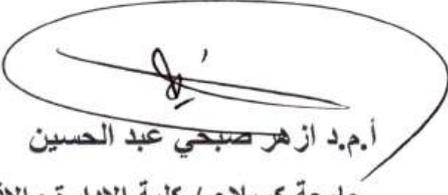
2024 / /



أ. د. صلاح مهدي الكواز

جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد  
(عضواً)

2024 / /



أ.م.د. ازهر صبحي عبد الحسين

جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد  
(عضواً)

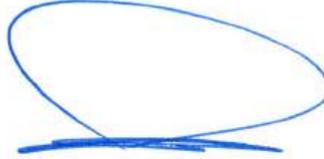
2024 / /



أ.م.د. جاسم عيدان براك

جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد  
(عضواً)

2024 / /



أ.م.د. اسعد منشد محمد

جامعة بابل / كلية الادارة والاقتصاد  
(عضواً ومشرفاً)

2024 / /

## إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على إقرار الخبيرين العلميين والخبير اللغوي على الاطروحة الموسوم بـ (دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية) والمقدمة من قبل طالبة الدكتوراه (مروة محمد حسين) في قسم (المحاسبة) أرشح هذه الاطروحة للمناقشة.



أ. د عبد الحسين جاسم الاسدي

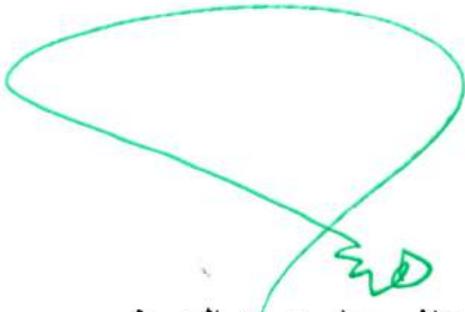
رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية و الدراسات العليا

2025 / 3 / 11

### مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء على قرار لجنة المناقشة



أ.م.د هاشم جبار حسين الحسيني

عميد كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء

2025 / 3 / 11

## الإهداء...

الى ... من استعنت به وتوكلت عليه

مربي جل وعلا ...

الى ... ذي الخلق العظيم وأله الطيبين الطاهرين

... نبينا محمد (صلى الله عليه واله وسلم) ...

الى ... من تجسدت فيه الابوة .. الى من علمني حب الحياة

والذي رحمه الله ...

الى ... كنف الجود والحنان .. الى ينبوع الصفاء والأيمان

والدتي الحبيبة ...

الى ... من أشد بهم أنمريري .. الى من تحلوا الحياة بوجودهم

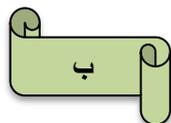
اخوتي واخواتي ...

الى ... مرفيق دربري .. الى من كان لي سنداً وعوناً

نزوجي الحبيب ...

الى ... نبض قلبي وقرّة عيني وأمل غدي .. سيف وعلي وآسر

اولادي حفظهم الله ...



## شكر وإمتنان ...

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وبذكره تنتزل الرحمات وبشكره تزيد الخيرات وافضل الصلاة واتم التسليم على فخر الكائنات وسيد السادات وشفيع الذنوب أبي القاسم محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين , اللهم اجعل أعمالنا مرفوعة اليك موصولة بقبولك لها ...

اما بعد , لا يسعني الا أن أتقدم بجزيل شكري واعتزازي لأستاذي ومشرفي رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية – جامعة بابل الدكتور " **اسعد منشد محمد** " عرفانا و وفاءً مني بالجميل لما بذله من جهد وعناية خاصة في تذليل الصعوبات من خلال توجيهاته القيمة ومتابعته المستمرة التي ساعدت على انضاج الاطروحة واخراجها بشكلها الحالي فجزاه الله كل خير ، واتمنى له كل التوفيق ودوام الصحة والعافية ...

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى رئيس وأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على تفضلهم وقبولهم مناقشة هذه الاطروحة وشكري وتقديري للأساتذة المقوم العلمي والمدقق اللغوي على جهودهم في إظهار الاطروحة بشكلها اللائق لغويا وعلميا ...

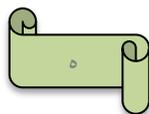
واتقدم بشكري وتقديري الى عمادة كلية الإدارة والاقتصاد واخص بالذكر أ.م.د **هاشم جبار حسين الحسيني** عميد كلية الادارة والاقتصاد , والى جميع اساتذة وتدرسي قسم المحاسبة , حول الملاحظات القيمة والمهمة والاستشارة التي قدمها لي خلال مرحلة اعداد هذه الاطروحة , كما يسرني أن أتقدم بعميق الشكر والامتنان إلى الدكتور **احمد كاظم بريس** لما ابداه من مساعدة ومتابعة مستمرة وادعوا الله ان يوفقه لما يحب ويرضى ...

كما يطيب لي ان اتقدم بالشكر والتقدير لجميع أفراد عائلتي لما تحملوه من عناء طوال مرحلة الدراسة , واخص بالذكر اختي (هديل) جزاهم الله كل خير ...

كما أسجل شكري وتقدير إلى كافة الاخوان والاصدقاء زملاء الدراسة الذين ساندوني باستمرار في مسيرة دراستي واتمنى لهم التوفيق ودوام الصحة والعافية .

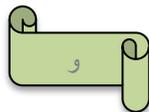
## المستخلص

تهدف الدراسة الى التعرف على طبيعة ودور مراقب الحسابات في تقويم الافصاح والشفافية فيما يتعلق بالآثار البيئية في ظل الابلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) والاستفادة من نتائج هذه الدراسة لغرض الخروج باستنتاجات عملية وتقديم التوصيات اللازمة للارتقاء بأداء الشركات و تعزيز دور مراقب الحسابات من خلال تحليل محتوى التقارير المالية وتقارير مراقب الحسابات للشركات الصناعية عينه البحث المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وقياس مدى التزامها بتطبيق مؤشرات المعيار المذكور انفا فضلا عن معرفة اراء مجموعة من مراقبي الحسابات حول دورهم في تقويم الافصاح والشفافية للشركات الصناعية , مما يشجع التوسع في تطبيق مفهوم الإفصاح والشفافية في البيئة الاقتصادية وخاصة الاسواق المالية فيما يتعلق بالبعد البيئي للاستدامة وما له من تأثير كبير على الشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام. اذ شملت العينة سبعة عشر شركة (شركة بغداد للمشروبات الغازية ، شركة الخياطة الحديثة ، شركة بغداد لصناعة مواد التغليف, شركة الصنائع الكيماوية العصرية ، الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية ، شركة الهلال الصناعية ، شركة إنتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة ، الشركة لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها، الشركة العراقية للأعمال الهندسية ، الشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات ، الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي ، الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ، شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ، العراقية للسجاد والمفروشات ، شركة طريق الخازر لإنتاج وتجارة المواد الانشائية ، شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والادوية البيطرية، الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية ) بناءً على توفر البيانات لسلسلة زمنية امتدت من عام 2016 ولغاية عام 2023 ، وقد استخدمت الدراسة مجموعة الأساليب الاحصائية لتحقيق أهدافها تمثلت في تحليل علاقات الارتباط والاثر والتفاعل لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات وذلك عبر استخدام مجموعة من الأساليب الاحصائية ولأجل تحقيق اهداف الدراسة تم صياغة فرضيات رئيسة و اختبارها عن طريق البرنامج الاحصائي (SPSS) ،حيث اظهرت نتائج تحليل التقارير المالية للشركات عينة الدراسة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ان نسب تطبيق تلك الشركات لمؤشرات (GRI308) متدنية جدا . وقد توصلت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات اهمها ان دور مراقب الحسابات ينحصر في تقويم الافصاح والشفافية عن المعلومات المالية للشركات والتي تكون ذات اولوية كبيرة عند



مزاولة عملية التدقيق ،واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات كان أبرزها , ضرورة تشريع القوانين والتعليمات من قبل الجهات المختصة التي تلزم الشركات بتطبيق مؤشرات المعيار (GRI308) وتذليل الصعاب في جميع الجوانب التي تعرقل تطبيق معايير الاستدامة في العراق.

المصطلحات الرئيسية: مراقب الحسابات ,الافصاح والشفافية , معيار (GRI308)



## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	ت
أ	الآية القرآنية	.1
ب	الإهداء	.2
ج	الشكر والتقدير	.3
هـ	المستخلص	.4
و - ز	قائمة المحتويات	.5
ح - ط	قائمة الجداول	.6
ي - ك	قائمة الأشكال	.7
1	المقدمة	.8
<b>22-2</b>	<b>الفصل الأول : منهجية الدراسة وبعض اسهامات سابقة</b>	
9-2	المبحث الأول : منهجية الدراسة	.9
3-2	أولاً : أهمية الدراسة	.10
4-3	ثانياً : مشكلة الدراسة	.11
5-4	ثالثاً : هدف الدراسة	.12
6-5	رابعاً : فرضيات الدراسة	.13
7-6	خامساً : المخطط الفرضي للدراسة	.14
7	سادساً : منهج الدراسة	.15
8-7	سابعاً : أسلوب الدراسة	.16
8	ثامناً : حدود الدراسة	.17
9	تاسعاً : الوسائل والأساليب الإحصائية المستخدمة	.18
22-10	المبحث الثاني : اسهامات سابقة	.19
16-10	اولا : اسهامات عربية	.20
22-16	ثانيا : اسهامات اجنبية	.21
<b>89-24</b>	<b>الفصل الثاني : الجانب النظري للدراسة</b>	
44-24	المبحث الأول التدقيق الخارجي و مراقب الحسابات	.22
24	توطئة :	.23
26-25	اولاً : مفهوم التدقيق الخارجي	.24
28-26	ثانياً : أهمية التدقيق الخارجي	.25
30-28	ثالثاً : اهداف التدقيق الخارجي	.26
35-30	رابعاً : انواع التدقيق الخارجي	.27
37-36	خامساً : مفهوم مراقب الحسابات	.28
41-39	سادساً : مسؤولية مراقب الحسابات	.29
42-41	سابعاً : الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات	.30

43-42	ثامنا : دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية	.31
44-43	تاسعا: دور مراقب الحسابات في تقارير الاستدامة	.32
65-45	المبحث الثاني : الإفصاح البيئي والشفافية	.33
46	توطئة	.34
47-46	أولاً : نشأة وتطور الإفصاح البيئي	.35
48-47	ثانياً : مفهوم الإفصاح البيئي	.36
53-49	ثالثاً : أهمية الإفصاح البيئي	.37
55-53	رابعاً: معوقات الإفصاح البيئي	.38
57-55	خامساً: نشأة ومفهوم الشفافية	.39
59-57	سادساً: أهمية واهداف الشفافية	.40
60-59	سابعاً: اسباب غياب الشفافية	.41
60	ثامناً: مبادئ ومعايير الشفافية	.42
63-60	تاسعاً: عناصر الشفافية	.43
65-64	عاشراً: متطلبات تطبيق الشفافية	.44
89-66	المبحث الثالث : مدخل تعريفي للاستدامة ومبادرة GRI	.45
66	توطئة	.46
67	أولاً: نشأة التنمية المستدامة	.47
70-68	ثانياً : مفهوم التنمية المستدامة	.48
72-70	ثالثاً: الانتقادات الموجهة لمفهوم الاستدامة	.49
75-72	رابعاً : أهمية الاستدامة	.50
81-75	خامساً : ابعاد الاستدامة	.51
84-81	سادساً : الاطار المفاهيمي للإبلاغ عن الاستدامة	.52
85-84	سابعاً: مفهوم مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI)	.53
86-85	ثامناً: معايير (GRI) للإبلاغ عن الاستدامة	.54
88-86	تاسعاً: معيار الاستدامة (GRI308) التقييم البيئي للموردين	.55
147-91	<b>الفصل الثالث: الجانب العملي للدراسة</b>	
119--91	المبحث الأول : الجانب التحليلي لمحتوى التقرير المالي	.56
138-120	المبحث الثاني : الجانب التحليلي للاستبانة	.57
144 -140	<b>الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات</b>	
142 -140	المبحث الأول: الاستنتاجات	.58
144-143	المبحث الثاني : التوصيات	.59
164 -145	قائمة المصادر	.60
150 - 145	المصادر العربية	.61
164 - 151	المصادر الأجنبية	.62
	الملاحق	.63

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
.1	أسماء الشركات العراقية عينة البحث	8
.2	مدى التزام شركة الخياطة الحديثة بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	93
.3	نسب الإفصاح والشفافية لشركة الخياطة الحديثة (2016-2022)	93
.4	مدى التزام شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	95
.5	نسب الإفصاح والشفافية لشركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية (2016-2020)	95
.6	مدى التزام شركة الهلال الصناعية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	97
.7	نسب الإفصاح والشفافية لشركة الهلال الصناعية (2016-2022)	97
.8	مدى التزام شركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	99
.9	نسب الإفصاح والشفافية لشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات (2016-2020)	99
.10	مدى التزام شركة بغداد للمشروبات الغازية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	101
.11	نسب الإفصاح والشفافية لشركة بغداد للمشروبات الغازية (2016-2022)	101
.12	يوضح مدى التزام شركة لإنتاج الألبسة الجاهزة والتجارة العامة بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	101
.13	نسب الإفصاح والشفافية لشركة إنتاج الألبسة الجاهزة والتجارة العامة (2016-2020)	103
.14	مدى التزام الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	105
.15	نسب الإفصاح والشفافية الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (2016-2022)	105
.16	مدى التزام شركة الصناعات الكيماوية العصرية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	107
.17	نسب الإفصاح والشفافية الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (2016-2022)	107

109	مدى التزام الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.18
109	نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور (2016-2022)	.19
111	مدى التزام الشركة العراقية لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.20
111	نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها (2016-2022)	.21
113	مدى التزام الشركة العراقية للأعمال الهندسية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.22
113	نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية للأعمال الهندسية (2016-2020)	.23
115	مدى التزام الشركة العراقية للسجاد والمفروشات بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.24
115	نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية للسجاد والمفروشات (2016-2020)	.25
117	مدى التزام شركة طريق الخازر بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	.26
117	نسب الإفصاح والشفافية لشركة طريق الخازر (2016-2022)	.27
119	مدى التزام شركة الفلوجة للمواد الانشائية والاستثمارات العقارية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.28
119	نسب الإفصاح والشفافية لشركة الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية والاستثمارات العقارية (2016-2020)	.29
121	يوضح مدى التزام شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2022)	.30
121	نسب الإفصاح والشفافية لشركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة للسنوات من (2016-2022)	.31
123	مدى التزام الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.32
123	نسب الإفصاح الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي (2016-2022)	.33
125	مدى التزام بغداد لصناعة مواد التغليف بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI) للسنوات من (2016-2022)	.34
125	نسب الإفصاح الشركة بغداد لصناعة مواد التغليف (2016-2022)	.35
127	مقارنه بين نسب الابلاغ الاجمالية عن معيار الاستدامة (308GRI) للشركات الصناعية عينة البحث	.36

121	مكونات استمارة الاستبيان	.37
123	نتائج التحليل العملي الاستكشافي لمتغير دور مراقب الحسابات	.38
124	نتائج التحليل العملي الاستكشافي لمتغير الافصاح والشفافية	.39
125	نتائج التحليل العملي الاستكشافي لمتغير معيار الاستدامة GRI308	.40
127-126	تحليل استجابات افراد العينة لمتغير دور مراقب الحسابات	.41
129-128	تحليل استجابات افراد العينة لمتغير الافصاح والشفافية	.42
131-130	تحليل استجابات افراد العينة لمتغير معيار الاستدامة GRI308	.43
131	اختبار الفرضية الرئيسة الثالثة	.44
132	اختبار الفرضية الرئيسة الرابعة	.45
133	اختبار الفرضية الرئيسة الخامسة	.46
134	اختبار الفرضية الرئيسة السادسة	.47
136	الانحدار المتعدد المتدرج الخاص بالفرضية الرئيسة السابعة	.48

## قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	المخطط الفرضي للدراسة	.1
75	العوامل المؤثرة والمتأثرة بالاستدامة	.2
83	البعد الثقافي للاستدامة	.3
84	البعد التكنولوجي للاستدامة	.4
89	معايير (GRI)	.5

قائمة المصطلحات

مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
TLA	Turkish Language Association	جمعية اللغة التركية
IRS	Internal Revenue Service	خدمة الإيرادات الداخلية
GRI	Global Reporting Initiative	المبادرة العالمية لإعداد التقارير
EI	Environmental Information	للمعلومات البيئية
ISO	International organization for standardization	المنظمة الدولية للمعايير
EID	Environmental Information Disclosure	الإفصاح عن المعلومات البيئية
CSR	Corporate Social Responsibility	المسؤولية الاجتماعية للشركات
EU	European Union	الاتحاد الأوروبي
CDP	Carbon Disclosure Project	مشروع الإفصاح عن الانبعاثات الكربونية
TSC	The Sustainability Consortium	اتحاد الاستدامة
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development	مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية
GRESB	Global Real Estate Sustainability Index	مؤشر الاستدامة العقارية العالمية
FIUNEP	Finance Initiative of the United Nations Environment Programme	مبادرة تمويل برنامج الأمم المتحدة للبيئة
SASB	Sustainability Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة الاستدامة
IIRC	International Integrated Reporting Council	مجلس الإبلاغ الدولي المتكامل

..... قائمة المصطلحات

UNPRI	United Nations Principles for Responsible Investment	مبادئ الأمم المتحدة للاستثمار المسؤول
UNGC	United Nations Global Compact	الاتفاق العالمي للأمم المتحدة
DJSI	Dow Jones Sustainability Index	مؤشر داو جونز للاستدامة
CDSB	Climate Disclosure Standards Board	مجلس معايير الإفصاح عن المناخ
SC	Stakeholders Council	مجلس اصحاب المصلحة
GSSB	Global Sustainability Standards Board	مجلس معايير الاستدامة العالمية

## المقدمة

على الرغم من المنافع والفوائد التي تحققت في السنوات الاخيرة بسبب اتباع نموذج الحداثة الا انه هذا الأسلوب ادى الى هدر الموارد مما استوجب الامر البحث عن حلول عاجلة ووقائية وقد خلصت عمليات البحث هذه الى انتقاد واسع للنموذج المتبع كأسلوب حياة. والحث على اتباع اسلوب التنمية المستدامة وعلى اثر ذلك ظهرت مبادرة الابلاغ العالمية **GRI** كواحدة من اهم المبادرات التي تشجع الشركات على الابلاغ عن اثار انشطتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية للمجتمع بكل شفافية لكونها جزء من ذلك المجتمع الهدف من تلك المبادرة هو توفير لغة موحدة ومشاركة للشركات والاطراف ذات العلاقة للإفصاح عن تأثيرات انشطتها فضلا عن تحسين جودة الابلاغ وشفافية المعلومات المحاسبية. ولان مراقب الحسابات يمثل حلقة وصل بين الادارة والجهات ذات العلاقة اذ يعد اداة فعالة لتعزيز ثقة اصحاب المصلحة كما يمكن القول أن رأي مراقب الحسابات تمثل نقطة الارتكاز التي يعتمد عليها المستفيدون الخارجيون من التقارير المالية، لا بد من معرفة دوره في تقويم الإفصاح وتعزيز الشفافية فيما يتعلق بالنشاط البيئي للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق لما للشفافية من تأثير كبير على النمو الاقتصادي للبلد. وقد تم هيكلة الدراسة في اربعة فصول كالآتي :

تضمن الفصل الاول مبحثين تناول المبحث الاول منهجية الدراسة في حين تناول المبحث الثاني بعض الجهود المعرفية السابقة , وتناول الفصل الثاني الجانب النظري اذ تألف من ثلاث مباحث تناول الأول التدقيق الخارجي ومراقب الحسابات اما المبحث الثاني فتناول الإفصاح البيئي والشفافية , فيما بين المبحث الثالث الاستدامة ومدخل تعريفى لمبادرة **GRI**, و تطرق الفصل الثالث إلى الجانب العملي للدراسة والذي ضم مبحثين , ركز المبحث الأول على تحليل محتوى التقارير المالية للشركات عينة الدراسة بينما تناول المبحث الثاني تحليل علاقة الارتباط والتأثير لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات, وتناول الفصل الرابع مبحثين ضمّ المبحث الأول اهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة بينما تطرق المبحث الثاني إلى التوصيات.

# الفصل الاول

منهجية الدراسة و الدراسات السابقة

المبحث الاول : منهجية الدراسة

المبحث الثاني : الدراسات السابقة



## المبحث الأول / منهجية الدراسة

### توطئه ....

تعد منهجية الدراسة أهم خطوات البحث العلمي اذ تعد بمثابة خارطة الطريق التي يسير عليها الباحث والتي يتم من خلالها تشخيص مشكلة الدراسة و الأهداف التي يسعى للوصول اليها فضلا عن بناء الفرضيات التي تفسر بدورها الاحداث والمواقف بواسطة العلاقات بين متغيرات الدراسة ويتم ذلك بشكل فقرات موضحة على النحو الاتي :-

### أولاً: أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة الحالية من أهمية تأثير أنشطة الشركات على البيئة الامر الذي يتطلب منها أن تمتلك القدرة على المنافسة فضلا عن مواكبة التطورات و التحولات وان تكون ملتزمة بيئياً ، لهذا ازدادت الحاجة الى الإبلاغ وفق معايير الاستدامة البيئية من قبل الجهات المستفيدة فضلا عن تزايد التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم الإفصاح والشفافية في البيئة الاقتصادية وخاصة الاسواق المالية فيما يتعلق ببعده الاستدامة البيئي لما له من تأثير كبير على الشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام ولتحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتي ستؤثر على قرارات مختلف الجهات المستفيدة منها ومن هنا تبرز أهمية الدراسة في النقاط الآتية :

1- تسليط الضوء على أهمية الالتزام بمعيار الاستدامة (GRI 308).

2- قياس مدى التزام الشركات الصناعية عينة البحث بمعيار الاستدامة (GRI 308).

3- بيان دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

4- تأتي أهمية الدراسة من أهمية القطاع الذي ستطبق فيه وهو القطاع الصناعي وما يشكله من أهمية كبيره للاقتصاد الوطني.

3- تأتي أهمية الدراسة عن طريق تقديم التوصيات لأصحاب القرار في الشركات بما يتعلق بتطبيق معايير الاستدامة البيئية وانعكاسها في تعزيز الإفصاح والشفافية للشركة.

4- تأتي أهمية الدراسة الحالية من أهمية الموضوع و انسجامه مع ظروف المرحلة الراهنة

### ثانياً : مشكلة الدراسة

المشكلة تكمن في زيادة الاثار البيئية السلبية التي تسببها الشركات او تساهم في احداثها والتي قد ترتبط ارتباطا مباشرا بأنشطتها او منتجاتها او خدماتها بسبب علاقتها مع الموردين ، فضلا عن ايلاء أهمية كبيرة للعمليات الاقتصادية وما يمكن ان تحققه من أرباح وتجاهل الاثار البيئية السلبية التي تتسبب بها للمجتمع الامر الذي يتطلب توسيع مجالات الإفصاح وعدم تركيزه على المعلومات المالية فقط ، وانما ينبغي ان يمتد لينطوي على المعلومات الغير مالية من أهمها الإفصاح عن الإسهامات البيئية للشركة التي تؤدي بدورها الي تفعيل التنمية المستدامة . ولان مراقب الحسابات شخص حيادي مسؤول يعتمد عليه الكثير من مستخدمي المعلومات في القطاعين ( العام والخاص) فأنهم ينتظرون تقديم تأكيد معقول حول الالتزام بتطبيق معيار الاستدامة بمعيار الاستدامة (GRI 308) تقويم مستوى الشفافية والافصاح في الإبلاغ ، ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة العملية بالتساؤلات الآتية:-

1- هل تتخذ الشركات عينه الدراسة التدابير والإجراءات اللازمة لتقليل الاثار البيئية السلبية وفق معيار الاستدامة (GRI 308) ؟

2- هل تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308) ؟

3- هل هناك دور لمراقبي الحسابات في تقويم الإبلاغ وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة؟

- 4- هل يؤثر دور مراقب الحسابات في تقويم الإبلاغ وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة على نوعية المعلومات المفصح عنها؟
- 5- هل توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور مراقبي الحسابات والشفافية والافصاح؟
- 6- هل يؤدي معيار الاستدامة (GRI308) دورا تفاعليا بين دور مراقب الحسابات والشفافية والافصاح؟

### ثالثا: اهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية اساسا إلى الاجابة عن التساؤلات التي طرحت مسبقا ، كما تسعى إلى تحقيق هدف اساسي يتمثل في كيف يمكن تقويم الافصاح وتعزيز الشفافية للشركات الصناعية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) من خلال تسليط الضوء على الدور المهم الذي يؤديه مراقب الحسابات في ذلك ، ومن هذا المنطلق تهدف الدراسة إلى التوصل للأهداف الآتية :-

- 1- تسليط الضوء على جانب أكاديمي ومعرفي مهم وحيوي في العمل الصناعي على المستوى المحلي ألا وهو تقويم المحتوى المعلوماتي ومستوى الاداء البيئي لتقارير الوحدة الاقتصادية المعدة وفق معايير ومؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI308).
- 2- تقديم اهم الجدليات الفكرية حول العلاقة بين متغيرات الدراسة.
- 3- قياس مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بمتطلبات الإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI 308).
- 4- قياس تأثير مراقب الحسابات في الشفافية والافصاح وفق الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308).
- 5- قياس الدور التفاعلي لمعيار الاستدامة (GRI308) في العلاقة بين دور مراقب الحسابات والشفافية والافصاح للشركات عينة الدراسة.

## رابعاً: فرضيات الدراسة

بعد تحديد مشكلة الدراسة و الاطلاع على الجهود المعرفية السابقة ذات الصلة واختيار مخطط الدراسة الفرضي فقد تم وضع فرضيات معينة تكون بمثابة حلول أولية أو مؤقتة يجري اختبارها من خلال تحليل المحتوى المعلوماتي لتقارير الادارة المعدة من قبل الشركات عينة الدراسة ، فضلا عن التحليل الاحصائي مكونات الاستبانة لذلك صيغت فرضيات الدراسة في ضوء انموذج الدراسة الفرضي و التي ستخضع للاختبار وعندها سوف تثبت صحتها من عدمها. وتم استخدام فرضية العدم وكما يأتي :-

1- الفرضية الرئيسية الأولى (H1) : لا تتخذ الشركات الصناعية عينة الدراسة التدابير والاجراءات اللازمة لتقليل الاثار البيئية السلبية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

2- الفرضية الرئيسية الثانية (H2) : لا تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

3- الفرضية الرئيسية الثالثة (H3) : لا يوجد دور لمراقبي الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة .

4- الفرضية الرئيسية الرابعة (H4) : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين معيار الاستدامة (GRI308) والافصاح والشفافية

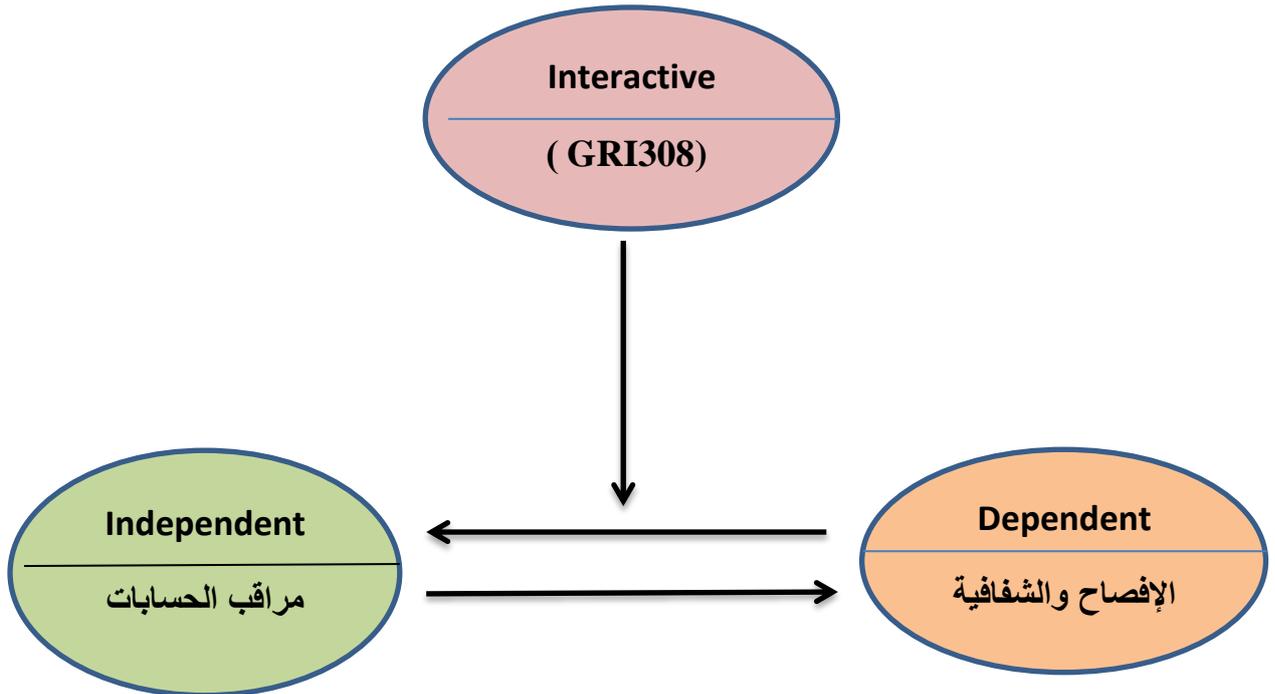
5- الفرضية الرئيسية الخامسة (H5) : لا يؤثر دور مراقب الحسابات في تقويم الإبلاغ وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة على نوعية المعلومات المفصح عنها ؟.

6- الفرضية الرئيسية السادسة (H6) : لا يؤثر معيار الاستدامة (GRI308) في الافصاح والشفافية.

6- الفرضية الرئيسية السابعة (H7) : لا يعدل معيار الاستدامة (GRI308) العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية.

### خامساً: مخطط الدراسة الفرضي

يوضح المخطط الافتراضي متغيرات الدراسة وعلاقة التأثير والتفاعل بينهما بهدف تحديد الأطر النظرية والفلسفية التي يجب تغطيتها ، كذلك من أجل الوصول إلى نتائج واقعية وحقيقية ، كما يحاول الباحث عن طريقه توضيح العلاقات بين متغيرات الدراسة وكيفية تأثير أحدهما بالآخر ، ويتضح من خلال هذا المخطط في الشكل (1-1) أن المتغير الرئيس الأول للمخطط الفرضي والمتمثل بمراقب الحسابات (متغير غير معتمد) إما المتغير الثاني والمتمثل بالإفصاح والشفافية (متغير معتمد) في حين يمثل المتغير الثالث وهو الاستدامة (متغير تفاعلي) وكما موضح ادناه :-



شكل رقم (1) مخطط الدراسة الفرضي

المصدر: اعداد الباحثة

## سادساً: منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لغرض الانتقال من المقدمات الى النتائج من خلال التعرف على معيار الابلاغ عن الاثار البيئية (GRI308) فضلا عن دور مراقب الحسابات في ظل تطبيقها ومن ثم الانتقال الى الجانب التطبيقي من خلال قياس مستوى الاداء والافصاح والشفافية في تقرير الادارة السنوي بهدف الوصول الى التوصيات ومن ثم اعتماد المنهج الاستقرائي بغرض تعميم التوصيات الخاصة بتطبيق معيار الابلاغ عن الاثار البيئية (GRI308) لإعداد التقارير السنوية وفق معيار الاستدامة.

## سابعاً: اسلوب الدراسة

لغرض الوصول الى مرحلة اتمام هذا البحث تم الحصول على المعلومات الخاصة بالبحث من المصادر الآتية :-

### 1- الجانب النظري

- أ- الكتب العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة
  - ب- الرسائل و الأطاريح الجامعية والبحوث العربية و الأجنبية ذات الصلة بالدراسة.
  - ت- الدوريات والمقالات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة.
  - ث- التقارير والوثائق الرسمية.
  - ج- المؤتمرات العلمية العربية والأجنبية للجامعات.
  - ح- شبكة الأنترنت.
- 2- الجانب العملي : تتمثل بالنشرات الرسمية الصادرة من سوق العراق للأوراق المالية والكشوفات المالية ) والتقارير السنوية أو الميزانيات العمومية للشركات العراقية عينة البحث (للمدة من 2016 و لغاية 2023) فضلا عن استمارة استبانة التي أجرتها الباحثة لعينة من مراقبي الحسابات المتخصصين بتدقيق قطاع الشركات.

## ثامناً: حدود الدراسة

1- الحدود الزمانية للدراسة : تمثلت الحدود الزمانية للدراسة بالمدة من (2016 و لغاية 2023) وأن اختيار مدة الدراسة هذه بسبب بعض المحددات ومنها أن تطبيق المعايير الدولية للاستدامة في إعداد القوائم المالية بدأ بعد سنة (2015) فضلا عن عدم توفر البيانات المالية لباقي الشركات الصناعية التي تعذر علينا اخذها ضمن العينة للسنوات (2021 و2022 و2023).

2- الحدود المكانية للدراسة : تمثلت بالشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والجدول الآتي يوضح أسماء الشركات عينة الدراسة التي تم اختيارها

الجدول (1) أسماء الشركات عينة الدراسة

ت	اسم الشركة	سنة التأسيس	ت	اسم الشركة	سنة التأسيس
1	شركة الصناعات الكيماوية العصرية	1946	13	شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية	1989
2	الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية	1962	14	العراقية للسجاد والمفروشات	1989
3	شركة بغداد لصناعة مواد التغليف	1962	15	شركة طريق الخازر لإنتاج وتجارة المواد الانشائية	1989
4	شركة الهلال الصناعية	1962	16	شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والادوية البيطرية	1990
5	شركة إنتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة	1976	17	الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية	1998
6	الشركة لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها	1978			
7	الشركة العراقية للأعمال الهندسية	1985			
8	الشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات	1986			
9	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	1986			
10	شركة الخياطة الحديثة	1988			
11	شركة بغداد للمشروبات الغازية	1989			
12	الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور	1989			

## تاسعاً: الأساليب والوسائل الإحصائية المستخدمة

- 1- التوزيع الطبيعي للبيانات
- 2- التحليل العاملي الاستكشافي
- 3- اختبار الفا اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات المقياس
- 4- الوسط الحسابي الموزون
- 5- الانحراف المعياري
- 6- شدة الإجابة
- 7- معامل الارتباط البسيط Pearson
- 8- معامل الانحدار البسيط
- 9- قيمة t لقياس معنوية معامل الانحدار
- 10- قيمة f لقياس معنوية نموذج الانحدار
- 11- أسلوب تحليل التفاعل بطريقة الانحدار المتعدد المتدرج
- 12- قيمة  $F^2$  لقياس حجم التأثير

## المبحث الثاني / دراسات سابقة

### توطئة ...

ان من اهم ما يميز البحث العلمي هو الاطلاع على وجهات نظر الباحثين , اذ تعد الدراسات السابقة مهمة لأي دراسة حالية ، لذا سنتناول في هذا المبحث مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بدراستنا الحالية عربية واجنبية للوقوف على اخر ما توصلت اليه هذه الدراسات فيما يخص متغيرات الدراسة الحالية او جزء منها وحسب التسلسل الزمني لتقديم هذه الدراسات وعلى النحو الاتي :

### اولا / دراسات عربية

#### ١- دراسة متعلقة بمراقب الحسابات

أ- دراسة	(داوود :٢٠١٦)
عنوان الدراسة	"دور مراقب الحسابات في تعزيز التحكم المؤسسي"
هدف الدراسة	يهدف البحث إلى بيان دور واهمية مراقب الحسابات في عملية التحكم المؤسسي من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.
اهمية الدراسة	يستمد البحث أهميته من أهمية مراقب الحسابات ودوره الحيوي في تقديم تأكيد معقول حول دقة البيانات المالية .
مشكلة الدراسة	تمثلت مشكلة البحث بضعف اجراءات الرقابة الداخلية فضلا عن عدم وضوح دور مراقب الحسابات في التحكم المؤسسي.
نتائج الدراسة	اثبتت الدراسة ان الاستقلال التام لمراقب الحسابات يمكن ان يؤدي الى زيادة فاعلية التحكم المؤسسي للشركة .
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناولت الدراسة دور مراقب الحسابات كمتغير مستقل كما في دراستنا الحالية
مجالات الافادة	استخدمت كدراسة سابقة فضلا عن استخدامها لتعزيز المرتكزات الفكرية
ب- دراسة	(حسين ,٢٠١٩)
عنوان الدراسة	دور مراقب الحسابات في التحقق من تطبيق مؤشرات الشفافية واثرها في تحسين جودة التدقيق.

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

هدف الدراسة	الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على دور مراقب الحسابات في التحقق من تطبيق المصارف عينة البحث لمؤشرات الشفافية وكيف تؤثر في تحسين جودة التدقيق.
اهمية الدراسة	إن أهمية البحث تكمن في أهمية مراقب الحسابات ودوره في توفير معلومات موثوقة للجهات ذات العلاقة فضلا عن تزايد الاهتمام بالإفصاح و بالشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية.
مشكلة الدراسة	تتبلور مشكلة الدراسة في <ul style="list-style-type: none"> <li>• هل يساهم ادراك مراقب الحسابات لدوره في تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة التدقيق.</li> <li>• هل يساهم ادراك مراقب الحسابات لأهمية الإفصاح والشفافية في تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة التدقيق.</li> </ul>
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة الى جملة من النتائج اهمها كان: <ul style="list-style-type: none"> <li>• كانت نسب تطبيق المصارف عينة الدراسة متفاوتة من مصرف لآخر ولكنها اجمالا مقبولة .</li> <li>• ان مراقب الحسابات له دور ضمني في التحقق من تطبيق مؤشرات الشفافية .</li> </ul>
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناولت الدراسة دور مراقب الحسابات كمتغير مستقل وتناولت الشفافية والإفصاح كمتغيرات تابعة كما في الدراسة الحالية.
مجالات الافادة	استخدمت كدراسة سابقة فضلا عن تعزيز الجانب النظري للدراسة الحالية .
ت- دراسة	(عباس والدباس, ٢٠٢١)
عنوان الدراسة	دور مراقب الحسابات في قياس مستوى الإفصاحات العامة في تقرير الإدارة السنوي لوحدات القطاع العام وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) .
هدف الدراسة	الهدف من هذه الدراسة هو إعداد برنامج يختص بفحص وتدقيق محتويات تقرير الإدارة السنوي في حال تم تطبيق معايير المبادرة التقارير العالمية (GRI)، نحو تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها (المؤسسية و الاقتصادية و البيئية والاجتماعية).
اهمية الدراسة	إن أهمية البحث تكمن في إنه يسلط الضوء على موضوع معاصر ومهم يتعلق بالتقارير المعدة في ضوء الاستدامة لمعايير مبادرة التقارير العالمية من قبل الوحدات الاقتصادية، ودور مراقب الحسابات في قياس مستوى الإفصاحات تقرير الإدارة السنوي لوحدات القطاع العام
مشكلة الدراسة	تتبلور مشكلة الدراسة في:- (١) تزايد الوحدات الاقتصادية التي تعد التقارير السنوية وفقا

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

<p>معايير مبادرة التقارير العالمية<sup>٢</sup> (٢) ظهور مسؤولية جديدة تقع على عاتق مراقب الحسابات في فحص التقارير المعدة في ضوء الاستدامة لتوفير تأكيد بشأنها وقياس مستوى خدمة إفصاحها صاحب المصلحة</p> <p>(٣) عدم وجود برنامج فحص وتدقيق معتمد للتحقق من مصداقية وسلامة البيانات التي يحتويها التقرير السنوي.</p>	
<p>توصلت الدراسة الى جملة من النتائج اهمها كان:</p> <p>(١) وجود دور مهم يلعبه مراقب الحسابات في تقديم خدمة التأكيد على التقارير المعدة وفق مبدأ الاستدامة وفي ضوء معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) وتحديد مستوى ودرجة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.</p> <p>(٢) إن مستوى نسبة الإفصاح عن مؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI) الافصاحات العامة كانت منخفضة بلغت (٠.٢٧).</p>	نتائج الدراسة
<p>تناولت الدراسة دور مراقب الحسابات كمتغير مستقل في قياس الابلاغ عن معايير الاستدامة كما في الدراسة الحالية.</p>	اوجه التشابه مع الدراسة الحالية
<p>استخدمت كدراسة سابقة فضلا عن تعزيز الجانب النظري .</p>	مجالات الافادة

### (٣) دراسة متعلقة بالإفصاح والشفافية

أ- دراسة	(عوض, ٢٠١٧)
عنوان الدراسة	تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية المستدامة : دراسة استكشافية في منشآت الأعمال المصرية
هدف الدراسة	يهدف البحث الى التحقق من مدى التزام الشركات الصناعية المصرية بالإفصاح عن المتطلبات البيئية لتحقيق اهداف التنمية المستدامة فضلا عن التحقق من وجود علاقة بين الافصاح عن الاداء المالي والبيئي من اجل تحقيق التنمية المستدامة .
اهمية الدراسة	تتبع اهمية البحث من كونها تواكب الدراسات الاكاديمية في المجال ذاته كما انها تساهم في تبسيط مفهوم الافصاح البيئي للشركات الصناعية العاملة في البيئة المصرية وعلاقتها بالأداء المالي .
مشكلة الدراسة	تتمثل مشكلة الدراسة بالاتي : (١) هل تلتزم الشركات الصناعية المصرية بالإفصاح عن الاداء البيئي لأغراض التنمية المستدامة (٢) هل هناك علاقة بين الافصاح المالي والبيئي من اجل تحقيق التنمية المستدامة.

## الفصل الأول .....المبحث الثاني

نتائج الدراسة	توصلت الدراسة الى ان الإفصاح عن الأداء البيئي يؤدي الى تحسين الإجراءات واليات الحوكمة بما يلائم متطلبات التنمية المستدامة ويرتبط ارتباط مباشر بالأداء المالي.
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناولت الدراسة الإفصاح عن الاثار البيئية لأغراض التنمية المستدامة وهو احد متغيرات دراستنا
مجالات الافادة	استخدمت كدراسة سابقة فضلا عن تعزيز المرتكزات الفكرية للدراسة.

ب- دراسة	(الديب واخرون , ٢٠٢٠)
عنوان الدراسة	التأثيرات المتوقعة على قيمة المنشأة من خلال القياس و الافصاح البيئي
هدف الدراسة	يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في دراسة مدى تأثير القياس و الافصاح عن الاثار البيئية للشركات على قيمة المنشأة.
اهمية الدراسة	يعطى القياس و الافصاح البيئي لشركات الاعمال صورة واضحة وصادقة عن مستقبل تلك الشركات خلال عمرها الاقتصادي مما يساعد في النهاية على اتخاذ القرارات الاستثمارية و التمويلية اللازمة بطريقة رشيدة .
مشكلة الدراسة	تمحورت مشكلة البحث بتساؤل رئيس وهو : (١) ما هو أثر الاعلان عن الالتزامات البيئية للشركات على قرارات الاستثمار في الاسهم؟ (٢) ما هو الاطار المقترح لتقييم اثر القياس و الافصاح البيئي على قيمة المنشأة ؟ .
نتائج الدراسة	أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى الافصاح و الشفافية البيئية تؤثر على إدارة الشركات و ترتبط بالأداء البيئي الذي يساهم بدوره في زيادة القيمة السوقية.
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناول البحث الافصاح و الشفافية عن التأثيرات البيئية وهو احد متغيرات دراستنا .
مجالات الافادة	استخدمت كدراسة سابقة
ت- دراسة	(قلقول و صديقة، ٢٠٢٢)
عنوان الدراسة	دور الافصاح المحاسبي البيئي في تعزيز جودة المعلومات المالية
هدف الدراسة	استهدفت هذه الدراسة دور الافصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية ومدى مساهمته في تعزيز جودة المعلومات المالية.
اهمية الدراسة	تكمن اهمية البحث من اهمية المعلومات البيئية التي تساعد الاطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات اللازمة من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

مشكلة الدراسة	يثير البحث تساؤل اما إذا كانت سياسة الإفصاح عن المعلومات البيئية لا تساهم في تعزيز جودة المعلومات المالية .
نتائج الدراسة	تشير النتائج ان الافصاح عن المعلومات البيئية له تأثير كبير في تحسين جودة المعلومات المالية من ناحية الملائمة والشفافية ولكن تأثيره اقل اهمية فيما يتعلق بتعزيز جودة المعلومات المالية من ناحية التوقيت المناسب.
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناول البحث الافصاح عن التأثيرات البيئية وهو احد متغيرات دراستنا.
مجالات الافادة	استخدمت كدراسة سابقة .

### ٣- دراسات متعلقة بالاستدامة البيئية

أ- دراسة	(قطوش, ٢٠١٨)
عنوان الدراسة	التوجه نحو تحقيق أبعاد الاستدامة كمدخل لتعزيز المؤسسات المستدامة
هدف الدراسة	إن الهدف الأساسي من هذه الأطروحة هو الوقوف على مدى توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى تحقيق مختلف أبعاد التنمية المستدامة باعتباره المدخل الذي يدعم و يعزز المؤسسات المستدامة و العمل على إشباع حاجات ورغبات و تطلعات مختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة إلى جانب ضرورة إدماج قضايا و اهتمامات التنمية المستدامة في مختلف وظائف و نشاطات المؤسسة .
أهمية الدراسة	تكمن أهمية الدراسة من أهمية الاستدامة ودورها في الحفاظ على البيئة والمجتمع والحد من الآثار السلبية لأنشطة الوحدات الاقتصادية.
مشكلة الدراسة	تتمثل المشكلة الأساس هو ضعف تبني الوحدات الاقتصادية مجموعة من السياسات و الاستراتيجيات و الوصول إلى تحقيق الهدف النهائي للنتيجة الثلاثية و الاعتماد على مجموعة من الأدوات و المعايير العلمية و العمل على إشباع حاجات و رغبات و تطلعات مختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة إلى جانب ضرورة إدماج قضايا و اهتمامات التنمية المستدامة
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة الى جملة نتائج أهمها : (١) عدم ادراك مديري الشركات عينة البحث للتنمية المستدامة بمختلف ابعادها (٢) تهتم الشركات عينة البحث بتطبيق بعض بنود الاستدامة خاصة فيما يتعلق بالقوانين والتشريعات (٣) ضعف التدريب والتأهيل فيما يتعلق بتطبيق مفهوم وممارسات التنمية المستدامة بجميع ابعادها
اوجه التشابه مع	تناولت الدراسة التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة ومن ضمنها البعد البيئي

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

الدراسة الحالية	وهو احد متغيرات الدراسة الحالية.
مجالات الافادة منها	استخدمت كدراسات سابقة فضلا عن تعزيز المرتكزات الفكرية .
ب- دراسة	(الجباوي والخفاجي , ٢٠٢٠)
عنوان الدراسة	قياس مدى التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفقا لمؤشرات S&P و ISX و ESG ومعايير GRI بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية
هدف الدراسة	يهدف البحث الى تطبيق معايير مبادرة الإبلاغ العالمية للتقارير المالية من خلال تحليل المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ومعرفة مدى التزامها بالإبلاغ أنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وفق معايير GRI في اطار تحقيق التنمية المستدامة فضلا عن قياس شفافية الإبلاغ وفقا لمؤشرات S&P و ISX و ESG .
أهمية الدراسة	تتمحور أهمية البحث من أهمية البيئة الاقتصادية والاجتماعية المتمثلة بالشركات العاملة فيها التي تمثل جزء من البيئة الكلية للبلد وقياس مدى التزامها بالإبلاغ عن ما تسببه أنشطتها من اثار فيما يتعلق بالبعد البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمحافظة على البيئة وضرورة الحد من الاثار البيئية السلبية.
مشكلة الدراسة	تكمن مشكلة البحث في التساؤلات الآتية : (١) قياس مدى التزام الشركات بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق مؤشرات البعد البيئي . (٢) قياس مدى التزام الشركات بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق مؤشرات البعد الاجتماعي . (٣) قياس مدى التزام الشركات بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق مؤشرات البعد الاقتصادي. (٤) قياس شفافية الإبلاغ للشركات عينة البحث وفق مؤشرات S&P و ISX
نتائج الدراسة	اظهرت نتائج الدراسة ان نسبة التزام الشركات العراقية بمعايير الاستدامة GRI متدنية ولا تتعدى ٢٩% اما نسبة الشفافية في الإبلاغ أيضا منخفضة ولا تتجاوز ٤٠%
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناولت الدراسة تقييم الابلاغ وفق معايير (GRI) وهي احد متغيرات دراستنا الحالية
مجالات الافادة	استخدمت كدراسة سابقة فضلا عن تعزيز الجانب النظري للدراسة الحالية.
ت- دراسة	(ابراهيم ووهاب, ٢٠٢٣)
عنوان الدراسة	دور استراتيجيات ادارة المخلفات الصناعية في تحقيق التنمية المستدامة

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

هدف الدراسة	الهدف الرئيس من هذا البحث هو بيان دور بعض الاستراتيجيات المتبعة في ادارة المخلفات الصناعية في تحقيق الاستدامة البيئية في الشركة العامة لكبريت المشراق.
أهمية الدراسة	تتمحور أهمية الدراسة في بيان واقع حال الممارسات البيئية لاستراتيجياتها في ادارة المخلفات الصناعية في الشركات الصناعية العراقية
مشكلة الدراسة	ان مشكلة الدراسة توضح من خلال التساؤل الآتي : هل ان ادارة الشركة عينة البحث (كبريت المشراق) لمخلفاتها الصناعية يساهم في تحقيق التنمية المستدامة
نتائج الدراسة	توصل البحث الى وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين ادارة المخلفات الصناعية والاستدامة البيئية
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناولت الدراسة الاستدامة البيئية وهي احد متغيرات دراستنا الحالية.
مجالات الافادة منها	استخدمت كدراسة سابقة

### ثانيا / دراسات اجنبية

#### ١- دراسات متعلقة بمراقب الحسابات

أ- دراسة	Asante&Lamber, ٢٠٢٢
عنوان الدراسة	<b>The role of the external auditor in managing environmental, social, and governance (ESG) reputation risk</b>
هدف الدراسة	دور المدقق الخارجي في إدارة مخاطر السمعة البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG).
أهمية الدراسة	تهدف الدراسة الى بيان دور المدقق الخارجي في مساعدة الشركات على إدارة المخاطر البيئية والاجتماعية والحوكمة في وقت ازدادت فيه الآثار البيئية السلبية للشركات .
مشكلة الدراسة	تكمّن أهمية البحث في أهمية السيطرة على المخاطر البيئية والاجتماعية لضمان تحقيق الاستدامة وكيف يؤثر ذلك على قرارات المستثمرين.
نتائج الدراسة	هل يساعد مراقب الحسابات ادارة الشركة في الحد من المخاطر البيئية والاجتماعية ؟
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	وجود علاقة إيجابية بين السمعة السلبية والخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات وهذا يؤثر على قيمة الشركة مستقبلا.
	تناولت الدراسة دور مراقب الحسابات في ادارة المخاطر البيئية وهو احد متغيرات دراستنا الحالية

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

استخدمت لتعزيز الجانب النظري فضلا عن استخدامها كدراسة سابقة .	مجالات الافادة من الدراسة
(Auliani,et,al.,٢٠٢٢)	ب- دراسة
<b>The Role of Auditor in Sustainability Reporting</b> "دور المدقق في تقارير الاستدامة"	عنوان الدراسة
تهدف الدراسة الى شرح دور مراقبي الحسابات في تقارير الاستدامة.	اهداف الدراسة
تكمن أهمية الدراسة في أهمية نشر تقارير الاستدامة الخاصة بالشركات طوعًا كمطالبة بشفافية الشركة في عملياتها أمام أصحاب المصلحة.	اهمية الدراسة
هل يمكن لمراقب الحسابات ان يزيد من دقة ومصداقية تقارير الاستدامة؟	مشكلة الدراسة
تظهر النتائج قد تقلل خدمات التدقيق الخارجي من مخاوف المستثمرين بشأن مدى استيعاب الشركات لأبعاد الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية .	نتائج الدراسة
تناولت الدراسة مراقب الحسابات كمتغير مستقل فضلا عن تناول دوره في تقارير الاستدامة كما في دراستنا الحالية.	نقاط التشابه مع الدراسة الحالية
استخدمت لتعزيز الجانب النظري ومعرفة دور مراقب الحسابات في الابلاغ عن تقارير الاستدامة , فضلا عن استخدامها كدراسة سابقة	مجالات الافادة
(Liu, Xu,٢٠٢١)	ت- دراسة
<b>Do auditors respond to stringent environmental regulation? Evidence from China's new environmental "protection law</b> هل يستجيب المدققون للوائح البيئية الصارمة؟ دليل من قانون حماية البيئة الجديد في الصين "	عنوان الدراسة
تهدف الدراسة لبيان دور المدقق في الافصاح عن التأثيرات البيئية وفق القوانين البيئية الصينية التي تعتمد نهج الاختلاف في فحص تأثير التنظيم البيئي على رسوم التدقيق.	اهداف الدراسة
تكمن اهمية البحث في اهمية المحافظة على البيئة في ظل التطور الذي تشهده الصين والعمل على انشاء المؤسسات الخضراء.	أهمية الدراسة
تثير الدراسة تساؤلا فيما اذا كان يمكن للتنظيم البيئي الصارم أن يؤثر على الشركات بطرق إيجابية وسلبية؟ ،وكيف يستجيب المدققين الخارجيين للتغيرات في التنظيم البيئي ، وتغيير تقييمهم للتدقيق والمخاطر البيئية للعميل وفقاً لذلك؟؟	مشكلة الدراسة

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

ووجدت الدراسة أن قانون حماية البيئة الجديد يزيد من المخاطر البيئية ومخاطر التدقيق على الشركات شديدة التلوث ، والتي يفرض المدققون عليها رسوم تدقيق أعلى مقابل التعويض. يكون تأثير التنظيم البيئي على رسوم التدقيق أقوى بالنسبة للشركات ذات الإفصاح البيئي المتدني الجودة ، بشكل عام ، تشير النتائج التي توصلنا إليها إلى أن التنظيم البيئي الصارم يمكن أن يؤدي إلى تكاليف ومخاطر إضافية للشركات ومراجعيها الخارجيين	نتائج الدراسة
تناولت الدراسة مدى افصاح تقرير مراقب الحسابات عن التأثيرات البيئية وهي احد متغيرات دراستنا الحالية	نقاط التشابه مع الدراسة الحالية
استخدمت لتعزيز المرتكزات الفكرية والمفاهيمية فضلا عن استخدامها كدراسة سابقة	مجالات الافادة منها

### ٣- دراسات متعلقة بالإفصاح والشفافية

(Shi et al., ٢٠٢١)	أ- دراسة
<b>Deterrence effects of disclosure: The impact of " environmental information disclosure on emission reduction of firms</b> الآثار الرادعة للإفصاح: تأثير الإفصاح عن المعلومات البيئية على خفض انبعاثات الشركات	عنوان الدراسة
تتحقق هذه الدراسة من التأثير المعتدل للإدارة البيئية الحكومية المحلية في عملية الحد من انبعاثات ويمكن للحكومة المحلية تعزيز إنفاذ اللوائح البيئية من أجل تحسين محتوى المعلومات التي تم الكشف عنها وإرسال إشارات خضراء ، والتي بدورها تشجع الشركات على تقليل الانبعاثات. ويؤدي هذا إلى زيادة تنظيم محتوى الإفصاح كما يوفر دعمًا جديدًا للحكومات المحلية لاستخدام قوة الكشف بشكل أفضل في عصر المعلومات لتشجيع الشركات غير الممتثلة للسيطرة على التلوث	هدف الدراسة
تكمن اهمية البحث من اهمية الافصاح فضلا واهمية المحافظة على البيئة و اهمية التقليل من الاثار السلبية .	اهمية الدراسة
يثير البحث تساؤل اما إذا كانت سياسة الإفصاح عن المعلومات البيئية لا تزال فعالة في مكافحة التلوث وتحسين الأداء البيئي	مشكلة الدراسة
تشير النتائج ان الافصاح له تأثير متفوق في الحد من انبعاثات التلوث على الشركات الخاصة والشركات الكبيرة والشركات في المنطقة الغربية. لاكتساب فهم أكثر تعمقًا لكيفية تأثير اللوائح البيئية الناشئة على سلوك انبعاثات التلوث للشركات .	نتائج الدراسة
تناول البحث الافصاح عن التأثيرات البيئية وهو احد متغيرات دراستنا	اوجه التشابه مع

## الفصل الاول .....المبحث الثاني

الدراسة الحالية	استخدمت لتعزيز المرتكزات الفكرية والمفاهيمية للدراسة الحالية فضلا عن استخدامها كدراسة سابقة
ب-دراسة	(Liu&Yang, ٢٠٢١)
عنوان الدراسة	<b>The effects of national environmental information disclosure program on the upgradation of regional industrial structure: Evidence from ٢٨٦ prefecture-level cities in China</b> آثار برنامج الإفصاح عن المعلومات البيئية الوطنية على ترقية الهيكل الصناعي الإقليمي: أدلة من ٢٨٦ مدينة على مستوى المحافظة في الصين
هدف الدراسة	يهدف البحث الى تقييم آثار الإفصاح عن المعلومات البيئية الوطنية على ترقية الهيكل الصناعي الإقليمي من عام ٢٠٠٣ الى ٢٠١٧. مع الأخذ في الاعتبار إصدار تدابير الكشف عن المعلومات البيئية في الصين كتجربة شبه طبيعية
أهمية الدراسة	تتبع أهمية البحث من أهمية الإفصاح والدور المهم له في الحد من الآثار البيئية ودوره في التقدم الصناعي للصين.
مشكلة الدراسة	مع وجود المزيد والمزيد من قضايا الموارد والبيئة الجادة في الصين ، فإن تحديث الهيكل الصناعي الذي تهيمن عليه الصناعة الثقيلة هو مفتاح تنميتها المستدامة
نتائج الدراسة	تشير النتائج إلى أن الكشف عن مؤشر شفافية معلومات التلوث على مستوى المدينة قد أدى بشكل كبير إلى ترقية الهيكل الصناعي المحلي وعزز تحوله البيئي ، كما تم إجراء سلسلة من اختبارات المتانة لتقديم المزيد من الأدلة. علاوة على ذلك ، توضح اختبارات عدم التجانس أن تأثيرات الكشف عن المعلومات البيئية على الهيكل الصناعي الإقليمي تختلف باختلاف العلاقة بين الحكومة والمؤسسة والموقع الجغرافي.
نقاط التشابه مع الدراسة الحالية	تناول البحث الإفصاح عن التأثيرات البيئية وهو احد متغيرات دراستنا
نقاط الاختلاف مع الدراسة الحالية	لم تتناول الدراسة مراقب الحسابات ومعيار الاستدامة (GRI٣٠٨).
مجالات الافادة من الدراسة	استخدمت كدراسة سابقة
ث- دراسة	(Van et al., ٢٠٢١)
عنوان الدراسة	<b>" Environmental transparency and performance: Does the corporate governance matter?</b> الشفافية والأداء البيئي: هل تعتبر حوكمة الشركات مهمة؟

## الفصل الأول.....المبحث الثاني

اهداف الدراسة	تهدف هذه الدراسة إلى فهم تأثير حوكمة الشركات على الشفافية والأداء البيئي
أهمية الدراسة	تركز الدراسة على الشركات التي تمتلك براءات اختراع خضراء لأنها نشطة في اقتراح تقنيات جديدة تساعد على تقليل التأثيرات البشرية على البيئة استناداً إلى عينة من ٣٦١ شركة أمريكية خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١٦ .
مشكلة الدراسة	تتمحور مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية :- - هل ان لحوكمة الشركات والافصاح تأثير ايجابي على الاداء البيئي ؟ - هل يمكن أن تؤثر الأزمة المالية العالمية ومستوى الشفافية البيئية على حوكمة الشركات وعلاقتها بالأداء البيئي؟
نتائج الدراسة	أظهرت نتائج الدراسة ان للإفصاح تأثير إيجابي على الأداء البيئي للشركات ويمكن أن تؤثر الأزمة المالية العالمية ومستوى الشفافية البيئية على حوكمة الشركات وعلاقة الأداء البيئي.
اوجه التشابه مع الدراسة الحالية	تناول البحث الافصاح والشفافية عن التأثيرات البيئية وهو احد متغيرات دراستنا
مجالات الافادة	استخدمت لتعزيز المرتكزات الفكرية للدراسة الحالية وكدراسة سابقة .

### ٣-دراسات متعلقة بالاستدامة البيئية

أ- دراسة	(Gallego, et al., ٢٠١٨)
عنوان الدراسة	<b>An analysis of the environmental information in international companies according to the new GRI standards</b> تحليل المعلومات البيئية في الشركات العالمية وفق معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) الجديدة
هدف الدراسة	يهدف البحث الى فحص ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات البيئية للشركات متوافقاً مع المعايير الدولية لمبادرة التقارير العالمية (GRI) وتحديدًا معايير تقارير الاستدامة (GRI٣٠٠) بشأن القضايا البيئية.
أهمية الدراسة	اهمية البحث تنبع من اهمية المحافظة على البيئة وضرورة الحد من الاثار البيئية السلبية
مشكلة الدراسة	هل تفصح الشركات لعالمية عن الاثار البيئية الناتجة عن أنشطتها وفق معايير الاستدامة (GRI٣٠٠)؟
نتائج الدراسة	تظهر نتائج فإن الشركات في قطاع المواد، والذي يشمل صناعات النفط والكيماويات والتعدين، هي أكثر افصاحا من الشركات في القطاعات الأخرى للإبلاغ عن القضايا البيئية.
نقاط التشابه مع الدراسة الحالية	تناولت الدراسة الاستدامة البيئية وهي احد متغيرات دراستنا الحالية

استخدمت كدراسة سابقة لتعزيز المرتكزات الفكرية	مجالات الافادة من الدراسة
(EVANA, ٢٠١٧)	ب- دراسة
The Effect Of Sustainability Reporting Disclosure Based Global Reporting Initiative (GRI) G٤ On Company On A Study On Companies Listed In Indonesia Performance (Stock Exchange تأثير الإفصاح عن تقارير الاستدامة بناءً على مبادرة التقارير العالمية (GRI) G٤ على أداء الشركة دراسة على الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا	عنوان الدراسة
يهدف هذا البحث إلى تحليل أثر إفصاحات تقارير الاستدامة وهي متغيرات البعد الاقتصادي والبعد البيئي ومتغيرات البعد الاجتماعي على أداء الشركة. تتبع اهمية البحث من اهمية الإبلاغ عن ابعاد الاستدامة واثرها في أداء الشركات .	هدف الدراسة اهمية الدراسة
هل تؤثر ابعاد الاستدامة في أداء الشركة ؟	مشكلة الدراسة
اشارت النتائج ان لمتغير البعد الاقتصادي تأثيراً إيجابياً على أداء الشركة. ومن ناحية أخرى فإن متغيرات البعد البيئي والبعد الاجتماعي لا تؤثر على أداء الشركة..	نتائج الدراسة
تناولت الدراسة ابعاد الاستدامة من ضمنها البعد البيئي وهي احد متغيرات دراستنا الحالية	اوجه التشابه مع الدراسة الحالية
استخدمت كدراسة سابقة فضلا عن استخدامها لتعزيز الجانب النظري للدراسة الحالية	مجالات الافادة من الدراسة

### الفجوة البحثية

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات المذكورة انفا في كونها جمعت بين مراقب الحسابات ومدى تأثيره في تقويم الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI٣٠٨) لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية في حين تناولت الدراسات السابقة المذكورة أعلاه متغيرات الدراسة الحالية بصورة منفردة وان وجدت دراسات مشابهة لدراستنا الحالية مثلا دراسة (الججاوي والخفاجي ٢٠٢٠) ودراسة (عباس والدباس ٢٠٢١) فهي تختلف من حيث عينة الدراسة والمؤشرات التي تم استخدامها لقياس معايير الاستدامة .

# الفصل الثاني

الجانب النظري للدراسة

المبحث الاول : التدقيق الخارجي و مراقب الحسابات

المبحث الثاني : الافصاح البيئي والشفافية

المبحث الثالث : مدخل تعريفي للاستدامة ومبادرة GRI



المبحث الاول /التدقيق الخارجي و مراقب الحسابات

توطئه ...

ازداد التركيز على مراقب الحسابات نتيجة لكبر حجم الشركات وظهور شركات الاموال والأسواق المالية الامر الذي يقود بدوره الى اتساع عمليات الاحتيال والتلاعب وإدارة الأرباح مما تطلب مزيدا من الشفافية والوضوح والإفصاح حول ما تحويه القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره الا اذا قام شخص محايد بتدقيق القوائم المالية وإبداء رأيه في مصداقيتها فضلا عن الصعوبات التي يواجهها أصحاب المصلحة في تقويم جودة المعلومات المقدمة اليهم وتحديد درجة الاعتماد عليها بسبب العديد من العوامل منها تضارب المصالح بين معدي المعلومات ومستخدميها والاهمية النسبية للمعلومات المقدمة ومن اجل التعرف اكثر على دور مراقب الحسابات سوف نتطرق في الى:-

أولا :- مفهوم التدقيق الخارجي.

ثانيا:- أهمية التدقيق الخارجي.

ثالثا:- اهداف التدقيق الخارجي.

رابعا:- أنواع التدقيق الخارجي.

خامسا :- مراقب الحسابات.

سادسا :- المسؤوليات التي تقع على عاتق مراقب الحسابات .

سابعا :- دور مراقب الحسابات في تعزيز الافصاح والشفافية.

ثامنا:- دور مراقب الحسابات في تقارير الاستدامة .

### اولاً:- مفهوم التدقيق الخارجي

وردت الكثير من المفاهيم للتدقيق الخارجي في الادبيات نذكر منها الاتي :-

عرف التدقيق الخارجي على انه شكل من أشكال خدمات التأكيد والتصديق يتم من خلالها اصدار تقرير مكتوب بواسطة شخص مستقل يوضح فيه ما إذا كانت القوائم المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها (Arenset.al,2012:18).

اما من الناحية المهنية يعد التدقيق الخارجي عملية يتم من خلالها التعبير عن رأي المدقق في مدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية وما اذا كانت تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن الوضع المالي للجهة محل التدقيق في نهاية الفترة المالية فضلاً عن التحقق من اعدادها بشكل صحيح وفقاً لمعايير المحاسبة المعمول بها (Lane ,et.al.2013:2).

كما عرف ايضا بأنه هو عملية منهجية للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها فيما يتعلق بالبيانات المالية والأحداث الاقتصادية والتأكد من توافقها مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لأصحاب المصلحة . (Messier,et.al:2016:12 )

ويعرف التدقيق الخارجي ايضا بشكل عام على أنه احدى آليات حوكمة الشركات لتجنب التضارب المحتمل بين المساهمين والمديرين ولضمان الكشف عن معلومات دقيقة وموثوقة من خلال استخدام أدوات الرقابة للأنشطة المختلفة في الشركة محل التدقيق (Al-Dalabih,2018:9).

ووفقاً لقاموس أكسفورد عام 1977 ، يُعرّف التدقيق الخارجي على انه فحصاً رسمياً لسجلات الأعمال والسجلات المالية (الحسابات ) للتأكد من أنها صحيحة (Kesimli ,2019:2).

كما عرف قاموس جمعية اللغة التركية (TLA) التدقيق الخارجي هو فحص وتفتيش حسابات الشركات من أجل معرفة ما إذا كانت متوافقة مع القوانين واللوائح وأن الحسابات صحيحة وخالية من التحريفات (www.tdk.gov.tr).

مما سبق ترى الباحثة استنادا الى الادبيات و العديد من الدراسات التي تناولت التدقيق الخارجي بانه عملية منهجية يتم من خلالها فحص البيانات المالية والتحقق من مدى سلامة وصحة نتائجها ومن ثم تلخيص تلك النتائج بشكل تقرير موضوعي بواسطة شخص مستقل يتم من خلاله توصيل المعلومات الصحيحة والخالية من التحريفات الجوهرية الى المستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة في المجالات الاقتصادية والاستثمارية.

### ثانيا: اهمية التدقيق الخارجي

من خلال الاطلاع على ادبيات التدقيق الخارجي يمكن تلخيص اهمية التدقيق بمجموعة نقاط كالآتي :-

1- التدقيق مهم نظرا لحاجة المستثمرين الماسة لمعلومات موثوقة عن مساهمي الوحدة الاقتصادية والتي بدورها تمكنهم من المقارنة مع وحدات اقتصادية أخرى, عموما أن تدقيق البيانات المالية في الوحدات الاقتصادية أمر مهم وضروري لحصول الأطراف ذات العلاقة على معلومات خالية من الاخطاء الجوهرية ( Albulena,2017:128).

2- تتطلب الحياة الاقتصادية اتخاذ قرارات و تحمل العواقب على مستويات مختلفة من الأهمية وهذا يتطلب المفاضلة بين البدائل كما يعتمد كليًا على دقة وصحة وموثوقية البيانات التي تم جمعها والتي قد يكون لها إمكانية التأثير على المعاملات بعد التطور التاريخي للتدقيق ، يمكن البت بأن التدقيق حقيقة نشأت لتلبية هذه الحاجة (Kesimli ,2019:10).

3- من المهم أن نعرف أن الإدارة التي تصدر التقارير المالية لا يمكنها وحدها ان تحل المشاكل الناتجة عن عدم تناسق المعلومات أو تضارب المصالح , ذلك

لأن الإدارة مسؤولة عن الإبلاغ عن الحالة المالية للوحدة الاقتصادية, ولهذا يؤدي التدقيق الخارجي دورًا مهمًا في تقليل مخاطر تحريف المعلومات فبدون التدقيق الخارجي تفتقر تلك المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات من قبل العديد من الجهات ذات العلاقة إلى المصداقية, لذلك فإن أهم متطلبات التدقيق الخارجي هو زيادة مصداقية البيانات المالية الناتجة عن المعلومات المحاسبية إذ ان زيادة مصداقية المعلومات المالية قد يعود بالفائدة على كل من المالكين والإدارة (Ittonen,2010:29).

4- أهمية عملية التدقيق تتمحور في السعي والحرص الدائم للحصول على تقارير مالية دقيقة ولأن عملية التدقيق تتم من خلال شركات مهنية تقوم بفحص انتقادي منظم للبيانات المالية بواسطة شخص حيادي ومستقل وبالتالي تظهر أهمية التدقيق الخارجي بشكل واضح من خلال نتائج عمل المدقق وهو التقرير الذي تعتمده اصحاب المصلحة (محسن, 2020: 23)

5- تعمل عمليات التدقيق على تقليل مخاطر المعلومات، وبالتالي تقلل من المخاطر الكلية المزامنة لاتخاذ القرارات (whittington&pany,2016:24)

في حين يرى (فارس, 2017: 7) ان للتدقيق نوعين من الاهمية :

أ- اهمية داخلية بمعنى ان المستفيد من عملية التدقيق هم المالكين من خلال مساهمته في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق وتنظيم اعمال المحاسبة ومساعدتهم على متابعة سير العمل في الوحدة الاقتصادية .

ب- اهمية خارجية بمعنى ان المستفيد من عملية التدقيق هم المستخدمين لتقرير المدقق من خارج الوحدة الاقتصادية وتعتمد بشكل رئيسي على المعطيات التي تقدمها المحاسبة وتؤكد صحتها عملية التدقيق الخارجي.

تري الباحثة ان اهمية التدقيق تتجلى في ان له دورا مهما في تعزيز الثقة والمصادقية لدى اصحاب المصلحة المتمثلة ب (المستثمرين والخبراء والمحللين والجهات الضريبية ... الخ) فضلا عن دوره بالمحافظة على المال العام من الهدر والضياع وحماية حقوق المجتمع .

### ثالثا :- اهداف التدقيق الخارجي

ان التطور التاريخي لمهنة التدقيق ادى الى تطور اهداف التدقيق حيث يرى العديد من الباحثين والمهتمين بهذا الشأن ان اهداف التدقيق تقسم على نوعين (القريشي،2011: 13-14) و (Johnstone,et.al.,2014: 7) و (العويسي، 2016: 40-41):

الاول : اهداف تقليدية ان الهدف الرئيس لعملية التدقيق هو ابداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية بالاعتماد على ادلة موضوعية وكافية فضلا عن اكتشاف الاخطاء وحالات الغش وتزويد الجهات الحكومية (دائرة الضرائب ) بالتقارير من اجل في تحديد مبلغ الضريبة.

كما يسهم التدقيق الخارجي في المحافظة على المال العام من خلال التحقق من مدى امتثال الجهات محل التدقيق لقانون الموازنة العامة ومن ثم فإنه يقيد حرية التصرف في الموازنة العامة (Santiso,2017: 12)

في حين ان الهدف الرئيس للتدقيق الخارجي هو ضمان اكتمال العمليات الحسابية واتباع مبادئ ومعايير المحاسبة المالية لذا يشير هذا الهدف إلى إنجاز المسؤوليات القانونية التي على المدقق الخارجي وتقديم رأي حول القوائم المالية ما إذا كانت تظهر بصورة صحيحة وحقيقية ام لا كما ترتبط اهداف التدقيق بتأكيدات الادارة (مزاعم الإدارة ) اذ يبدأ التدقيق عادة بالبيانات المالية التي يعدها الزبون والتي يزعم من خلالها بصحة ودقة المعلومات

الواردة في تلك البيانات , على المدقق التأكد من صحة تلك المزاعم او الادعاءات ان صح التعبير من جهة اخرى يتم تصميم اجراءات التدقيق اساسا للحصول على ادلة اثبات كافية للتحقق من صحة تأكيدات الادارة وفقا لمعيار (ISA500) (Nasta&Ladar,2015:48) فأن تأكيدات الادارة تتضمن الاتي (العواد ,2021: 115-118)

1- الوجود والحدوث :بمعنى انه يجب على المدقق ان يتأكد من الارقام الواردة في الميزانية العمومية وكشف الدخل تمثل بصدق المعاملات الفعلية لموجودات الشركة ومطلوباتها وان الارصدة موجودة بالفعل .

2- الحقوق والواجبات :بمعنى انه على المدقق ان يتأكد ان الموجودات مملوكة فعلا للشركة وتمثل حقوقها وان المطلوبات مستحقة فعلا وتمثل التزامات على الشركة محل التدقيق .

3- الاكتمال ونقطة القطع : يجب على المدقق التأكد من ان جميع الاحداث والمعاملات المالية قد تم تسجيلها ضمن الفترة المالية قيد التدقيق ولم يتم تأجيل او تعجيل الاعتراف بالاحداث المالية .

4- الدقة والتقييم : بجب على المدقق من صحة احتساب وتعيين نسب الاندثار واعداد تقييم وتقدير الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة .

5- العرض والافصاح .يجب على المدقق التحقق من جميع المعاملات والاحداث المالية قد تم عرضها بشكل صحيح وفقا لمبادئ ومعايير المحاسبة المالية

الثاني :الاهداف الحديثة والمتطورة كما هو معروف اليوم تخطت عملية التدقيق الاهداف التقليدية الى اهداف وأغراض اخرى اهمها ( عبدالناصر، 2016 :63) و(محسن ,2020: 25):-

- 1- الوصول الى الكفاية الانتاجية عن طريق الحد من الاسراف في جميع النشاطات.
  - 2- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
  - 3- القيام بتقييم الأداء ونتائج الأعمال التي تم إنجازها من المؤسسات وصولاً لتحقيق الاهداف المرسومة.
  - 4- إضفاء الثقة والمصادقية على الوثائق المالية والتقارير الصادرة من الإدارة من خلال مصادقة المدقق الخارجي عليها لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة .
  - 5- يعد تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة المستحق على الشركة قيد التدقيق من اهداف التدقيق الحديثة.
  - 6- المشاركة في وضع خطط الاقتصاد الوطني وذلك عن طريق تقارير الأداء العام للوحدات الحكومية.
  - 7- تقييم نظام الرقابة الداخلية واقتراح التحسينات اللازمة .
  - 8- القيام بتقييم الخطط الموضوعة والإجراءات المتبعة من قبل الادارة بقصد تحديد نقاط القوة والضعف مع اقتراح الحلول اللازمة فيما يتعلق بجميع نشاط الشركة قيد التدقيق .
- ترى الباحثة ان لعملية التدقيق اهداف عديدة لكن يبقى الهدف الاساس هو ابداء رأي فني محايد في البيانات المالية بعد التحقق من تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالمركز المالي ونتيجة النشاط وفقاً لمعايير التدقيق المحلية و الدولية.

## رابعاً:- انواع التدقيق الخارجي

اتفق جمع كبير الباحثين على ان للتدقيق (10) انواع اساسية تتوزع على خمس مجموعات سيتم توضيحها ادناه:-

### 1- التدقيق من حيث الالزام القانوني

تعد القوانين والقواعد والتعليمات التي يضعها المشرع مهمة جداً ويجب على الوحدات الاقتصادية الامتثال لها. وقد تخضع للتدقيق للتحقق من امتثالها حيث تنطبق القليل من القوانين واللوائح على جميع المنظمات ، لذلك يجب أن تكون المؤسسات في مختلف الصناعات والأسواق على دراية بالقوانين واللوائح التي تنطبق عليها ، والمتطلبات التي قد تخضع للمصادقة من خلال تدقيق الامتثال (Gantz,2014:96) ويقسم على نوعين:

أ- **التدقيق الالزامي (اجباري)** :بمعنى ان الوحدة الاقتصادية ملزمة قانوناً بتكليف مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وبياناتها المالية وعدم قيامها بذلك يعتبر مخالفة يعرضها للمسائلة القانونية . (قبال , ديفني، 2016: 9)

ب- **التدقيق غير الالزامي (اختياري)** : بمعنى ان الوحدة الاقتصادية قيد التدقيق تكون مخيرة للقيام بتدقيق بياناتها المالية من عدمه ويتم ذلك بطلب من احد الاطراف الداخلية او الخارجية ويسمى بالتدقيق التعاقدى الهدف منه طمئنة الجمهور لأنه تدقيق البيانات من قبل شخص موثوق ومستقل يمنح المستخدمين الطمأنينة هنا النوع عادة ما يكون شائعاً في شركات الاشخاص عند الانضمام او الانسحاب ( نــــــــــــــــور الــــــــــــــــدين ، 2015 : 18 ) و(haapamäki,2018 :3).

2- التدقيق من حيث التوقيت :-

الوقت عامل مهم وضروري لأي وحدة اقتصادية والتدقيق وفق هذا التبويب نوعين وهما :

أ- **التدقيق المستمر**: نشأ مفهوم التدقيق المستمر في التسعينيات والتي تدعم المدقق في أداء التدقيق على أساس أكثر تكرارا واستمرارا يمكن استخدامه كأداة للرقابة التحليلية المستمرة للعمليات التجارية. كانت فكرة البدء من العمليات التجارية لتمكين التدقيق المستمر من ان يكون جزءا من كلا الأطر النظرية وبعض الاطر العملية (Jans&Hosseinpour, 2018:3-2)

كما يمكن تعريفه على انه احد انواع التدقيق الذي يتم بواسطة نظام معلومات الكتروني لمراقبة وفحص وتحليل تدفق البيانات من خلال النظام بشكل مستمر استخدام اجراءات التدقيق المتعارف عليها من قبل المدقق والتي يتم دمجها في النظام قيد التدقيق بمعنى امكانية العمل بشكل مستمر بالاعتماد على تقنيات الذكاء الاصطناعي بناء على خلفية مسبقة بنظم المعلومات (الابراهيم, 2015: 418)

ويعتبر التدقيق المستمر بمثابة نظام دعم القرار يساعد بذلك المدققين على اتخاذ قرارات أكثر موضوعية فضلا عن كونه يساعد المدققين على تحديد الانماط والاتجاهات والاستثناءات في مجموعة العمليات للمنظمة وفي ضوء فحص مجموعات مختلفة من البيانات ذات العلاقة على مستوى المعاملات والحسابات. تشير هذه الأدبيات إلى أن التدقيق المستمر تقليدي مقارنة بالتدقيق النهائي (2: Dereck&Barr, 2018)

ويرى كل من (Chan&vasarhelyi, 2011:6-7) ان مراحل التدقيق المستمر اربعة تشمل:

- اتمتة اجراءات التدقيق .
- نمذجة البيانات.

• تحليل البيانات.

• تقرير التدقيق.

ب- **التدقيق النهائي:** يتم هذا النوع من التدقيق عادة بعد انقضاء السنة المالية وأعداد الحسابات والافصاح عنها، هذا النوع من التدقيق يكون اكثر شيوعا في الشركات أو المؤسسات الصغيرة التي تكون عملياتها صغيرة. على الرغم من انه يساعد على تقليص حالات التلاعب والاحتيال في البيانات النهائية لان جميع الحسابات قد تم إقفالها، فضلا عن كونه لا يؤدي الى حدوث ارباك في عمل فريق التدقيق ولكن من عيوب هذا النوع هو ان عملية التدقيق محدودة بوقت عادة ما يكون قصير مقارنة بالتدقيق المستمر الامر الذي قد يؤثر سلبا على جودة التدقيق والتضحية بدقة الاداء فضلا عن ان التأخر بأجراء التدقيق الى نهاية السنة المالية قد يؤدي الى تكاسل العاملين وعدم اهتمامهم بإنجاز الأعمال المكلفين بها لأنها لا تكتشف إلا في نهاية السنة بذلك يتوفر لهم الوقت الكافي لتصحيح الأخطاء و معالجتها قبل بدء عملية التدقيق (عبد الناصر ،2016 : 67 ) .

### 3-التدقيق من حيث النطاق

نطاق التدقيق يعني عمق التدقيق المنجز حيث يتم إجراء عمليات التدقيق لعدة أغراض لكن احيانا يكون التدقيق ضمن اطار محدد ويسمى جزئي و احيانا شاملا ويسمى بالتدقيق الكلي كما إن نطاق التدقيق وأهدافه لهما معنى مختلف اعتمادًا على الشخص الذي يقوم بإجراء التدقيق وكذلك السبب وراء عملية التدقيق سيتم توضيحها بشكل مفصل ادناه:(Lynn ,2006:107-108)

أ- **التدقيق الجزئي :** وفق هذا النوع من التدقيق يقتصر عمل المدقق الخارجي على عمليات معينة وتكون هناك قيود تفرض على عملية التدقيق ومن الجدير بالذكر ان المدقق هنا غير مسؤول عن الاخطاء التي تنشأ عن مخاطر عدم الاكتشاف لان نطاق عملية الفحص والتحقق كان مقيدا منعه من اكتشافها (النعسان ،2018: 24).

ب- **التدقيق الكلي** : وفق هذا النوع من التدقيق الذي يتيح للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه إذ يستعمل رأيه الشخصي في تحديد نطاق التدقيق فيما يتعلق بالاعمال التي سيقوم بها المدقق هنا معرض للمساءلة عن أية أضرار قد تحدث نتيجة عدم قيامه ببذل العناية المهنية اللازمة اثناء قيامه بعملية التدقيق لان نطاق عمله غير مقيد وهو بذلك يستطيع اكتشاف التحريفات الجوهرية اذا قام بعمله بدقة وكفاءة. (محسن،2020: 24).

### 4-التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق:

تختلف عملية التدقيق من الاهداف والخصائص والاجراءات باختلاف الشخص الذي يقوم بالتدقيق(المدقق) حيث يشمل هذا التبويب نوعين اساسيين هما:

أ- **التدقيق الداخلي** : وفق هذا النوع تتم عملية التدقيق من قبل شخص مؤهل علميا وعمليا يعمل داخل الوحدة الاقتصادية مهمته التحقق من العمليات المالية والمحاسبية من خلال الرقابة عليها التدقيق الداخلي لا يقل اهمية عن التدقيق الخارجي احدهما مكمل للآخر ولكن يعاب عليه انه يفتقر للاستقلالية التي تعتبر العمود الفقري للتدقيق لكونه تابع للجهة الخاضعة للتدقيق فمن الطبيعي يخضع لتأثيرات الإدارة . (Nordin ,2022:2-3)

ب- **التدقيق الخارجي** :بمعنى ان يتولى عملية التدقيق شخص مستقل ومؤهل علميا وعمليا من خارج الوحدة الاقتصادية لا يخضع لتأثيرات الإدارة اهمية التدقيق الخارجي تكمن في درجة استقلاليته التي يفتقر اليها التدقيق الداخلي حيث يمكن لأصحاب المصلحة الاعتماد على تقريره والاطمئنان من ناحية مصداقية المعلومات التي يتضمنها هذا لا يعني ان التدقيق الداخلي غير مهم فهو صمام امان الوحدة الاقتصادية وان قوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي الى اكتشاف الاخطاء وعمليات الاحتيال اول بأول وبالتالي تقود الى تقليص اجراءات التدقيق الخارجي (Kogan&Vasarhelyi ,2018:3-5) و(Gantz,2014:76) .

**5-التدقيق من حيث هدف التدقيق :**

تختلف اجراءات عملية التدقيق باختلاف الهدف من القيام بها سيتم توضيحه ادناه:

أ- **تدقيق القوائم المالية** : يتمثل بالفحص الدقيق للقوائم المالية التي تعدها الإدارة ويستخدمها اصحاب المصلحة للتأكد من مدى صدق و عدالة القوائم المالية وانها تمثل حقيقة الوضع المالي كما هو بدون تزيف.

ب- **تدقيق الالتزام** : تدقيق الالتزام هو تقييم مستقل للتأكد من أن المؤسسة تتبع القوانين والقواعد واللوائح الخارجية أو الإرشادات الداخلية ، مثل اللوائح والضوابط والسياسات والإجراءات الخاصة بالشركة. قد تحدد عمليات تدقيق الالتزام أيضًا ما إذا كانت المنظمة ملتزمة باتفاقية ما مثل عندما يقبل المنظمة تمويلًا حكوميًا أو غيره. على الرغم من أن معظم الأشخاص على دراية بعمليات التدقيق المالي ، مثل تلك الخاصة بالشركات العامة من خلال قانون (Sarbanes-Oxley) أو عمليات تدقيق ضرائب الأفراد أو الشركات من خلال خدمة الإيرادات الداخلية (IRS) ، فإن عمليات تدقيق الالتزام ليست مالية فقط. قد تقوم عمليات التدقيق أيضًا بمراجعة تكنولوجيا المعلومات وقضايا الأمان الأخرى والامتثال لقوانين الموارد البشرية وأنظمة إدارة الجودة ومجالات أخرى (Marker, 2018:2) .

ج- **التدقيق التشغيلي** : تحدد اجراءات التدقيق التشغيلية مدى كفاءة وفعالية الإدارات والأنشطة المختلفة وما إذا كانت هذه المجالات تعمل بما يتماشى مع مهمة المنظمة وهدفها وهو لا يقتصر التدقيق على تدقيق المعلومات المحاسبية بل يمكن أن يشمل تقييم الهيكل التنظيمي و عمليات الحاسوب و أساليب الإنتاج و التسويق وأي مجال آخر يكون فيه المدقق مؤهلاً. كما هنالك العديد من المجالات التي يمكن تقييم فاعلية التشغيل فيها من المستبعد توصيف سلوك التدقيق التشغيلي النموذجي في إحدى الشركات، المدقق قد يقيم مدى ملاءمة وكفاية المعلومات المستخدمة من الإدارة في اتخاذ القرارات للحصول على أصول جديدة ( Arens,et.,al,2014: ) .

### خامساً : مراقب الحسابات

مراقب الحسابات هو شخص مؤهل علمياً وعملياً ويمتلك من الكفاءة والخبرة ما يمكنه من ابداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق المحلية والدولية عادة يتم تعيينه من قبل مجلس ادارة الشركة ويجب ان يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً عند ممارسته لمهام عملية التدقيق وان يبتعد عن اي مصلحة قد تحيده عن مصداقية وموضوعية اجراءات التدقيق بمعنى ان يتصرف كمدقق فقط تطلق على مراقب الحسابات تسميات عدة تختلف من بلد لآخر منها (محاسب قانوني، محاسب معتمد، مراجع حسابات، مراقب حسابات، محافظ حسابات، مدقق خارجي) لكن مهمته هي نفسها لا تتغير وهدفه ينطلق من هدف التدقيق ذاته وهو ابداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية (العربي، 2014 : 20). واختلفت الآراء حول تحديد العلاقة بين مراقب الحسابات والجهة قيد التدقيق لذلك ظهرت ثلاث نظريات لتحديد ذلك : النظرية التقليدية التي تؤكد الطابع التعاقدية لهذه العلاقة ومفادها أن مراقب الحسابات وكيل عن المساهمين في الشركة، والنظرية القانونية تقرر إن الشركة عبارة عن شخصية قانونية متكاملة تخضع لقواعد وأحكام قانون الشركات، وأخيراً النظرية المختلطة التي تجمع ما بين النظريتين السابقتين والتي تعتبر أن الشركة عقد ينظمه أطرافه وفقاً لإحكام القانون ومن الجدير بالذكر انه وبسبب كبر بعض الشركات لا يستطيع مراقب حسابات واحد أنجاز المهمة، لذلك قد يقوم بهذا الدور أكثر من مدقق خارجي (المجالي، 2016 : 1). ويجب ان تتوفر في مراقب الحسابات مجموعة من الصفات والخصائص التي تمكنه من اداء عمله (Heyrani,2016,179) و (Zahmatkesh&Rezazadeh,2017: 2)

الاستقلالية والحياد والأمانة ومزاولة الشك المهني فضلا عن التأهيل العلمي والعملية وتحديد أولويات المخاطر وتجنب التصرفات غير المناسبة التي من المتوقع أن تلقي بظلالها على قرارات التدقيق كما يجب ان يكون المدقق مستعداً



(2) **معايير العمل الميداني :-** وتشمل معيار التخطيط والاشراف على فريق العمل وفحص نظام الرقابة الداخلية فضلا عن الحصول على ادلة الاثبات التي من شأنها ان تدعم وبقوة رأي المدقق في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية .

(3) **معايير اعداد التقرير:** وتشمل معيار تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في مختلف الفترات الزمنية ومعيار الافصاح الكافي عن كل المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية واخيرا معيار ابداء الرأي التي يشمل اربعة انواع رأي غير مقيد اذا كانت القوائم المالية يمثل بصدق وعدالة الواقع الحالي للمنشأة ومقيد اذا كانت هناك اخطاء جوهرية لكن لا تؤثر على البيانات المالية للشركة وسالب عندما تكون هناك اخطاء جوهرية تؤثر على رأي مراقب الحسابات والامتناع عن ابداء الرأي عندما يكون هناك قيود على عملية التدقيق تمنع المدقق من القيام بعمله عند تدقيق بيانات الجهة الخاضعة للرقابة او عندما يكلف بخدمات اخرى غير التدقيق سواء كانت خدمات استشارية أو اعداد وتنظيم حسابات الوحدة الاقتصادية الى جانب القيام بعمله التدقيقي(النجار،2012: 46).

### ب- مسؤولية الالتزام بقواعد السلوك المهني

الأمانة المهنية تتطلب من مراقب الحسابات اداء عمله على اتم وجهه وبكفاءة وحذر وعناية وهي عادة تكون اما على شكل **قواعد واحكام قانونية** بمعنى انها موضوعه من قبل المشرع تنظم المهنة وتحكم عملية الرقابة على حسابات الوحدات الخاضعة للتدقيق او **قواعد تنظيمية** صادرة من المنظمات والهيئات المهنية تسمى ب(مدونة السلوك المهني) لضمان التزام المحاسبين ومراقبي الحسابات بأداب المهنة (العواد, 2021: 45-46) وتشمل :

- الاستقلالية
- الموضوعية
- السرية
- التأهيل العلمي
- الكفاءة المهنية

### ج- المسؤولية القانونية

يتعرض مراقب الحسابات عند اخلاله بأداء واجباته لثلاثة انواع من المسؤولية القانونية سيتم توضيحها ادناه:

#### (اولا) المسؤولية المدنية

يسأل مراقب الحسابات مدنياً تجاه الجهة قيد التدقيق عن الأخطاء التي قد تحدث اثناء عملية تدقيق الحسابات او نتيجة عدم التزامه بالاتفاق المبرم بينه وبين الجهة الخاضعة للتدقيق وبموجب ذلك مراقب الحسابات ملزم بتعويض الطرف المتضرر سواء كان الالتزام تعاقدياً أي ان العلاقة بين الطرفين كانت بموجب عقد العمل او تقصيرياً يكون ناتج عن مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث وتحدث نتيجة اهمال وتقصير مراقب الحسابات بأداء الواجبات الموكلة الية . (منصر، 2015: 28) و(حسين، 2018: 37-40) .

#### (ثانيا) المسؤولية التأديبية

يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية التأديبية نتيجة اخلاله بالتزاماته المهنية التي نصت عليها القوانين المنظمة لمزاولة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ويعاقب بإحالتة إلى لجنة انضباط او المجلس التأديبي او المحكمة التأديبية التي يقع على عاتقها النظر في المخالفات المنسوبة إليه تتعقد بدعوة من رئيسها ويتم استدعاء مراقب الحسابات الذي أسندت إليه المخالفة للمثول أمامها للتحقيق في صحة المعلومات الواردة إليها، وفي حالة امتناع مراقب الحسابات عن الحضور دون وجود عذر يمكن للجنة ان تصدر العقوبة التأديبية ويحق لها التواصل بدوائر الدولة والقطاع المختلط والخاص محل التدقيق للاطلاع على المستندات والسجلات والمعلومات التي تتعلق بالقضية قيد التحقيق وتصدر لجنة الانضباط قراراتها بالأغلبية وتخضع هذه القرارات لمصادقة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ويكون قرار المجلس بشأن العقوبة التأديبية قاطعاً وهذه العقوبات (الفار، 2017: 233):-

- الإنذار .
- الحرمان من ممارسة المهنة لمدة لا تقل عن مائة وثمانين يوماً ولا تزيد على ثلاث سنوات.
- إلغاء إجازة ممارسة المهنة وترقين اسم المخالف من سجل مراقبي الحسابات.

### (ثالثاً) المسؤولية الجزائية

يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية الجزائية عند قيامه بأمر مختلف أثناء اداءه لمهمة التدقيق كأن يكون على علم مسبق بالتسويات التي قامت بها الادارة للبيانات المالية بهدف تظليل مستخدميها كما تتحقق المسؤولية الجزائية عندما تتجاوز الاضرار التي احدثها مراقب الحسابات الطرف الثالث (مستخدمي البيانات المالية) لتشمل المجتمع ككل (الفار، 2017: 235).

ورد في (قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969) وردت عددا من المواد التي يكون بموجبها مراقب الحسابات معرض للمساءلة القانونية من اهم هذه المواد الاتية:-

(اولاً) المادة (295-1, 2) التي تنص على ما يأتي :-

- " يعاقب بالسجن مدة لا تزيد عن سبع سنوات او بالحبس كل من ارتكب تزويرا في محرر عادي موجودا او مثبتا لدين او تصرف في مال او ابراء او مخالصة او محرر عادي يمكن استعماله لأثبات حقوق الملكية"
- "تكون العقوبة الحبس اذا ارتكب التزوير في اي محرر عادي اخر"

(ثانياً) المادة (300) التي تنص على "يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن سبع سنوات او بالحبس كل من اتلف او افسد او عيب او ابطل بسوء نية محررا موجودا او مثبتا او تصرف في مال او ابراء او مخالصة او محرر عادي يمكن استعماله لإثبات حقوق الملكية"

(ثالثا)المادة (437) التي تنص على ما يأتي:-

"يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنتين وبغرامة لا تقل عن مائة دينار او بإحدى العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته او صناعته او فنه او طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الاحوال المصرح بها قانونا او استعمله لمنفعته او لمنفعة شخص اخر"

### سابعا : الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات

يقدم مراقب الحسابات مجموعة كبيرة من خدمات تحسين المعلومات المعروفة إليها باسم **خدمات التأكيد** والذي بدوره يشمل بشكل اساس خدمة التصديق والتي يقوم من خلالها مراقب الحسابات بتعزيز موثوقية المعلومات عن طريق إصدار تقرير الفحص أو التدقيق أو الإجراءات المتفق عليها بشأن موضوع التدقيق عند تدقيق البيانات المالية عادة ما يصدر تقرير يوضح مدى التزام الوحدة قيد التدقيق بمعايير المحاسبة المقبولة عموما كما يطلب من مراقبي الحسابات تحمل المزيد من المسؤولية عن المخاطر الكلية لاتخاذ أنواع مختلفة من القرارات الاقتصادية، عن عمليات التصديق فيما يتعلق بالامتثال للقوانين واللوائح وفعالية الضوابط (عباس والديباس، 2020: 64-65) وتشمل خدمات التصديق الاتي :

- تدقيق ومراجعة القوائم المالية
- تقييم الرقابة الداخلية
- خدمات التصديق على تكنولوجيا المعلومات

**وخدمات توكيدية اخرى** غير خدمات التدقيق واي خدمة لا تدرج ضمن خدمات التصديق وفقا لهذا النوع يحافظ مراقب الحسابات على استقلاليتها وحياده واعطاء تأكيد معقول حول موثوقية المعلومات ولكن غير مطلوب منه اصدار تقرير مكتوب فضلا عن نوع آخر من الخدمات، هي **الخدمات غير التوكيدية** وهي الخدمات التي يقوم مراقب الحسابات بتقديمها والتي تدرج

خارج اطار الخدمات التوكيدية وتشمل ثلاثة انواع  
(Louwers,2018:23-22).

- خدمات المحاسبة وتنظيم السجلات
- الخدمات الضريبية
- خدمات الاستشارات الإدارية.

### ثامنا : دور مراقب الحسابات في تقويم الافصاح والشفافية

زاد الاهتمام بشكل كبير بموضوع الافصاح والشفافية في السنوات الاخيرة فيما يتعلق بالمعلومات الواردة بالبيانات المالية لكون العديد من الجهات المستخدمة لتلك المعلومات تعتمد على تقرير مراقب الحسابات في قراراتها الاستثمارية لان هذه الجهات لا تملك صلاحية الوصول للمعلومات مباشرة من الادارة لذا اي قصور يحدث في متطلبات الافصاح والشفافية يؤدي الى تظليل المعلومات الواردة في القوائم المالية يتمثل دور مراقب الحسابات هنا كونه الجهة الأكبر والاكثر قدرة على التقويم ما اذا كانت حسابات الوحدة الاقتصادية صحيحة ومعدة حسب معايير المحاسبة المحلية والدولية ام لا كونه شخصا حاديا ومستقلا و لذا فدور مراقب الحسابات يساهم بتدعيم الإفصاح الالزامي والشفافية (Al-Tamimi, 2015:14-29) ولكن مع هذا وبالرغم من الأهمية التي يتمتع بها مراقب الحسابات على المستوى العملي الا ان دوره محدود فيما يتعلق بالأفصاحات الاختيارية خاصة المعلومات غير المالية على سبيل المثال الاثار البيئية الاجتماعية المترتبة على انشطتها التي لا ترغب الشركة بالإفصاح عنها أو ان الإفصاح عنها بشفافية سوف يضر بالشركة وسمعتها او يحملها تكاليف هي في غنى عنها لا بد من تطوير عمل مراقب الحسابات من خلال وجود الزام قانوني وتشريعي يلزم الشركات بالإفصاح عن كافة معلوماتها المالية وغير المالية والتعاون مع مراقب الحسابات فضلا عن توسيع صلاحيات مراقب الحسابات لرفع جودة التقارير المالية والخروج بمعلومات تفيد أصحاب المصلحة (حسب الله، 2015: 612-615).

### ناسعا :- دور مراقب الحسابات في تقارير الاستدامة

ان كشف الشركات عن الاثار الاجتماعية والاقتصادية والبيئية في تقارير الاستدامة يعد اسهاما منها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. ويمكن تقييم التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية من قبل الأطراف ذات العلاقة التي تحتاج مثل هكذا المعلومات. فضلا عن كون تقرير الاستدامة أحد الأدوات التي تمكن الشركات من التواصل مع المواطنين أو أصحاب المصلحة كجزء من جهودهم لتبني تعليم التنمية المستدامة. لذلك فإن إعداد تقارير الاستدامة يتساوى حاليًا مع الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية أصبح تقرير الاستدامة الخاص بالشركة يمثل شكلاً جديداً من أشكال المساءلة لإدارة الشركة اذ لم تعد إدارة الشركة تقدم تقارير عن الأداء المالي لذوي العلاقة فحسب، بل اصبح تقرير الإدارة السنوي يتضمن معلومات أكثر شمولاً (Devilliers&Sharma,2020:6).

اذ وضعت المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) معيارًا صناعيًا لإعداد تقارير. اتاح هذا المعيار إرشادات حول مبادئ تقارير الاستدامة ومحتواها ومؤشراتها المحددة (Martines et,al.,2013:46) إن مراجعة مضمون بيان التأكيد الإرشادي يكشف أن النقاش يركز في المقام الأول على ثلاث قضايا: (الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات التي بدورها تعتمد على مجموعة القدرات والقيم والمواقف المطلوب اتخاذها في الوقت المناسب وفقا لخبرة مراقب الحسابات واستقلاليته ، وإجراءات التدقيق اذ يجب على مراقب الحسابات وصف عملية التدقيق، وخاصة فيما يتعلق بالنطاق والأساليب ومعايير التدقيق ، ونتيجة التدقيق يجب توضيح نتائج عملية التدقيق بناءً على تقييم معايير إعداد التقارير، بما في ذلك الاعتمادية والأهمية النسبية والاكتمال وتوازن المعلومات. على الرغم من أن مثل هذه التغييرات محل خلاف في الأدبيات، فإن تطبيق هذه المفاهيم على بيانات الضمان يجب أن يحسن مساءلة الشركات المبلغة أمام أصحاب المصلحة ويزيد الثقة في تقارير الاستدامة(-115:120). (GRI,2020).

كما لا تقتصر المسؤولية الأساسية لمراقب الحسابات بتدقيق البيانات المالية للشركة ، بل تتعلق أيضًا بموثوقية تقارير الاستدامة وتقييم وعرض تقارير الاستدامة يأخذ المدقق أيضًا في الاعتبار فعالية أنشطة الشركة وكفاءتها وامتثالها للوائح والمبادئ التوجيهية المعمول بها. بالإضافة إلى الإشارة إلى إجراءات إصدار تقارير الاستدامة، يعد التدقيق أيضًا أمرًا بالغ الأهمية لتنفيذ اللوائح المعمول بها. يمكن أن يوفر التدقيق في تقرير الاستدامة نظرة شاملة لإدارة الشركة التي تركز على إدارة الشركة وأدائها وإعداد التقارير عنها في سياق الاستدامة. إن المعلومات حول الاستدامة التي تم التحقق منها تزيد من جدارتها بالثقة. إن انخفاض تكلفة التمويل وتحسين توقعات المحللين سوف ينتجان عن زيادة المصداقية. بالإضافة إلى ذلك، قد تقلل خدمات الضمان من مخاوف المستثمرين بشأن استيعاب الشركات من خلال ممارسات الرغبة الاجتماعية وأخطاء التنبؤ لدى المحللين، ومخاوف المستثمرين بشأن ذلك (Auliani et al.,2023:827-829).

### المبحث الثاني / الافصاح البيئي والشفافية

#### توطئه ...

من الجدير بالذكر ان حاجة الاطراف الخارجية ذات العلاقة الى المعلومات المالية وغير المالية قد ازدادت لغرض تكوين صورة كاملة عن أداء الشركات وتعتبر المعلومات البيئية من اهم المعلومات التي ازداد الطلب عليها بالآونة الاخيرة لأنها تعكس مدى تصرف الشركة بطريقة مسؤولة تجاه البيئة التي تعمل فيها ومما لا شك فيه أن عملية الافصاح البيئي من خلال التقارير السنوية وغيرها التي تقوم الشركات بنشرها يعد الوسيلة الفعالة لتوضيح مدى تحمل تلك الشركات لمسؤولياتها.

سوف نقسم هذا المبحث الى قسمين نتناول في القسم الاول :-

أولاً:- نشأة وتطور الافصاح البيئي.

ثانياً:- مفهوم الافصاح البيئي.

ثالثاً:- اهمية واهداف الافصاح البيئي.

رابعاً:- معوقات الافصاح البيئي .

اما في القسم الثاني سنتناول :-

خامساً:- مفهوم الشفافية.

سادساً:- اهمية واهداف الشفافية.

سابعاً:- مبادئ ومعايير الشفافية.

ثامناً:- اسباب غياب الشفافية.

تاسعاً:- عناصر الشفافية.

عاشراً:- متطلبات الشفافية

### اولاً : نشأة وتطور الإفصاح البيئي

اتفقت العديد من الدراسات والبحوث العلمية في نطاق المحاسبة على انه الإفصاح البيئي ظهر نهاية الستينات بداية سبعينات القرن الماضي وكانت اولى ممارساته تنطوي تحت مسمى (المحاسبة الاجتماعية) والتي لم تجد الاهتمام الكافي اكااديميا او من جانب اصحاب المصلحة بمعنى ان الشركات حينها كانت تهتم بالإفصاح عن البعد الاجتماعي المتعلق بالعاملين وكذلك فيما يتعلق بالدراسات المحاسبية حيث ركزت ايضا على البعد الاجتماعي ولم يعطوا البعد البيئي الاهتمام المطلوب واكتفت الشركات بالإفصاح عن الاثار البيئية ضمن اطار المسؤولية الاجتماعية ولم يتم ذكرها في تقارير مستقلة (شرشافة، 2018: 3) في حين سجل الإفصاح البيئي حضوره الفعلي في بداية تسعينات القرن الماضي تقريبا كأحد الاستراتيجيات المهمة التي تتبعها المؤسسات المالية لبيان مواقفها تجاه البيئة فضلا عن ما يترتب عليها من عواقب اقتصادية (Jenkins&Yakovleva,2006:273-274).

مع نهاية التسعينيات ازدادت عدد الشركات التي اصبحت تتبنى الإفصاح عن تكاليفها البيئية من خلال التنوع في اصدار التقارير نظرا لتطور موقف المجتمع تجاه البيئة فضلا عن ما يترتب على تلك الشركات من مسؤوليات اجتماعية تجاه البيئة التي اصبحت تعتقد ان الإفصاح عن ادائها البيئي جزء من التزاماتها تجاه اصحاب المصلحة (Deegan&Unerman,2011:233).

على أي حال ، أصبح الاهتمام بالبيئة مطلبًا حاسمًا في معظم البلدان ، اذ أنه اتجه عالمي أدى إلى ظهور المحاسبة البيئية نظرًا لأهميتها في توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة. تهتم العديد من المنظمات الحكومية وغير الحكومية باستكشاف الأثار البيئية للشركات في تقاريرها ادى إلى تزايد عدد الشركات التي تُدرج الإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية لتلبية رغبات المستثمرين والمستخدمين الآخرين للتقارير السنوية. والدليل على ذلك زيادة محتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من

مجرد فقرة في التقرير السنوي إلى إعداد تقارير بيئية مستقلة تنشرها الشركات. يظهر هذا الكشف في أشكال عديدة ؛ مثل البيانات الوصفية والحقائق الكمية والأرقام والملاحظات فـي الـبيانات المـالية (Joudeh ,et.,al,2018:18).

ونظرًا لأن البيئة تحظى بالأولوية بالنسبة للبلدان ، فقد أنشأت العديد من البلدان وزارات وهيئات عليا للحفاظ على بيئاتها. على الصعيد العالمي ، تم إنشاء العديد من الهيئات والجمعيات والمنظمات للحفاظ على البيئة ؛ مثل أصدقاء البيئة أو أصدقاء الأرض ، والتي تقوم بأنشطة مهمة لتسليط الضوء على هذا الموضوع المهم (Baalouch,et.,al,2019:941-943).

كما ان ظهور المسؤولية البيئية في مجال الشركات في العقود الماضية أدى الى قيام الشركات العالمية بالترويج عن الأفعال المناصرة للبيئة وكانت الشركات تهدف الى شرح مثل هذه الإجراءات للمستفيدين من اصحاب المصالح (الاطراف الخارجية) (Acar,et.,al,2020:121). ولان اهم تلك المناقشات الرئيسية في المحاسبة البيئية هي "المساءلة" التي تسعى إلى فهم مستوى مسؤولية المنظمات مع أصحاب المصلحة الآخرين ، حيث يجب على الشركات توفير المعلومات للمستخدمين حتى يتخذوا قرارًا رشيدًا بخصوص استثماراتهم واستخدمت الشركات وسائط مختلفة للترويج لصورة صحيحة بيئيًا وكذلك إدارة تصورات أصحاب المصلحة سواء بصورة تقارير او بهيئة معلومات منشورة على الويب وتعتبر الاخيرة هي الافضل كونها وسيلة وصول سريعة فضلا عن كونها الاقل تكلفة (Portella&Borba,2020,2).

### ثانياً : مفهوم الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح البيئي على انه الكشف عن المعلومات البيئية حول عمليات الشركات للمستثمرين وصناع القرار الإداريين. ولغاية اللحظة الإفصاح عن المعلومات البيئية غير منظم إلى حد كبير حيث معظم الإفصاحات البيئية

للشركات هي قرارات طوعية وفي النهاية هذه القرارات تتأثر بمجلس الإدارة والمساهمين (Rupley,et.,al,2012:3).

وأيضاً الإفصاح البيئي للشركات يعرف على أنه "تلك الإفصاحات التي تتعلق بتأثير أنشطة الشركة على البيئة المادية أو الطبيعية التي تعمل فيها (Haladu,2016:1785).

كما يمكن تعريفه أيضاً بأنه " عمليات التواصل الخارجي لبيان الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية للمنظمة من خلال التقارير السنوية أو أي تقارير أخرى منفصلة بذاتها تكون متاحة للجمهور (احميده، 2019:245).

يعرف الإفصاح البيئي على أنه هو توفير المعلومات ذات الصلة بنشاط الشركة البيئي واهدافها العامة فيما يتعلق بالمجتمع والموظفين والمستهلكين ضمن القوائم المالية للشركة الأمر الذي يساعد مستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات الاستثمارية والادارية (التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ) الرشيدة (منصور، 2021: 253).

في أمريكا يعني الإفصاح البيئي الكشف الطوعي عن المعلومات البيئية من قبل الشركات المتداولة علناً. من خلال مجموعة من الإجراءات الصادرة من لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية اذ تكون بمثابة إرشادات تتعلق بالمخاطر التجارية لتغير المناخ وجلسات الاستماع في مجلس الشيوخ الأمريكي التي تتناول إفصاح الشركات عن المعلومات البيئية واستمرار مجموعات الاستثمار في الضغط من أجل المزيد من الإفصاحات (Rahmatika,2021:1332).

كما ان الإفصاح البيئي هو شكل من أشكال مسؤولية الشركات عن الآثار البيئية التي تسببها أنشطة التصنيع. من الناحية العملية ، لا يزال إعداد تقارير الاستدامة أو الإفصاح البيئي يشوبه غموض كبير وتنص على أن معلومات الإفصاح البيئي هي جوهرية لأصحاب المصلحة وتستخدم لاتخاذ قرارات مختلفة (Solikhah& Maulina,2021:3).

### ثالثاً :- أهمية الإفصاح البيئي

مع تزايد الرغبة في الحصول على المعلومات البيئية للشركات من قبل الاطراف ذات العلاقة والتي تعتبر جوهرية من وجهة نظرهم لأنها تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الرشيدة اصبحت هناك ضرورة للإفصاحات البيئية والتي عادة تكون مدمجة ضمن التقارير المالية ومختصرة نوعاً ما بينما الإدارة تفضل غالباً التقارير المفصلة عن المعلومات البيئية بدلاً من المعلومات المالية أو غيرها من المعلومات القابلة للقياس الكمي لأن الإفصاحات يمكن تفصيلها بشكل متعمد لإدارة الانطباعات العامة يمكن استخدامها (Charles ,et.,al,2010:432) :-

- تساعد الشركات على اكتساب الشرعية في العالم
- تكوين صورة جديدة ومثالية ومختلفة عن الشركات الأخرى.
- تستخدم كأداة لإدارة الانطباعات من قبل إدارة الشركة عن طريق التحيز الذاتي للسرد من خلال اتخاذ قرارات بشأن المعلومات الكمية والمحتوى الموضوعي .

ويمكن للمعلومات البيئية (EI) ان تساعد المجتمع والشركات على التعرف على تأثير نتائج الأعمال على البيئة عن طريق الاستفادة من تكنولوجيا معلومات الأعمال الحالية ومعايير وسياسات إدارة البيئة الصناعية والتشريعات. اذ لا يمكن الدفاع عن البيئة من خلال النتائج الاقتصادية البحتة فقط ، كانت متطلبات المعايير البيئية الصادرة عن المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO) أساساً للعديد من الأبحاث حولها فيما بعد (Carreira,et.,al,2014:496).

كما تتمحور أهمية الإفصاح البيئي (Lu&Taylor,2018:108-110) من أهمية القضايا البيئية التي كانت ولا تزال المشكلة الرئيسية التي تواجهها الشركات لكون أن طبيعة عمليات الشركات الصناعية شديدة التلوث ولها تأثير كبير على البيئة ، فمن الضروري التحقيق في كيفية تأثير الأداء البيئي

للشركات شديدة التلوث على أدائها المالي. في الآونة الأخيرة ، أصبح الإفصاح عن المعلومات البيئية (EID) شائعًا بشكل متزايد لأنه نهج بديل لإدارة الأداء البيئي للشركات وفقًا لنظرية أصحاب المصلحة ونظرية عدم تماثل المعلومات ولأن مسؤولية الشركة تتجاوز تعظيم عوائد المساهمين ، فهي تشمل أيضًا التركيز على المسؤولية البيئية ، والسلوك الأخلاقي للعمليات التجارية والمسؤولية تجاه أصحاب المصلحة الآخرين (Wu&Li,2022:2-33) لان:

- الكشف عن المعلومات البيئية يتعلق أيضًا باحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات وكذلك الأخلاقيات الاجتماعية.
- من الممكن أيضًا أن يعكس الكشف الطوعي عن المعلومات شفافية الشركات بشكل أكثر موضوعية.
- يمكن للشركات أيضًا تقليل عدم تناسق المعلومات من خلال تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات غير المالية مثل المعلومات البيئية.

إن تزايد الطلب على تطبيق الإفصاح البيئي مرتفع للغاية من أجل إنقاذ العالم حيث اثبتت النتائج العملية أن الشركة التي لديها إفصاح بيئي يمكن أن تحقق أداءً جيدًا. كما ان هناك العديد من الآثار المترتبة على الأداء المالي مع وجود الإفصاح البيئي (Nor,et.,al,2016:118).

من وجهة نظر اخرى هناك العديد من الشركات التي تقيس نجاحها من خلال ثلاثة عوامل على الأقل ، وهي (الجودة والربحية والمسؤولية الاجتماعية والبيئية) (Charles&Patten,2007:640 -645) , من هنا تتجلى اهمية الإفصاح البيئي وان له فوائد عديدة للشركة لا تقل عن سبع فوائد للشركات للإبلاغ عن معلوماتها البيئية إلى مختلف أصحاب المصلحة (solikhah et.,al,2020:6) :

(1) موازنة قيم الإدارة مع القيم الاجتماعية .

(2) تجنب الضغط من مجموعات معينة .

(3) تحسين سمعة الشركة .

(4) توفير فرصة لقيادة السوق .

(5) الحصول على الدعم .

(6) إظهار مبدأ إداري قوي .

(7) إظهار المسؤولية الاجتماعية .

كما يمكن للشركة تعزيز العلاقات التنظيمية والعلاقات مع أصحاب المصلحة من خلال نشر معلومات موثوقة حول المعلومات غير المالية مثل الأداء البيئي. غالبًا ما تنقل الشركات ذات الأداء البيئي الجيد الإفصاحات البيئية أو إنجازات الشركة لذلك من المتوقع أن يكون الإفصاح البيئي للشركات استراتيجية إدارة فعالة لتطوير والحفاظ على علاقات مرضية مع مختلف أصحاب المصلحة (Lu,et.,al,2017:15), لشرح الإفصاح البيئي على أنه خلق صورة جيدة للشركة. وبالتالي ، سيكون المجتمع أكثر قبولاً لوجود الشركة أو حتى زيادة رضا العملاء والموظفين وسيؤدي إلى علاقات إدارية أفضل مع أصحاب المصلحة وبالتالي ، ستستمر الشركة في الحصول على شرعية من المجتمع واستدامة أطول (Ifada,et.,al,2021:353) .

ويستخدم الإفصاح البيئي أيضا كمؤشر أداء وله خصائص عديدة يتم تنظيمها (جزئياً) ونقلها في التقارير السنوية للشركات وبنفس الوقت يعتبر جزءاً لا يتجزأ من الأداء البيئي ومن الممكن ان يؤثر على تصورات أصحاب المصلحة ويمكن للشركات التي لديها معلومات بيئية إضافية أو درجة أعلى من الصداقة البيئية أن تتلقى المزيد من الدعم المالي من المؤسسات المالية (Xing,et,al.,2021:3), بالنسبة لتأثيرات المسؤولية البيئية للشركات التي عادة تكون صعبة وتتطلب الوقت والموارد لتغييرها وتتأثر بأحداث خارجية وغير متوقعة ، في حين أن محتوى وجودة الإفصاح أسهل وأسرع في التغيير بما يتماشى مع القرارات الاستراتيجية للشركة وهو مهم لأن الاهتمام العام المتزايد بالمسؤولية البيئية من المرجح

أن يزيد من مخاطر الشرعية المرتبطة اذ يعد الإفصاح البيئي أداة استراتيجية مهمة لضمان الشرعية (Fallan & Fallan ,2019:3-7).

وايضا تتمتع الشركات بفرصة تحسين صورتها ، والتي بدورها يمكنها تحسين الميزة التنافسية ، وزيادة هوامش الربح ، وجذب المستثمرين ، وزيادة المبيعات المحتملة , و يمكن أن تستفيد هذه الشركات أيضاً من توفير التكاليف بسبب الاستخدام الأكثر كفاءة للموارد وتقليل مخاطر الإجراءات القانونية اذ أصبحت العوامل الاجتماعية والاقتصادية مثل زيادة الأرباح والتعرف على العلامة التجارية اعتبارات مهمة للشركات فيما يتعلق بالكشف الطوعي قد يساهم الإفصاح أيضاً في الخطة الإستراتيجية للشركة في حالة عدم وجود تشريعات ولوائح أو اهتمام من المستثمرين وأصحاب المصلحة(Hossain,2006:6).

ومن الجدير بالذكر ان من اهم دوافع هذا السلوك هي العوامل القانونية والتنافسية والاستراتيجية والمالية كما ان للمسؤولية البيئية للشركات بين المستهلكين والمستثمرين والموظفين والدائنين والمشرعين والمنظمين دورا كبير في التشجيع على الافصاح البيئي فضلا عن تعقيد التقارير البيئية للشركات لهذا اصبحت الشركات الكبيرة تتطوع بالمعلومات المتعلقة بتأثير أنشطتها على البيئة والطريقة التي تدار بها هذه التأثيرات داخل الشركة (Cho,et.,al,2021:3-5).

و إن إفصاح الشركات يقلل من عدم التناسق المعلوماتي بين الشركة وأصحاب المصلحة من خلال اىصال المعلومات ذات الصلة إلى مجموعة متنوعة من الأطراف الخارجية المهمة ، ومن ثم يوفر فرصاً للتأثير على التصورات ، في أذهان أصحاب المصلحة الخارجيين ، والمحللين الماليين مثل محلي الأسهم وأسواق رأس المال والمستثمرين (Taliani,et.,al,2021:2-3), فيما يتعلق الأفاق المالية المستقبلية للشركة. وبشكل أكثر تحديداً ، يُنظر إلى الإفصاح البيئي عمومًا على أنه خطوة وقائية للتخفيف من الضغوط التنظيمية أو التشريعية السلبية في المستقبل. قد يؤدي عدم إجراء إفصاحات من هذا النوع

إلى تقليل التقدير الإداري بشأن فرص الاستثمار المستقبلية(Brammer&Pavelin,2008:120-122).

في حين يرى (عبد السيد وآخرون، 2009: 14) ان أهمية الإفصاح البيئي تتمثل ب:

- الحفاظ على موضع الشركة التنافسي مقارنة مع الشركات المماثلة في السوق .
- إظهار التزام الشركة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة شرعية وأجازة لنشاطاتها.
- يعتبر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي الشركة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للحفاظ على سلامة البيئة .
- اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها.

كما يساعد الإفصاح البيئي الشركة على توصيل أنشطتها البيئية وأدائها بفعالية إلى ذوي العلاقة المستفيدين ، مثل الزبائن والعاملين والمستثمرين ...الخ على بناء الثقة والمصداقية بين هذه المجموعات التي تهتم الشركة أكثر من غيرها (Faisal&Achmad,2014:360), حيث يؤدي الفهم الأفضل لأنشطة الشركات إلى تقليل الانتقادات الخارجية والداخلية بالتالي يؤدي إلى تحسين سمعة الشركة كما يمكن استخدامه لتحفيز الشركة على تنفيذ السياسات البيئية (Rankin,et.,al,2011:1038-1039).

### رابعا :- معوقات الإفصاح البيئي

هناك بعض الأسباب التي تحول دون قيام الوحدات الاقتصادية بالكشف عن معلوماتها البيئية تم تصنيفها (Ahmad&Ishwerf ,2014:72-76) على النحو التالي : (Sun,et.,al,2010:4-10)و(Pien,2020:2-3)

- عدم وجود الزام قانوني: في العديد من البلدان النامية لا يكون الإفصاح البيئي الزاميا وهذا ما يمنح الشركات السبب الرئيس لعدم الكشف عن الاثار البيئي.
- نقص المعرفة والوعي البيئي: لكون الإفصاح البيئي ظاهرة جديدة على الوحدات الاقتصادية في البلدان النامية ، من الطبيعي ان لا يكونوا على علم واطلاع بعملياتها ومتطلباتها .
- إدارة الأرباح والمحافظة على سمعة الشركة : بمعنى ان الوحدات الاقتصادية لا تقوم بواجبها تجاه البيئة بشكل صحيح وان الإفصاح عن تلك المعلومات سوف يضربها , فضلا انها تسعى لتحقيق اقصى قدر ممكن من الأرباح دون ان تبالى بما تسببه من اثار تجاه البيئة .
- انعدام المنافسة بين الشركات على الإفصاح : يحدث هذا في البلدان النامية حيث تحتاج الشركات إلى رؤية الفوائد الملموسة من الإفصاح ويمكن أن يحدث هذا في السوق الحرة.
- غياب منظمات المجتمع المدني الصديقة للبيئة يعتبر عامل سلبي حيث يمكن لمنظمات المجتمع المدني البيئية الضغط على الشركات للإفصاح عن معلوماتها البيئية

قد تختار الشركة عدم الكشف عن المعلومات البيئية ذلك لأنها تعتقد أن تكاليف القيام بالإفصاح اكبر من الفوائد المرجوة فضلا عن انه ، بدون وجود التشريعات القانونية أو اللوائح ، قد يكون الإفصاح غير دقيق أو تكون المعلومات محرفة وغير حيادية (Jessop ,et.,al,2019:2).

مما سبق ترى الباحثة ان الإفصاح البيئي لا يختلف عن الإفصاح المحاسبي فكلاهما يتضمن الكشف عن المعلومات للجهات ذات العلاقة ألا ان الإفصاح البيئي يشمل الكشف عن المعلومات ذات التأثير البيئي في حين ان الإفصاح المحاسبي يشمل الكشف عن المعلومات المالية والادارية ويشترط في كليهما توفر الخصائص النوعية للمعلومات (الملائمة والوضوح والاكتمال والمادية والتوقيت الجيد وقابلية المقارنة و الحيادية .. الخ) وايضا لكليهما اهمية كبيرة

حيث تساعد اصحاب القرار باتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة قد تمنع بعض الممارسات اللاأخلاقية كالاحتيال والتلاعب الشركة من الافصاح فضلا عن ارتفاع التكاليف البيئية وخوف الشركة على سمعتها في حال افصحت عن معلومات ذات تأثير بيئي سلبي .

### خامسا : نشأة ومفهوم الشفافية

ظهرت في الصين القديمة واليونان القديمة و أصبحت مفهوماً حيويًا وضروريًا في الغرب على الرغم من ان الشفافية ومفهومها لم يجتذب مزيدا من الاهتمام الأكاديمي الا انها ظهرت في مجالات متعددة مثل علم الاجتماع الحديث والفلسفة والتحليل السياسي والاقتصاد والأسواق المالية و الإدارة والصحافة والمحاسبة بشكل خاص و بسبب الأزمة المالية الحالية وازمة عام 2000 وانتقاد المؤسسات البيروقراطية الكبيرة ، مثل الاتحاد الأوروبي (EU) ازداد الاهتمام بالشفافية التي تعتمد على فكرة الانفتاح و المساواة أمام الجمهور حيث تعتبر الشفافية في العلاقات العامة على أنها شرط مسبق للثقة والشرعية والشهرة (Wehmeier&Raaz ,2012:338).

تشير العديد من الدراسات الى ان أصل كلمة الشفافية تعود إلى القرن الخامس عشر وهي اساسا كلمة لاتينية وتعني "إظهار الضوء" ووفقا لمعجم ميريام وبستر أون لاين تعود إلى كلمة "transparere" وهو ما يعني "إظهار الذات" وبالتالي بدأ استخدام الشفافية بشكل مجازي بمعنى "ما يمكن رؤيته بسهولة (Moghaddam ,2016: 15).

وهناك العديد من المفاهيم المختلفة لشفافية الشركات عن الشفافية السياسية بشأن العمليات والإجراءات التي يتم في ضوءها الوصول إلى هذه القرارات فضلا عن انها مختلفة باختلاف الأسواق من حيث الأسعار وظروف العرض والطلب الأساسية ..الخ

وتعرف الشفافية وفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المالية ذات الصلة في الوقت المناسب وبطريقة ممنهجة (OECD,2002:7).

اما وفقاً لمنظمة التجارة العالمية تعرف الشفافية أنها "الدرجة التي تكون بها الاجراءات التجارية والطريقة التي يتم إنشاؤها من خلالها ، منفتحة ويمكن التوقع بها".

و يُعرّف مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD,2012 :7) الشفافية على أنها "حالة يستطيع فيها المشاركون في عملية الاستثمار الحصول على معلومات كافية من بعضهم البعض من أجل اتخاذ قرارات مستنيرة والوفاء بالالتزامات والتعهدات

و مبدأ الشفافية يتعلق بمدى انفتاح القطاع العام بجميع مكوناته بما في ذلك الإدارة الرشيدة فضلاً عن الكشف عن المعلومات الأساسية وذات الصلة لأصحاب المصلحة عن أداء الوحدات الاقتصادية سواء المالي او البيئي وما يتبعه من دوافع بوضوح ثم التوصل إلى استنتاجات صحيحة حول عواقبه الفعالة (Goodson,et,al., 2012: 11)

كما ان الشفافية تعد العنصر الرئيسي لحوكمة الوحدات الاقتصادية كونها توفر البنية التحتية من اجل قرارات مستنيرة من قبل أصحاب المصلحة والمستثمرين المحتملين خاصة فيما يخص رأس المال والمعاملات التجارية ورصد الأداء المالي والبيئي (Fung ,2014:1).

بينما تشير الشفافية في الجانب المحاسبي الى انها مبدأ انشاء بيئة يمكن عن طريقها الوصول الى المعلومات والتعرف بسهولة وبطريقة مرئية ويمكن فهمها من قبل جميع الاطراف ذات العلاقة الى الظروف والقرارات والاجراءات القائمة (محمد وخليلو ، 2015 : 164).

وعرفت على انها الكشف المفيد عن المعلومات الذي يتمتع بالثقة والمصادقية عن الاداء المالي والاجتماعي والبيئي للشركة بالنسبة للأطراف ذات العلاقة في الوقت المناسب من اجل اتخاذ صائبة لذلك تكون الشفافية مهمة ليس لكونها الاساس للأسواق المالية فقط ولكن لأنها متطلب أساسي لأصحاب المصلحة (حمد و الذهبي، 2016: 9).

مما سبق وجدنا ان الشفافية تتطلب الافصاح الكامل والوافي عن كل المعلومات الملائمة وفي وقتها المناسب يتمحور مفهوم الشفافية على أن الكشف عن المعلومات هو وسيلة اتصال خطي يفترض ثلاثة أمور اساسية وهي (حسين، 2019: 47) و(Billon,et,al.,2021: 126-127) :-

- 1- أن تؤدي الجهات ذات العلاقة سواء كانت قطاعا عاما او خاصا دورها بتوفير المعلومات الصحيحة والافصاح عنها للجمهور
- 2- تمثل المعلومات التي يوفرها هؤلاء الممثلون رسالة يمكن عزلها والافصاح عنها بوضوح.
- 3- هناك جمهور يتقرب الإفصاح عن هذه المعلومات التي لديها القدرة في التأثير في القرار المتخذ .

### سادسا : أهمية واهداف الشفافية

كما هو معروف ان لاتباع نهج الشفافية دور كبير في زيادة الثقة بين اصحاب المصلحة في داخل الوحدة الاقتصادية او خارجها لكونها تساعد على تقليل فجوة الثقة بين تلك الاطراف الخارجية والادارة بكفاءة وفاعلية (Williams,2005:358).

من وجهة نظر مجموعة من الباحثين ان للشفافية أهدافا قد تستوجب كل منها تفسير مختلف ووسائل قياس مختلفة للفعالية (Weller,2017:56) و(الخفاجي، 2018:75).

1- تسهم في تطوير وتحسين النظام من خلال فهم طريقة عمله لمعرفة مدى كفاءته وفعاليتة .

2- تسهم بتوفير معلومات عن الآلية التي يتم من خلالها تنمية قدرة النظام الداخلي للشركة على التنبؤ بما قد يفعله في حالات عدم التأكد وبناء شعور بالثقة.

3- تعريف المجتمع بنقاط القوة والضعف والقيود المفروضة وكيف يتغلب على الخوف المعقول من المجهول.

4- لتسهيل مراقبة واختبار معايير السلامة.

اما اهمية الشفافية من وجهة نظر (Sonmez,2014:36) تتمحور حول إمكانية تحليل التفاصيل الصغيرة فيما يتعلق بأداء الوحدة المالي والبيئي وهو بذلك يمثل نهج وقائي لمنع وقوع عمليات الاحتيال للشركات من خلال توفير معلومات مفصلة للجمهور, وتؤدي الشفافية دورًا وقائيًا ايضا في الأزمات المالية لأنها تعزز الثقة بين اصحاب المصلحة, لكونها واحدة من أهم ركائز الأسواق المالية لأنها تقلل من التقلبات بجعل السوق أكثر جاذبية وتمنع العمليات اللاأخلاقية المتمثلة بتوفير معلومات خاطئة لطرف على حساب طرف اخر فضلا عن التنبؤ بالمخاطر وهي بذلك توفر بيئة فعالة للمشاركين في السوق.

وتمتاز الشفافية بميزة طبيعية فهي تساعد الجمهور على اكتشاف الانحرافات وبالتالي تعزز المصداقية, كما وتعتبر أداة للحكومة ووسيلة وصول إلى المعلومات الصحيحة (Mäntysalo,2015: 60).

غالبًا ما يُنظر إلى الشفافية على أنها أحد الشروط الحاسمة للحكم الرشيد وآلية أساسية لموازنة السلطة بين الحكومة والجمهور تزيد الشفافية من فرص اكتشاف المخالفات وكشف إساءة استخدام السلطة والتدقيق في الأنشطة (Janssen & van den hoven,2015:365).

كما ان هناك العديد من الاسباب تجعل من الشفافية مهمة بالنسبة للأطراف ذات العلاقة حسب وجهة نظر (الربيعي، 2006:56) و(عبودي، 2017، 22) و(Turnes&Ernst,2015:6) و(Forssbäck&Oxelheim,2014:28)

1- القضاء على الممارسات غير الصحيحة في العمل.

2-التقليل من الفساد المالي و الإداري.

4- تساعد في التنسيق والتخطيط والتنفيذ وفق فترة زمنية محددة.

5- لها دور كبير في تطوير التنمية الإدارية.

6- تحديث الأنظمة والتشريعات وتبسيط الاساليب والإجراءات بطريقة مفهومة وواضحة.

7-تعزيز الثقة والمصداقية لدى الجمهور.

### سابعاً: اسباب غياب الشفافية

هناك العديد من الاسباب التي تدفع الشركات لعدم الالتزام بالشفافية عند الإفصاح عن أنشطتها ومنها حسب وجهة نظر(heald,2015:5-9) و(Brennan&Susser,2016: 50).

يوجد نوعان من المعوقات الاولى اطلق عليها "الجوهرية" بمعنى انها مأخوذة من النظام المتبع للشركة نفسها وهي :

- التعقيد التقني.
- طبيعة نشاط الشركة المتغير.
- عدم حيادية وسائل الإعلام.
- معوقات استراتيجية واقتصادية تمنع الشركات من الكشف والافصاح للجمهور على الأقل معلومات عن جزء من أعمالها الداخلية.

ومعوقات تظهر فيما بعد وفقا للقرارات المتخذة من اصحاب المصلحة الذين قد تتضرر مصالحهم السياسية أو الاقتصادية والاجتماعية (20:2016, Moghaddam) وتشمل:

- رفض اصحاب القرار التنازل للجمهور والاعتراف بأنهم مدينون للالتزامات المساءلة لمن يحكمون.
- حجم الشركة مقارنة بكم المعلومات المطلوب الافصاح عنها بشفافية.
- اتباع الاساليب اللاأخلاقية المتمثلة بالانتهازية والغش.
- الفساد المالي والاداري والبيئي المستشري.
- إخفاء المعلومات عن بعض أصحاب المصلحة لحساب اطراف اخرى وجعلها صعبة الفهم.

### اما عن عواقب غياب الشفافية فتندرج في الاتي :

أ- الشفافية مهمة لأنها تمكن الجمهور من الوصول للوثائق والاجراءات لذا في اغلب الاحيان يرتبط الافتقار الشفافية سواء كانت حكومية او خاصة بفضائح الفساد (Harrison & Sayogo,2014:515).

ب- اتخاذ قرارات خاطئة (Guillamón ,et,al.,2016:461).

ج- غياب مساءلة المسؤولين الحكوميين (Lourenço,2015: 324) ،

ح- نظام الحوكمة غير الفعال المتبع من قبل بعض المنظمات الحكومية (66:2014, Kosack&Fung).

### سابعاً: مبادئ ومعايير الشفافية

ان الشفافية مبدأ اساسي يجب ان يتوافر اي كان نوع القطاع المعمول به صناعي او تجاري او مصرفي ويجب توفير مبدأ التوازن في القطاع فضلا عن توفير الحماية للزبائن وتتلخص بالاتي (Nasution ,2020:2) :

- 1- الكشف عن الفوائد والمخاطر والتكاليف للمنتجات أو الخدمات
  - 2- المسؤولية في تقييم التوافق بين نوع المنتجات أو الخدمات والمخاطر التي يواجهها الزبائن
  - 3- تحديد إجراءات بسيطة وسهلة للزبائن لمساعدتهم على تقديم الشكاوى وتسوية النزاعات حول منتجات أو خدمات.
  - 4- تزويد الزبائن بمعلومات كاملة عن حقوقهم والتزاماتهم المتعلقة بالمنتج او الخدمة.
- كما ان للشفافية تسعة مبادئ اساسية حددتها الامانة العامة للانتوساي <http://www.intosai.org> وهي:-
- أ- التزام الأجهزة العليا للرقابة بإطار قانوني ينص على المساءلة والشفافية عند ادائها لمهامها.
  - ب- التزام الأجهزة العليا للرقابة بالإعلان عن صلاحياتها ومسؤولياتها.
  - ت- التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الموضوعية والحيادية والواضحة.
  - ث- التزام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير ذات درجة عالية من النزاهة للعاملين من جميع الفئات.
  - ج- عدم تحريف مبادئ المساءلة والشفافية عن مسارها عند ممارستها لأنشطتها.
  - ح- ان تلتزم الاجهزة العليا للرقابة بالإدارة الاقتصادية والفعالة لانشطتها بما يتوافق مع القوانين والتشريعات الخاصة بهذه الامور
  - خ- اصدار الاجهزة العليا للرقابة المالية تقرير عن عملياتها وانشطتها بشكل عام وما توصلت اليه من نتائج وتوصيات .

د- التزام الأجهزة العليا للرقابة المالية بتوفير معلومات صحيحة وملائمة بما يتعلق بأنشطتها ونتائج التدقيق عن طريق وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية.

ذ- تفعيل الاستشارة الخارجية المستقلة من قبل الأجهزة العليا للرقابة لتعزيز جودة ومصداقية عملها .

اما من وجهة نظر (Argyrous ,2012:359-363), (حسين، 2019: 52-53) فإن معايير الشفافية تتلخص بالنقاط الآتية :

أ- ان تكون المعلومات الاولية متاحة للجمهور. اول شرط للشفافية ان تكون البيانات الاولية معلنة للجمهور من اجل امكانية اعادة التحليل وتقييم جودة النتائج مع اعطاء الحق للشركة بعدم الافصاح عن المعلومات التي ترى ان الافصاح عنها يضر بالشركة. .

ب- ان تكون ادوات جمع المعلومات متاحة للجمهور. بمعنى ان ادوات جمع المعلومات والبيانات الاولية مهمة كأهمية المعلومات نفسها فالناقد يحتاج الى معرفتها لأجراء عملية التحليل بصورة ادق .

ج- ان تكون المعلومات صحيحة. وفق هذا المبدأ يجب تمثيل المعلومات بصدق مع استمرار الحاجة الى تدقيقها.

د- توفير الحماية للمبلغين عن حالات الفساد. يضمن هذا المبدأ سلامة المبلغين وحمايتهم من أي ضرر مهني او جنائي قد يتعرضوا له عند افصاحهم عن الممارسات اللا أخلاقية حصلت في الشركة .

هـ- الاعلان عن المصالح المالية والبيئية وغيرها. هذا المعيار مهم لأنه يتيح للجمهور تقليل احتمالية ترجمة التحيز الملحوظ إلى تحيز فعلي .

اما (Matheus ,et,al.,2021:1-2) و (Fernandez,2012:32) يرون ان معايير الشفافية تتلخص بضرورة توفر سمة الاكتمال وان تكون المعلومات شاملة و ملائمة وقابلة للمقارنة ويمكن فهمها و وواضحة وتصدر بالتوقيت المناسب

ومفصح عنها بشكل عام و امكانية التحقق فضلا عن اجراء عمليات التدقيق الخارجي والتمتع بالنزاهة والثبات في اتباع المعايير والعمل على التحسين المستمر للعمليات وضرورة جودة المعلومات فضلا عن الاستدامة .

### ثامنا : عناصر الشفافية

يتكون مبدأ الشفافية من ثلاثة عناصر بشكل مبدئي في تحليل شفافية الوحدة الاقتصادية (Solberg,2011: 24)

- مراقب (شخص)
- معلومات يتم الافصاح عنها.
- طريقة فعالة تتم من خلالها عملية المراقبة

ويرى كل من (احلام ،،12:2015) و (Rawlins,2008:6) ان الشفافية لابد لها من توفر العناصر الآتية وهي :-

- 1- وضوح رسالة الشركة وسبب انشائها عن طريق التحديد الدقيق لرؤيتها الحالية والمستقبلية ودورها في المجتمع وأهدافها الاستراتيجية.
- 2- الشرعية التي تتمتع بها الشركة
- 3- الوضوح والإعلان عن أنشطة الشركة والتخلي عن الممارسات المريبة.
- 4- الالتزام بالمبادئ الأخلاقية التي تنص عليها المدونة الأخلاقية في جميع أعمالها.
- 5- وضع برامج للتوعية بمفهوم الشفافية وضرورة العمل بها وكيفية التعامل مع اصحاب المصلحة من ذوي العلاقة ومعرفة حقوقهم وعدم التجاوز عليها.
- 6- يجب ان تتمتع المعلومات بمجموعة من الخصائص النوعية كالصدق والحيادية والملائمة

2- ضرورة اشراك الاطراف ذات العلاقة في تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها .

### تاسعا : متطلبات تطبيق الشفافية

يرى مجموعة من الباحثين (Norman,et,al.,2010:352) و( حرب 2013:16) و(قردغاي، 2011:4) في مجال الشفافية ان هناك حزمة متنوعة من المتطلبات الواجب توفرها لتطبيق الشفافية تتمثل ب:-

- 1- القيادة الشفافة بمعنى وجود علاقة ايجابية الرئيس والمرؤوس .
- 2- ضرورة توافر ثلاثة عناصر في بيئة العمل تتمثل بالديمقراطية في مجتمع العمل وارضاء العاملين فضلا عن التحلي بالروح الجماعية في العمل الامر الذي يؤدي الى زيادة حرص العامل على عملة والالتزام بالإجراءات الادارية السليمة .
- 3- وضوح النظام الداخلي للشركة .
- 4- العمل على ابراز دور مراقب الحسابات.
- 5- أتمته اجراءات العمل وتبسيطها
- 6- تطوير وتحسين قدرات العاملين من خلال التدريب والتأهيل المستمرين .
- 7- من الضروري ان تكون الشفافية ملزمة بالنسبة للمديرين وليست طوعية من خلال توفر مجموعة تدابير يمكن العمل عليها .
- 8- العمل على عدم استمرار الموظف بنفس المنصب لمدة طويلة (الدوران الوظيفي) لأن بقاءه يؤدي الى تكوين العلاقات والابتعاد عن الحيادية فضلا عدم التعامل مع المنصب كحق للموظف .

اما الشفافية من وجهة نظر الباحثة فهي الفهم الواضح لما يجري داخل الشركة من خلال الافصاح عن المعلومات ذات الصلة لمساعدة الاطراف ذات العلاقة وان تتمتع تلك المعلومات بمجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات وهي بذلك تكون الشفافية والإفصاح مكونان اساسيان في حوكمة الشركات وتتمتع الشفافية بأهمية كبيرة تنافس اهمية الافصاح من خلال تعزيز ثقة المستخدم بالبيانات الصادرة من الادارة سواء كانت تلك البيانات مالية او بيئية وان غيابها هو احد اهم اسباب الفساد وزيادة تكاليف الاستثمارات ، اذ يعتبران من اهم معوقات الشفافية فضلا عن غياب الالزام القانوني والطبيعة المتغيرة لنشاط الشركة .. الخ

### المبحث الثالث / مدخل تعريفي للاستدامة ومبادرة GRI

#### توطئه ...

ظهرت الاستدامة نتيجة لما شهده العالم مؤخرا من ازمت اقتصادية واجتماعية وبيئية الامر الذي استوجب البحث عن حلول عاجلة ووقائية وكانت نتيجة عمليات البحث هذه انتقاد واسع للانموذج المتبع كأسلوب حياة وهو انموذج الحداثة والذي يؤدي الى هدر الموارد . والحث على اتباع اسلوب التنمية المستدامة وعلى اثر ذلك ظهرت مبادرة الابلاغ العالمية **GRI** كواحدة من اهم المبادرات التي تشجع الشركات على الابلاغ عن اثار انشطتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية للمجتمع بكل شفافية لكونها جزءا من ذلك المجتمع الهدف من تلك المبادرة هو توفير لغة موحدة ومشاركة للشركات والاطراف ذات العلاقة للإفصاح عن تأثيرات انشطتها فضلا عن تحسين جودة الابلاغ وشفافية المعلومات المالية وغير المالية سوف نتناول في هذا المبحث

أولاً:- نشأة وتطور الاستدامة

ثانياً:- مفهوم وتعريف الاستدامة

ثالثاً:- الانتقادات الموجهة لمفهوم الاستدامة

رابعاً:- اهمية الاستدامة

خامساً:- ابعاد الاستدامة

سادساً:- الاطار المفاهيمي للإبلاغ عن الاستدامة

سابعاً:- مفهوم مبادرة الابلاغ العالمية

ثامناً :- معايير **GRI**

تاسعاً:- معيار الاستدامة (GRI308) التقييم البيئي للموردين.

### أولاً:- نشأة التنمية المستدامة

ظهرت الاستدامة أساساً كمفهوم للسياسة وفقاً لتقرير لجنة برونتلاند سنة 1987 والتي بدورها كانت مهتمة بحل النزاع ما بين أهداف البشرية بالبحث عن حياة أفضل من جهة والقيود التي تفرضها الطبيعة من جهة أخرى وهناك من يرجح ان بداية الاهتمام بالاستدامة يعود الى تقرير نادي روما الذي انشأ عام 1968 ويعتبر تقريرها الشهير (حدود النمو) الذي نشر في عام 1972 نقطة البداية للاهتمام في الجانب البيئي آنذاك (قطوش، 2018: 2). كان اهتمام الدول في بادئ الامر ينصب على البعدين الاقتصادي والاجتماعي ولكن بمرور السنوات تم إعادة تفسير المفهوم ليشمل ثلاثة أبعاد أساسية ، وهي البعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي والبعد البيئي والسبب في إعادة تفسيره هو ان ذلك الاهتمام أدى الى زيادة القيمة المضافة وبالتالي اثر سلباً على البيئة او ربما لإزالة التناقض ما بين اهداف البعد الاجتماعي واهداف البعد البيئي فضلاً عن زيادة مخاطر عدم الاهتمام بالبيئة وامكانية الفصل بين البعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي يُقترح المفهوم الاصلي للاستدامة الاهتمام بحياة افضل للأجيال القادمة خاصة فيما يتعلق بالموارد الطبيعية التي لا يمكن تعويضها بدلاً من إشباع الاحتياجات الحالية التي نسميها الرفاهية في الحقيقة يجب تحقيق التوازن بين تحقيق العدالة الاجتماعية و الحفاظ على موارد الطبيعة ، ولكن ليس من خلال التظاهر بأنهم ثلاثة جوانب لعملية واحدة. صحيح ان الاجيال الحالية تستنفد الموارد الطبيعية على حساب الأجيال المستقبلية ولكن هي بنفس الوقت تولد رأس المال (المعرفة) الذي يرفع مستوى حياة الفرد مستقبلاً.

(Kuhlman&Farrington,2010:3437) .

## ثانياً: مفهوم وتعريف التنمية المستدامة

منطقياً "الاستدامة" ، لا يمكن تعريفها على أنه مجموع تلك الأهداف (الاجتماعية والاقتصادية والبيئية) بل بالأحرى التعايش بين تلك الاهداف او العوامل (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) لأنه الامر لا يتعلق بأجمالي المشاكل البيئية والاجتماعية والاقتصادية وانما يتعلق بسياسة مقطعية تعتمد إلى تحليلات متعددة التخصصات وطريقة منهجية للتفكير حول إعادة تأميم المشاكل البيئية والاجتماعية والاقتصادية (Reis,2003:22-23).

كما تعرف الاستدامة منذ زمن بعيد على انها قدرة المنظمة على تلبية احتياجاتها في الوقت الحاضر دون المساس على حق الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها على الرغم من ان هذا التعريف قريب من تعريف الاستدامة لغويا والذي يشير إلى القدرة على الحفاظ على شيء ما في الوجود الا انه هذا التعريف لقي انتقادات على نطاق واسع منذ ذلك الحين حيث انه من الصعب أو المستحيل تفعيله وتنفيذه لأنه يتطلب بدوره التنبؤ بالتقنيات المتاحة لدى الاجيال كما ان تلبية احتياجات الأجيال القادمة مهمة صعبة وإذا أردنا أن يكون العالم مكاناً أفضل للأجيال القادمة يجب يكون الاجيال الحالية قادرة على فعل أكثر من مجرد تلبية احتياجاتهم. مع الأخذ في نظر الاعتبار مدى صعوبة التوصل إلى توافق في الآراء حول احتياجات وقدرات السكان الحالية في غياب أي طريقة عملية لتطوير رؤية مشتركة حول احتياجات وقدرات الأجيال القادمة (Marshall&Toffel,2005:673).

ومع ان الاستدامة تكاد ان تكون معروفة من قبل الجميع لكن مفهومها عميق والفكرة الاساسية منها هي أن نشاط الانسان مقيد بثلاث قيود بعيدة المدى تتمثل بالاهتمامات البيئية اي ان الموارد الطبيعية محدودة فضلا عن قدرة المحيط الحيوي على التكيف مع انبعاثات النشاط البشري بينما تمثل الاهتمامات الاجتماعية المرتكزة على التوقعات البشرية المتمثلة بالحاجة إلى تقديم حياة ذات جودة أفضل للجميع في الوقت الحالي ومستقبلا في حين الجانب

الاقتصادي متمثل بالتقنيات التي تفرضها القدرات البشرية المحدودة مثل التكنولوجيا التي يمكننا نشرها والنظام الاقتصادي الذي ننشر فيه تلك التكنولوجيا (Clift, 2007:263).

كما يرى (العايب، 2011: 22) انها لعبة سياسية قامت بها الولايات المتحدة لإخضاع الدول المتنامية واجبارها للانضمام للبرنامج البيئي الذي نظمته الدول الصناعية الكبرى .

و تشير ايضا إلى هدف المجتمع بالحفاظ على خصائص أو موارد أو عمليات أو وظائف معينة على المدى الطويل على الرغم من الازمات حيث تمثل الاستدامة العلاقة بين الطبيعة والمجتمع وفق نظام معين يكشف عن نمط معين يتم تمثيله في من خلال مفردات تحاول تفسير هذا السلوك وهي ( المرونة والقدرة على التكيف والقوة والتوازن والمحافظة على النظم الاجتماعية والبيئية) على الرغم من أن هذه المفردات ليست مرادفات ، إلا أنها تشير جميعها إلى مدى قدرة هذه الأنظمة على تحقيق ذلك الهدف (Zapata & Muñoz, 2019:154-155).

كما يحمل مفهوم الاستدامة حقيقة عميقة وخطيرة حيث أنه من وجهة النظر الأخلاقية والسياسية المحور الاستراتيجي للاستدامة هو توسيع المنظور البيئي من خلال المناهج الاجتماعية والاقتصادية حيث يتم دمج السياسة البيئية في المفاهيم الاجتماعية والاقتصادية للتنمية فيما يتعلق بتعزيز ثقافات المعرفة المحلية ومع ذلك سيكون من الخطأ استخدام مفهوم الركائز الثلاث للدعاء بأن البيئة والاقتصاد والشؤون الاجتماعية لها قيمة متساوية لأنه في الحقيقة كلا منهما له قيمة مختلفة لا يمكن مقارنتها بشكل مباشر ( Vogt&Weber,2019:1-3)

وتعرف ايضا على انها حالة يفترض من خلالها التعايش الاجتماعي بما يتعلق بالرفاهية والعيش الكريم للإنسان دون اعتبارات العرق والجنس واللون ونبذ التطرف والحفاظ على البيئة الطبيعية بما يخص الطاقة الاولية وإدارة النفايات

وندره الموارد وتلوث الهواء فضلا عن المحافظة على حيوية البعد الاقتصادي (Toli & Murtagh, 2020: 2-6).

وعرفت أيضا من قبل عالم الاقتصاد السويدي **Slow Robert** في عام 1991 على أنها عدم الحاق الضرر بالطاقة والموارد الطبيعية للجيل القادم وتركها على الوضع الذي وجدها عليه الجيل الحالي (محمد وعاشور, 2021: 300).

### ثالثا: الانتقادات الموجهة الى مفهوم الاستدامة

لقد واكب ظهور التنمية المستدامة مجموعة واسعة من الانتقادات سواء كان على المستوى الكلي او على مستوى المؤسسات قد تكون هذه الانتقادات لكونه اسلوب حديث جاء بديلا لأسلوب التنمية التقليدي المتبع او بسبب الغموض وعدم وضوح مفهوم ومعنى الاستدامة وعلى الجانب الاخر يواجه تطبيق الاستدامة مجموعة من التحديات. ان من اهم ما وجه لمفهوم التنمية المستدامة من انتقادات هو الغموض الذي يشوبه وعدم وضوح المبادئ فضلا عن تعدد المعاني وايضا عدم وجود غطاء علمي عملي حقيقي بمعنى هو مجرد محاولات فلسفية ونظرية (Tanguay, et, al, 2010: 19).

كما وجه البعض انتقاد لتعريف لجنة برونتلاند للتنمية المستدامة لكونه لم يهتم ببعض الابعاد المهمة لتحقيق الاستدامة الا وهي البعد الزمني بمعنى انه حمل الجيل الحالي والقادم مسؤوليه تحقيق الاستدامة هاملات التبعات التي خلفها الجيل السابق والبعد المالي يقصد به ان اللجنة اهملت التكاليف المالية التي تنتج نتيجة تطبيق البعد البيئي والاجتماعي ولم يولي البعد الايدلوجي والتكنولوجي أي أهمية وركز على البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي فقط (العايب، 2011: 169).

كما ان تعريف "الاستدامة" على أنها مجموع الأهداف الاجتماعية والبيئية والاقتصادية فقط يقع ضحية للمغالطات لأنه تقريبا لا يوجد شيء لا يمكن إدراجه ضمن هذه المفاهيم الثلاثة وبذلك يصبح نطاق المفهوم غير محدود تقريبا (Vogt, 2013: 101-102).

كما انها لم تعد موضوعا متخصصا اذ أصبحت اساسا للتقييم الحديث للتقدم والمسؤولية والحريّة والثقافة لذلك يمكن للعلماء أن يدّعوا أن مفهوم الاستدامة راسخ عالمياً في السياسة والاقتصاد والمجتمع ومع ذلك أثّرت أيضاً شكوك حول ما إذا كان هناك تنسيق بين الاهداف البيئية والاجتماعية والاقتصادية، المرتبطة بالاستدامة وهل يمكن تحقيقها بالفعل التنمية المستدامة مصطلح متعدد الأوجه (Edmund,2013:10-12), (Mincey,et,al. ,2013:554-555).

بنفس الوقت ان الغموض الذي يشوب مفهوم الاستدامة له جانب إيجابي بالنسبة للسياسة العالمية حيث يمكن من خلاله التنوع في تفسيرات الاستدامة وبذلك يتزايد الضغط على الشركات لتطبيق معايير الاستدامة وأهدافها في السياسات والأنشطة قد يكون الدافع وراء ذلك هو زيادة القيمة السوقية للشركة من خلال تطوير إطار عمل مستدام يحدد أربعة أبعاد أساسية لاستراتيجية الاستدامة مع التركيز على إمكانية خلق مواقف مربحة للجانبين تساهم في رفع كل من قيمة المساهمين والاستدامة (Aarseth,et,al.,2017:2).

اما التحديات فجاءت نتيجة للانموذج الاستهلاكي المتبع حيث تخلفت العديد من المشاكل التي عادة ما تقف عائقا امام تطبيق ابعاد الاستدامة (Jaramillo,et,al., 2018 :4-2) المتمثلة ب:-

(1) التحديات البيئية التي تشمل ارتفاع درجة حرارة الغلاف الجوي والتصحر وندرة الموارد المائية تجريد الاراضي الزراعيّة الصالحة للزراعة وجعلها اماكن سكنية او مشاريع استثمار تلوث مياه المحيطات التلوث الكيميائي والاشعاع النووي.

(2) التحديات الاجتماعية تتمثل بالبطالة والفقر وسوء الخدمات المقدمة للناس كالصحة والتعليم فضلا عن انعدام العدالة المساواة.

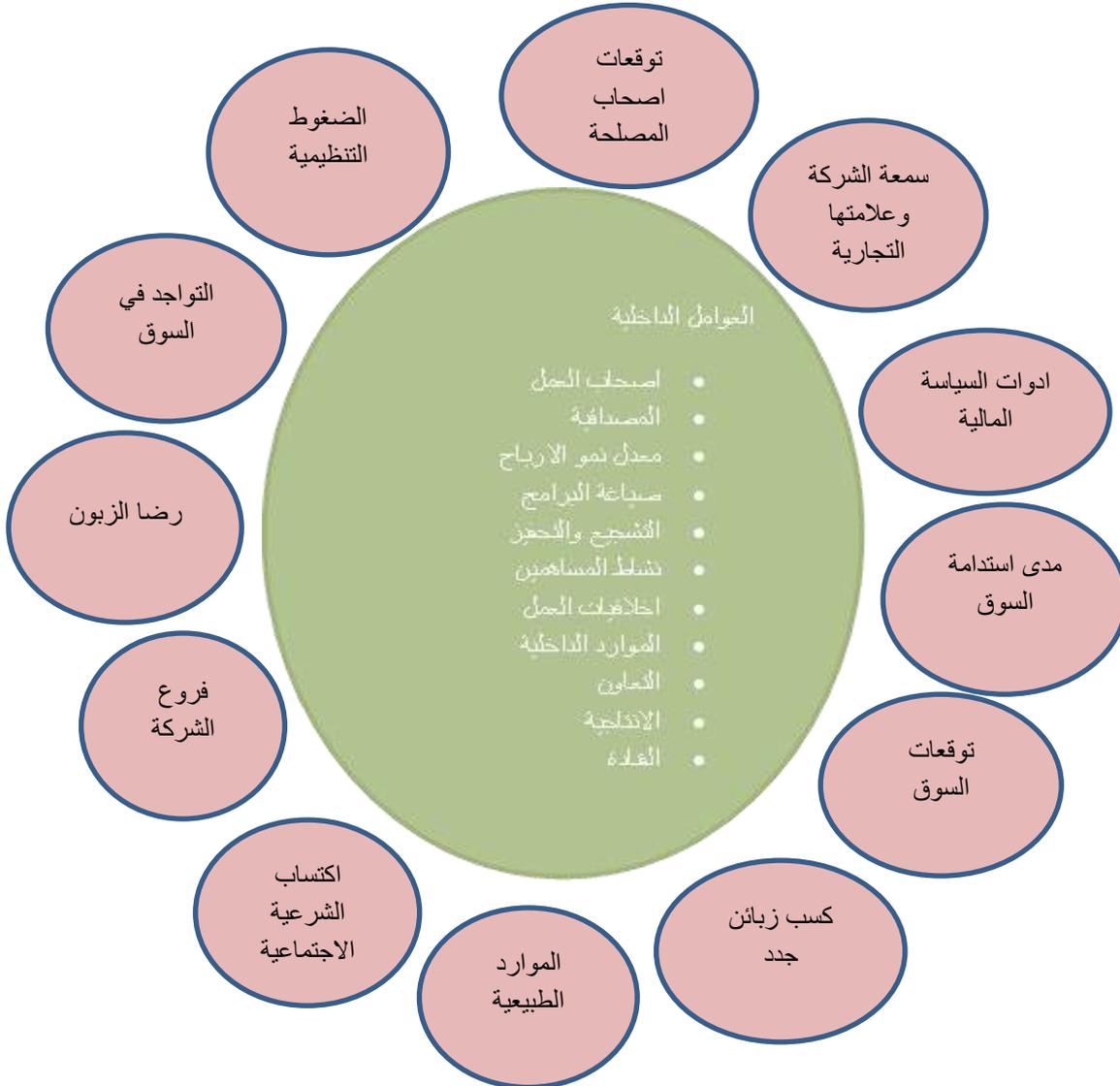
مما سبق ترى الباحثة ان الاستدامة مصطلح مرن يقبل تفسيرات عديدة وتعتبر الاستدامة عملية ممنهجة تتمحور حول الطريقة التي يجب أن يتصرف بها البشر تجاه الطبيعة ، وكيف أنهم مسؤولون تجاه بعضهم البعض وتجاه الجيل القادم , ولتطبيق الاستدامة يجب أن لا يحمل الاقتصاد الحالي الأجيال المستقبلية العبء بشكل غير متناسب. حيث سيقوم الاقتصاديون بتخصيص الأصول البيئية كجزء من قيمة رأس المال الطبيعي ، وبذلك يكون الحفاظ عليها جزء من وظائف التحليل المالي الشامل. اما من الناحية المادية يتم السعي في المحافظة على الحد الأدنى من مستويات الأصول البيئية. ونظرًا لأن البعد البيئي يوضح بشكل أفضل الوضع الحالي لذلك يجب الابتعاد عن نمط التفكير الاقتصادي الكلاسيكي وايضا لضمان الاستدامة. كما يجب أن تتضمن الاستدامة الاقتصادية تحليلاً لتقليل التكاليف الاجتماعية للوفاء بمعايير حماية الأصول البيئية.

### رابعا:- اهمية الاستدامة

تكمن اهمية الاستدامة كونها احد الاهداف الاساسية التي تحاول الشركات تحقيقها من اجل تحسين مركزها الاجتماعي والحصول على ميزة تنافسية ولان الاستدامة تبدأ من الانسان كونه المصدر الاساسي للتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية لذا يمكن تفسير هذه الاهمية بالاتي (المعموري، 2022: 81) :-

- تسهم في وضع خطة شاملة لتحديد اهداف الشركة برؤية ورسالة مستقبلية أكثر توازنا وتتسم بالعدالة .
- الفصل بين الاثار الاجتماعية والاقتصادية فضلا عن بيان اهمية الجانب البيئي و الحفاظ على الموارد الطبيعية .
- الحث على التعاون والتكاتف في جميع مجالات القطاع الخاص والعام بما ينسجم مع اهداف المجتمع بتحقيق الرفاهية .
- الحث على تشجيع الكفاءات وتوفير الخبرات المتميزة والذي بدوره يساهم في التطوير والتدريب الذي يحقق الاهداف المرجوة.

كما ان اهمية الاستدامة جاءت نتيجة مجموعة من العوامل يصنفها البعض الى خارجية تقود الى اجراءات تفاعلية للتعامل مع الوضع الراهن وعوامل داخلية تحتاج اجراءات استباقية كما موضحة ادناه (Lozano&Haartman,2018:3).



شكل رقم (2) العوامل المؤثرة والمتأثرة بالاستدامة

**Source** :Lozano, Robin von Haartman,2018, "Corporate Social Responsibility and Environmental Management " Published online in Wiley Online Library (wileyonlinelibrary.com) DOI: 10.1002/csr.1475

كما تعتبر الاستدامة مهمة أيضا لأنها (Chang,et,al.,2018:2-3)  
: (Martins,et,al.,2019:5)

1- تؤدي إلى استخدام عقلاني وغير استهلاكي للموارد الطبيعية المتاحة وفقا لمبادئ الكفاءة البيئية والإنصاف والعدالة الاجتماعية.

2- انتشارها في العديد من قطاعات المجتمع .

3- ما زاد اهمية الاستدامة أيضًا هو بحث الشركات عن ميزة تنافسية ومكانة سوقية مرموقة .

4- تسهم في تغيير موقف الشركات من خلال الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية المساواة في الأهمية مع الجدوى الاقتصادية .

5- وتزداد اهميتها بسبب امكانية أن تحدث تغييرات دائمة في المجتمع وتشمل العديد الاطراف ذات العلاقة الذين لديهم توقعات متنوعة .

6- كما تشير الاستدامة إلى الامور المالية أي مدى قدرة الشركة على تحقيق الربح

بينما يرى جانب من الباحثين ان زيادة الاهتمام بالاستدامة جاء نتيجة لعدة دوافع منها (Vasilenko&Arbaciauskas,2012:59-60) و

(Sarpong,et,al.,2018:3),(Iles&Martin,2013:39) :-

1- ان الاستدامة تدعم الشركات التي تبحث عن ميزة تنافسية.

2- توفر الاستدامة الدعم التنظيمي لعمليات البحث والتطوير.

3- تسهم في وتوفير التكاليف والإعانات والتخفيضات الضريبية فضلا عن الالتزام بالأنظمة والتعليمات وتلبية رغبات الزبائن.

4- يمكن أن يفيد تطبيق الاستدامة الشركات بعدة فوائد من خلال زيادة الأرباح وتحسين الصورة الاجتماعية للشركة .

5- تساعد الاستدامة على تحسين استهلاك المواد الأولية ، وتحسين الدخل وزيادة الحصة السوقية للشركة.

6- كما تعد الاستدامة اداة لإدارة المخاطر فالشركات التي لا تفصح عن تأثيرات انشطتها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية تكون معرضة للخطر اكثر من غيرها.

تعتبر استدامة الشركات ضرورية لاستمرار عمليات الاستثمار الخضراء والعلامات التجارية فضلا عن كونها ضرورة تجارية حيث يساعد تطبيق الاستدامة الشركات الكبيرة في خلق فرص لنمو اعمالها وابتكار منتجات وخدمات جديدة وتوليد الإيرادات. كما ان الشركات الدولية والمستثمرون الكبار يبحثون عن معلومات أداء الاستدامة لانهم ينظرون إلى ما هو أبعد من البيانات المالية للشركة في اتخاذ قرارات الأعمال والاستثمار ومن الجدير بالذكر أن لتحقيق استدامة الشركات لابد من جهود جماعية فضلا عن التركيز بشكل رئيس على المسؤولية الاجتماعية للشركات ونحو مزيد من التكامل والشمولية ، والنهج الاستراتيجي لتحقيق جميع أبعاد أداء الاستدامة وإشراك أصحاب المصلحة المتنوعين (Rezaee,2017:65).

### خامسا: ابعاد الاستدامة

للاستدامة مجموعة خاصة من الأهداف تسعى لتحقيقها من خلال اجراء مقايضة بين الأهداف المختلفة لأبعادها الثلاثة لأنه من الصعب تحقيق اهداف جميع الابعاد في نفس الوقت كما إن تحقيق أهداف بعد واحد من هذه الابعاد او حتى بعدين لا يحقق الاستدامة لأن التكاليف المفروضة على الابعاد الاخرى لا تؤخذ بنظر الاعتبار مثلا قد يكون البعد الاقتصادي فعّالاً في تخصيص الموارد ولكنه بنفس الوقت يتسبب في حدوث اضرار بيئية مما سبق يتضح ان الهدف الاساسي للاستدامة هو تحقيق اهداف ابعادها الثلاثة (البيئية والاقتصادية والاجتماعية) من خلال اجراء مقايضة فيما بينهم (Barbier&Burges,2017:2)و(Wackernagel,et,al.,2017:2-3)

وتقسم ابعاد الاستدامة على ابعاد أساسية وثنائية وسيتم توضيح ابعاد الاستدامة الأساسية لثلاثة كما يأتي:

1- البعد الاقتصادي : يعتبر البعد الاقتصادي احد اهم ابعاد الاستدامة وهدف مقبول على مستوى عالمي ويمثل الهدف الاكثر اهمية للمجتمعات على مدى العقود الخمسة الماضية (Moldan,et,al.,2011:5) ويتطلب هذا البعد المحافظة على انواع رأس المال المختلفة التي تزيد الانتاج الاقتصادي وتجعله متاحا وتشمل رأس المال المصنع ورأس المال الطبيعي ورأس المال البشري ورأس المال الاجتماعي. قد تكون بعض انواع رأس المال قابلة للاستبدال مع بعضها البعض و يكمل احدهما الاخر (Harris,2003:2).منذ ما يقارب العشرين عامًا ولم يعالج الاقتصاد بشكل شاف قضايا العلاقات بين البشر والبيئة ومع ذلك توجد بعض المساهمات الاقتصادية مثلًا مساهمات الاقتصاديين الإيكولوجيين واقتصادي البيئة والموارد - لمناقشة جوانب محددة من الاستدامة التي لا يوجد لها مفهوم موحد لغاية الان وهناك شعور واسع النطاق ومتزايد بين الاقتصاديين والمجتمع ككل بأن الاقتصاد يجب أن يعالج قضايا الاستدامة (Stefan&Quaas,2010:447) اثبت ذلك في مؤتمر القمة العالمي للاستدامة الذي عقد عام 2002 في جوهانسبرغ والذي شدد على ضرورة اتباع نهج متكامل للاستدامة الاقتصادية من اجل تفعيل المسؤولية الاجتماعية مستقبلا والتي بدورها يمكن أن تشمل جميع الدول والمجتمعات (Wallin&Schiehle,2014:21).

يركز البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة حول الاثار الاقتصادية الحالية والمستقبلية في البيئة. حيث تناول مسألة التطوير والتحسين المستمر للتقنيات الصناعية من اجل توظيف الموارد الطبيعية ومن هذا المنطلق فالبعد الاقتصادي تعمل على تنمية البنى الاقتصادية مع الاخذ بنظر الاعتبار المحافظة على البيئة ويتمثل البعد الاقتصادي في المحاور الآتية :

(1) الكفاءة الاقتصادية تستخدم لبيان العلاقة بين مدخلات العملية الانتاجية ومخرجاتها وتتحقق عندما يتساوى الناتج الحدي لعوامل الإنتاج مع تكلفة كل

عامل اي ان الكفاءة الاقتصادية تتحقق عند تحقق كفاءة كل من الإنتاج والتوزيع والتحصيل (Sharmaa,et,al.,2012:40-38) وتشمل:

- الكفاءة التقنية: التي تعني كفاءة وفاعلية استغلال الموارد المتاحة من المدخلات لتحقيق أكبر قدر من المخرجات.
- الكفاءة السعرية: يعني كفاءة الطريقة المستخدمة في اختيار المدخلات الأفضل لتحقيق مخرجات أفضل ويتعلق هذا النوع بشكل مباشر بتقنيات الإنتاج .

(2) سلامة المنتج وجودته: ان سلامة المنتج وجودته ضرورة واجب توافرها وتعني مدى مطابقة المنتج لمواصفات ورغبات الزبائن ويختلف ذلك باختلاف وجهات نظر البائع وظروف العملية الإنتاجية واعتباراتها (Gueye,2010:175).

2- البعد الاجتماعي: يهتم بعدة الاستدامة الاجتماعي بالأديان والعادات والتقاليد وقيمة الانسان في المجتمع ويعتبر دعامة اساسية للحد من الفقر والبطالة وانعدام المساواة في المجتمع وسوء الخدمات المقدمة له والتميز الطائفي فضلا عن الوضع الذي يعيش فيه الناس سواء مع بعضهم أو مع الشركات الامر الذي يبين مدى تأثير الشركة على المجتمع التي تعمل فيه لذا يجب على الشركات أن تبين اثار انشطتها على المجتمع سواء كانت سلبية أم إيجابية، والافصاح عن هذه المعلومات في تقارير الاستدامة (Lisene,2015:23) من خلال مجموعة عوامل منها:

(1) الاشراف في اتخاذ القرارات (التمكين): هذا المصطلح يساهم في تحقيق البعد الاجتماعي من خلال تمكين العاملين والموظفين من اتخاذ القرارات ومعاملتهم كشريك في العملية الإدارية الامر الذي يحد من الفروقات الاجتماعية ويقلل من الضغوطات بين الرئيس والمرؤوس لأنه يجعل جميع الأطراف ذات العلاقة مسؤولين في الوحدة الاقتصادية بكافة اعمالها وانشطتها (2006:34), (Shafiq).

(2) النمو الديموغرافي : في الأونة الأخيرة اصبح المتطلب ذات أهمية وضرورة لتحقيق التنمية المستدامة اذ يتمحور حول الحد من الزيادة المستمرة للسكان لان زيادة معدلات النمو يؤدي الى توليد ضغوطات على الموارد الطبيعية ومن ثم يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل الدول لمجتمعاتها قد تكون هذه حقيقة او واقع لكن بنفس الوقت ليست مبررا لعدم تطبيق الاستدامة والدليل على ذلك الصين الذي تجاوز عدد سكانها المليار والنصف لكن اقتصادها من اقوى اقتصادات العالم وتحاول دائما الحفاظ على الطبيعة والعيش برفاهية (الصالح, 2008: 871).

(3) هناك مجموعة متطلبات لتحقيق البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة (عماري, 2008: 47),

أ- العدالة والمساواة ونبذ العنصرية والتمييز على أساس اللون او الدين او العرق والجنس ومعاملة جميع الناس بإنسانية .

ب- الحد من الفقر والبطالة من خلال دعم برامج التنمية الحكومية .

ج- بناء الذات وتعزيز القدرات وتشجيع الشباب وايلاء التعليم والصحة كبيرة .

د- دعم المرأة ومنحها دورها الكامل في المجتمع

هـ- القيام بحملات توعية في المدارس والجامعات لتوضيح مفهوم واهمية الاستدامة وانشاء جيل واعى ومثقف جاهز لتحقيق التنمية المستدامة .

3- البعد البيئي : يعرف بعد الاستدامة البيئي انه المحافظة على رأس المال الطبيعي يتصل بالبعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي اذ انه يربط بينهما بمعنى تلبية الاحتياجات البشرية دون المساس بصحة النظم البيئية (Morelli,2011:2) مع زيادة التوسع ونمو الاسواق وانفتاحها على العالم وزيادة الاستثمار الأجنبي زاد دخول الصناعات الملوثة إلى الدول النامية الامر الذي ادى الى تلوث البيئة (Park,et,al.,2007:104) ومع توسع تلك الهالة ازدادت وجهات النظر بشأن اهمية البعد البيئي وانها ترتبط بجوانب

عديدة حيث يرى هوفستد ان تلوث البيئة يرتبط بأسباب اقتصادية كما يرتبط بالثقافة الوطنية وان بعد الاستدامة البيئي وجد لدعم العلاقات التالية:

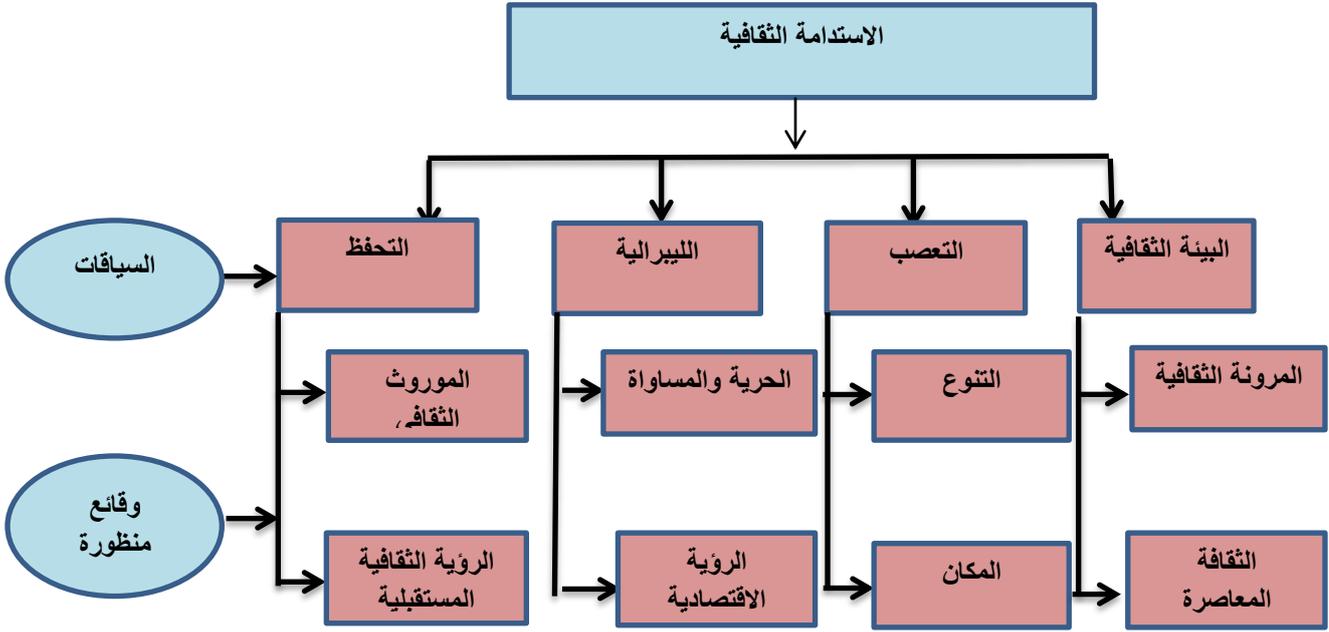
- يرجع تلوث البيئة اساسا لقلّة الوعي الاجتماعي والمؤسسي بأهمية البيئة.
- يعد مستوى الفردية في المجتمعات النامية أعلى من التعددية سبب لتلوث البيئة.
- تتمتع المجتمعات بنسبة مرتفعة من عدم تحمل المسؤولية والذي يرتبط بقدرة اجتماعية ومؤسسية منخفضة بالنسبة للبعد البيئي .

كما ان التزام الشركة بالمحافظة على البيئة يؤدي الى تحقيق وفورات كبيرة في التكلفة كذلك يعزز المبيعات والحصة السوقية واستغلال فرص السوق الجديدة لتحقيق هوامش ربح أكبر كما أن الشركات التي تطبق معايير الاستدامة البيئية بشكل فعال فيما يتعلق بالكفاءة الاقتصادية وخدمة العملاء تصنف بالشركات الصديقة للبيئة (McKinnon,et,al.,2010:23) .

في حين ان الآراء الكلاسيكية حول دور الشركات في الاستدامة البيئية تؤكد ان النشاط الاقتصادي يضر بالناس والمجتمعات والنظم البيئية حيث أن معظم النشاط الاقتصادي له تأثير سلبي مبدئي على البيئة الطبيعية حتى إذا كانت خدمة أو منتج معين لا يضر البيئة بشكل مباشر لكن اغلب الاحيان تؤثر المنتجات الثانوية للتصنيع والانبعاثات الناتجة عن النقل والنفائات في نهاية دورة حياة المنتج والعديد من الشركات الكبرى تعرضت من لانتقادات نتيجة لعدم تحملها المسؤولية في تحمل تكاليف الأنشطة البيئية والتي تتهرب من الإبلاغ عنها في ضوء نفوذها السياسي والاقتصادي (Ones&Dilchert,2012:450).

اما الابعاد الثانوية للاستدامة فسيتم توضيحها ادناه:-

1- البعد الثقافي: يعرف بعد الاستدامة الثقافي بأنه العمل على استعادة الهويات الثقافية وحمايتها وهو مرتبط بالمارسات التقليدية (Kong,2009:1-5) وعرفت ايضا على أنها القدرة على دعم وتطوير المحتوى الأصلي والتعابير المحلية فضلا عن التكاتف وتطوير الهوية المشتركة على الرغم من أن الاستدامة الثقافية تعتمد على الثقافة المحلية إلا أنها تتغير باستمرار بسبب التأثيرات الخارجية. كان الافتراض الأساسي هو أن التراث الثقافي يشتمل على مخزون من رأس المال الثقافي الموروث من الأجيال السابقة ويمكن نقله إلى الأجيال القادمة (Throsby,2008:16). تمت مناقشة كل من التراث المادي وغير المادي. يتعلق التراث المادي بالحفاظ على التراث الثقافي المادي ، مثل المباني التاريخية والمعالم الأثرية و الحفاظ على الطبيعة ، في حين غطى التراث غير المادي قضايا مثل المعارف والتقاليد المرتبطة بالتراث المادي (Vileniske,2008:426) لهذا تم اعتبار الثقافة بعد من ابعاد الاستدامة حيث تمت مناقشة العلاقة المتبادلة بين الثقافة والاستدامة في وثائق واتفاقيات سياسية دولية عدة مثل اتفاقية حماية التراث غير المادي واتفاقية حماية وتعزيز تنوع أشكال التعبير الثقافي وتعمل اليونسكو حاليًا على إدراج الثقافة في أهداف الأمم المتحدة الإنمائية (Jenkins ,2011:52) .



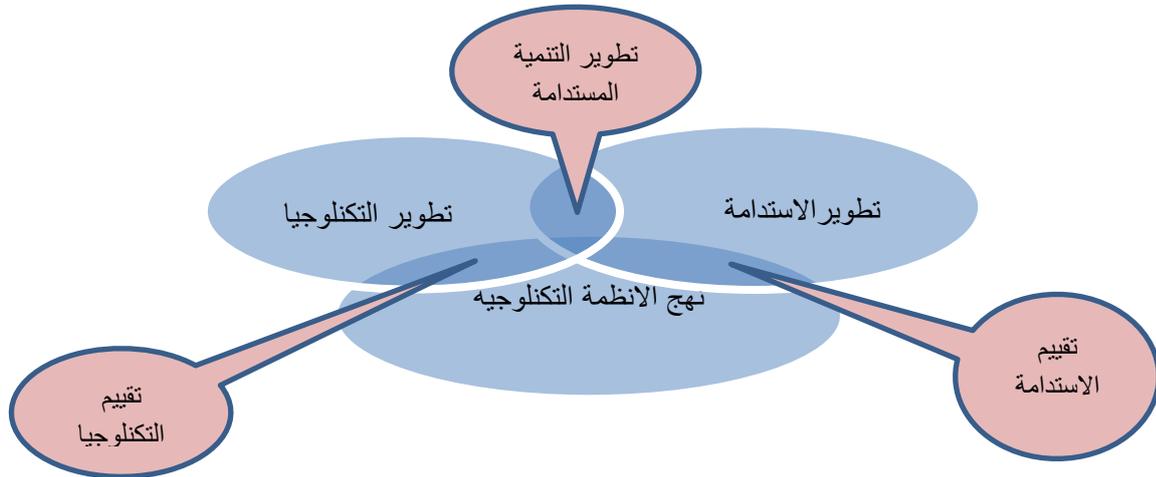
شكل رقم (3) البعد الثقافي للاستدامة

**Source:** Katriina Soini a, , Inger Birkeland b,2014," *Exploring the scientific discourse on cultural sustainability*"214-217.

2- البعد التكنولوجي : تعرف الاستدامة التكنولوجية على انها نظام متكامل يهتم بالأنشطة البشرية ومدى استدامتها مستقبلا و تعتبر عنصرا رئيسيا لعمليات الابتكار وله تأثير في ازدهار اساليب الحياة والعلاقات الاجتماعية والتطورات الثقافية كما ان تطوير تقنيات او إنتاج تقنيات جديدة واستخدامها والتخلص منها لها تأثيرا وفوائد على ابعاد الاستدامة الاقتصادي اذ اسهمت بتطوير الاقتصادات في الدول المتقدمة اما تأثيره الاجتماعي يظهر تأثيره من خلال تأثير التطبيقات المختلفة للتكنولوجيا على قيم المجتمع وعاداته وتقاليده وتؤثر على البيئية لأنه على الرغم من اهمية التكنولوجيا الا انه العديد من العمليات التكنولوجية تنتج منتجات ثانوية غير مرغوب فيها تسبب التلوث وهدر الموارد الطبيعية (Josephine&Brent,2010:2-4)ومن مقتضيات تحقيق البعد التكنولوجي (غنيم وزنط, 2008: 45) :-

- التحول الى استعمال تكنولوجيا انظف وذات كفاءة في القطاع الصناعي الامر الذي يؤدي الحد من استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية وتقليل النفايات الضارة الى ادنى حد.
- التقليل من المحروقات والانبعاثات الغازية التي تزيد من الاحتباس الحراري وهو بدوره يهدد الغلاف الجوي من خلال تغييرات المناخ من خلال إيجاد تكنولوجيا كفؤة تساعد في استخدام الطاقة الحرارية بطريقة امنة لأنه كمية المحروقات والغازات المنبعثة من العمليات الصناعية في العالم كبيرة جدا ولا يستطيع الغلاف الجوي امتصاصها واذا ما استمر الحال على ما هو عليه سيكون له اثار مدمرة على البشرية مستقبلا(9 Park& Jun,2017).

كما تعني التكنولوجيا المستدامة تقنية يمكنها الحفاظ على القدرة التنافسية التكنولوجية للشركة. لذلك ، من المهم أن تعرف الشركة ما هي تقنياتها المستدامة و(Choi ,et,al.,2016:8) تعتبر التكنولوجيا المستدامة قضية مهمة في إدارة التكنولوجيا(Kim,et,al.,2018:11) .



شكل رقم (4) البعد التكنولوجي للاستدامة

**Source :** Josephine K Musango , Alan C Brent,2010," A conceptual framework for energy technology sustainability assessment",1-8.

3- البعد السياسي: يشكل البعد السياسي جانب مهم يجب الالتفات له وما يتصل به واجبات ومسؤوليات يساعد في تحقق الاستدامة من خلال طريقة الحكم المتبعة والتي تضمن حياة حرة كريمة وتحقيق العدالة والمساواة في توزيع الثروات والاستغلال الأمثل للموارد البشرية كما يتجسد هذا البعد بالحوكمة الرشيدة وتطبيق الشفافية واتباع نظام التمكين الذي اشرنا له سابقا (الصالحى 2008: 872).

مما سبق يتضح للباحث ان ابعاد الاستدامة الثلاث (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) هي الابعاد الاساسية للاستدامة والتي تعتبر حجر الاساس لها ولكن البعد الثقافي والتكنولوجي والسياسي هي ابعاد مكملة (ثانوية) وذات اهمية كبيرة لانه بدونها لا يمكن تجسيد الاستدامة بأبعادها الاساسية على ارض الواقع.

### سادسا: الاطار المفاهيمي للإبلاغ عن الاستدامة

تم تعريفه من قبل (Brocket&Rezaa,2012:27) على انه انموذج يوفر للمستخدم معلومات مالية واخرى غير مالية عن مؤشرات الاداء ذات الصلة بالبعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبيئي.

في حين عرف الإبلاغ عن الاستدامة على انه الافصاح الوافي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات لذوي العلاقة من اصحاب المصلحة فيما يتعلق بأداء الشركة سعيا منها في تحقيق اهداف الاستدامة (Wiegel,2013:8) و (Wallin&Schiehlé,2014:28) و (Peters,2015:13).

اما (GRI) فقد عرفت الإبلاغ على انه الطريقة التي تسهم من خلالها الشركة مستقبلا بتحسين الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية او تدهورها (GRI,2013:17).

ومن الجدير بالذكر ان الإبلاغ عن الاستدامة يتم في ضوء عدة اطر مقبولة عالميا وهي(Thaslim&Antony,2016:24):-

- مبادرة الإبلاغ العالمية
- مشروع الإفصاح عن الانبعاثات الكربونية(CDP)
- اتحاد الاستدامة(TSC)
- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية(UNCTAD)
- مؤشر الاستدامة العقارية العالمية(GRESB)
- مبادرة تمويل برنامج الأمم المتحدة للبيئة(FIUNEP)
- مجلس الإبلاغ الدولي المتكامل(IIRC)
- مجلس معايير محاسبة الاستدامة(SASB)
- مبادئ الأمم المتحدة للاستثمار المسؤول(UNPRI)
- الاتفاق العالمي للأمم المتحدة(UNGC)
- مؤشر داو جونز للاستدامة(DJSI)
- مجلس معايير الإفصاح عن المناخ(CDSB)

ان تقارير الاستدامة باختلاف مسمياتها (تقارير المسؤولية الاجتماعية او تقارير الحوكمة او التقارير البيئية وتقارير الاداء المتكامل او تقارير الاستدامة)جميعها تعبر عن ابعاد الاستدامة الثلاثة جميعها او جزء منها (Rezaa&Brocket,2012:28) \

### سابعا:- مفهوم مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI)

ظهرت بدايات (GRI) في سنة 1997 من خلال مبادرة قام بها تحالف أمريكا الشمالية للاقتصاديات الملتزمة بيئياً (CERES) في بوسطن ثم انضمت الامم المتحدة اليها في عام 1999 ليصبح للمبادرة منظور دولي كان الهدف من GRI هو تمكين الشركات من تطبيق الاستدامة. من خلال توفير معلومات لتقديم رؤية أوضح للأثار البشرية والبيئية للشركة (Bețianu,2011:16) كما ان احدى الوظائف الرئيسية لمبادرة GRI في تمكين المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين من اتخاذ قرارات مستنيرة فيما يتعلق بالاستثمارات وشراء

السلع والخدمات من الشركة ويوفر إطار GRI الفرصة لمقارنة المعلومات وإجراء مقارنة معيارية بين مختلف المنظمات المعنية بينما الهدف النهائي للمبادئ التوجيهية هو إنشاء تقارير تكملية لتقارير الشركات الأخرى ، مثل تقاريرها المالية (Brown,et,al.,2009:183-188) ولهذا .تعد تقارير GRI هي المجموعة الأكثر شهرة من الإرشادات التطوعية للإبلاغ عن استدامة الشركات ولا يزال الإطار العالمي الوحيد الذي يمكن للشركات أن تبني عليه تقاريرها. فضلا عن معدل الاستيعاب والشمولية والرؤية والمكانة ، فقد حقق GRI نجاحًا مذهلاً منذ بدايته المتواضعة انتقدت مبادرة GRI كثيرا مشيرة إلى أن تقارير GRI تتطور ببطيء وثبات الشركات التي اعتمدت GRI تقوم بمواءمة استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية للشركات الخاصة بها مع تحسين حقوق الإنسان وكذلك ممارسات العمل والبيئة ومكافحة الفساد وتعد GRI أيضاً لاعباً مهيماً في نشر التقارير الاجتماعية وتوفير لغة مفهومة والمفاهيم والافتراضات الخاصة (Delmas,et,al.,2010:103) أكد أن GRI تتطلب الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالقضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بغض النظر عما إذا كانت هذه المعلومات تنعكس سلباً على الشركة. تماشياً مع هذا المنطق أن GRI هي واحدة من أهم أدوات الاتصال لتقليل عدم تناسق المعلومات بين الشركة ومستثمريها وأصحاب المصلحة الآخرين. لذلك ، يجب أن تقدم GRI تقييماً أكثر دقة للشركة أثناء العمل كمحرك رئيسي في مساعدة الشركات على أن تصبح أكثر استدامة ( Ozano&Huising,2011:5) ان مبادرة الإبلاغ العالمية لديها خبرة تتجاوز خمسة عشر عاماً في وضع وتطوير المعايير والتي جاءت نتيجة لعملية تطوير عالمية قوية لأصحاب المصلحة المتعددين. فضلا عن من تطوير مجلس معايير الاستدامة العالمية (GSSB) (Marimon,2012:4)

### ثامنا: معايير (GRI) للإبلاغ عن الاستدامة

الهدف الاساسي من وضع معايير الاستدامة هو مساعدة الشركات في الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية من خلال الإبلاغ عن الاثار البيئية والاجتماعية

## الفصل الثاني.....المبحث الثالث

والاقتصادية والتركيز على الامور الجوهرية تتكون (GRI) من ثلاث معايير عامة و33 معيار خاص (org.globalreporting.www) يكون استخدامها متاحا من قبل أي شركة أي كان حجمها أو نوعها والقطاع الذي تعمل به أو موقعها الجغرافي من بداية عام 2018 كما موضح بالشكل ادناه:-



شكل رقم (5) معايير (GRI)

### تاسعا : معيار الاستدامة (GRI308) التقييم البيئي للموردين

هذا المعيار جزء من مجموعة معايير (GRI) لإعداد تقارير الاستدامة تم تصميم هذه المعايير ليتم استخدامها من قبل المنظمات في الإبلاغ عن آثارها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

يتعلق البعد البيئي للاستدامة بالآثار التي تتسبب بها المنظمات على النظم الطبيعية الحية وغير الحية ، بما في ذلك الأرض والهواء والماء والنظم البيئية يتناول معيار (GRI 308) مسألة التقييم البيئي للموردين.

قد تكون المنظمة مشاركة في تلك الآثار من خلال أنشطتها الخاصة أو نتيجة لعلاقاتها التجارية مع اصحاب العلاقة من المتوقع أن تواصل المنظمة العناية الواجبة لتجنب وتقليل الآثار البيئية السلبية في سلسلة التوريد. وتشمل هذه الآثار

التي تسببها المنظمة أو تساهم في إحداثها وتلك التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بأنشطتها أو منتجاتها أو خدماتها بسبب علاقتها مع المورد يمكن أن توفر محتويات هذا المعيار معلومات حول نهج المنظمات لتجنب وتقليل التأثيرات البيئية السلبية في سلسلة التوريد يمكن تقييم الموردين وفقاً لعدد من المعايير البيئية ، مثل التأثيرات المتعلقة بالمياه أو الانبعاثات أو الطاقة التي يتم تناول بعض هذه المعايير في معايير (GRI300) قضايا بيئية

- الأنظمة المستخدمة لتقييم واختيار الموردين الجدد وفقاً للمعايير البيئية.
- العمليات المستخدمة ، مثل العناية الواجبة لتحديد وتقييم الآثار البيئية السلبية الهامة - المحتملة والفعالية - في سلسلة التوريد
- كيفية تحديد الموردين وتحديد أولوياتهم لتقييم التأثيرات البيئية

تم توضيحها في متن هذا المبحث سابقاً يتضمن معيار الاستدامة (GRI308) محتوى حول نهج الإدارة ومحتوى حول موضوع معين. تم سردها في المعيار على النحو التالي:

1- المحور الاول للمعيار (GRI308) الموردين الجدد الذين اجتازوا الاختبار وفقاً للمعايير البيئية لذا يجب على المنظمة المبلغة تقديم المعلومات التالية:-

- عدد الموردين الذين تم تقييمهم فيما يتعلق بالتأثيرات البيئية.
- عدد الموردين الذين تم تحديدهم كموردين لديهم آثار بيئية سلبية كبيرة محتملة وفعالية.
- النسبة المئوية للموردين الذين تم تحديدهم كموردين لديهم آثار بيئية سلبية كبيرة - محتملة وفعالية - والتي تم الاتفاق معها على التحسينات كنتيجة للتقييم.
- النسبة المئوية للموردين الذين تم تحديدهم كموردين لديهم آثار بيئية سلبية كبيرة - محتملة وحقيقية - تم إنهاء العلاقة معهم نتيجة للتقييم.

2- المحور الثاني للمعيار (GRI308) الأثار البيئية السلبية في سلسلة التوريد والتدابير المتخذة

- الأثار البيئية السلبية المحتملة والفعالية الهامة التي تم تحديدها في سلسلة التوريد.
- الاجراءات المستخدمة لمعالجة الاثار البيئية السلبية قد تشمل تعديل توقعات الأداء ، وبناء القدرات و تقديم التدريب ، والتغييرات في العمليات
- ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم عمليات ومراجعة العقود والالتزامات الثنائية
- التحسينات تغييرات في ممارسات الشراء الخاصة بالمنظمات .
- الانظمة المطبقة لتقييم الاثار السلبية .
- المواد .
- الطاقة .

# الفصل الثالث

الجانب التحليلي للدراسة

المبحث الاول : تحليل محتوى التقارير المالية

المبحث الثاني : تحليل مكونات الاستبانة



## المبحث الاول / الجانب التحليلي

### توطئة...

قامت الباحثة باختبار فرضيات البحث من خلال تحليل محتوى التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق الاوراق المالية للسنوات (2016-2023) لقياس مدى الالتزام بالإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ وفق معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن الاثار البيئية الناتجة عن أنشطتها.

### أولاً: عينة البحث وكيفية اختيارها

تم اختيار مجموعة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتتكون العينة من (17) شركة من مجموع (20) شركة أي بنسبة (85%) علماً ان (3) شركات المتبقية لم يتم اخذها ضمن العينة لعدم توفر بياناتها وتم اختبار مدى التزامها بتطبيق مؤشرات معيار (GRI308) للفترة من (2016-2023) حيث تم تضمين وتعديل تلك المؤشرات البالغ عددها (10) مؤشر بما يتلاءم مع قوانين البيئة العراقية ، وسيتم قياس مستوى الإفصاح والشفافية عن المعيار (GRI308) كالاتي :-

المؤشرات المفصّح عنها /اجمالي مؤشرات المعيار \* 100%

### ثانياً :- الشركات عينة البحث

#### 1- شركة الخياطة الحديثة

شركة عراقية مساهمة خاصة تأسست في عام (1988) برأسمال (6) مليون دينار عراقي وقد تم زيادة رأسمالها تدريجياً خلال السنوات (1991-2021) حتى بلغ في عام (2022) (2) مليار دينار عراقي تمارس الشركة اي نشاط تكون الخياطة فيه عنصراً أساسياً وسيتم قياس مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ المعيار المذكور للفترة من (2016-2022) بالجدول ادناه:-

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (2) يوضح مدى التزام شركة الخياطة الحديثة بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. عدد الموردين الذين تم تقييمهم	أولاً: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانياً: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الإجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	0	0	0	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	0	0	0	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	0	0	0	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (3) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة الخياطة الحديثة (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%0	%0	%0	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%0	%0	%0	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي متطلب من متطلبات المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات البحث ، فيما كان هناك تحسن طفيف خلال عام (2019 و2020 و2021 و2022 و2023)

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

اذ افصحت عن متطلبين اثنين من متطلبات المحور الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) بنسبة (20%) مما يشير الى تدني مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن الاثار البيئية الناتجة من أنشطة الشركة خلال سنوات البحث.

### 2 - شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية

شركة عراقية مساهمة مختلطة تأسست في(1990) وتخضع لقانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل برأسمال (5940) مليار دينار عراقي وتعمل في انتاج اللقاحات والادوية البيطرية وتعتبر الوحيدة في مجالها في العراق ولا تمتلك فروع لها حاليا وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن المعيار بالجدول ادناه:-

جدول (4) يوضح مدى التزام شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الاثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الاثار البيئية السلبية	ثانيا: الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الاثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفقات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتنسيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الاثار السلبية	
1	1	1	1	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	0	0	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
3	3	3	3	2	2	1	1	8	(8) مؤشرات	المجموع
3	3	3	3	2	2	1	1	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (5) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة الكندي لإنتاج اللقاحات والادوية البيطرية (2016-  
(2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%10	%10	%20	%20	%30	%30	%30	%30
<b>المجموع الكلي</b>	<b>%10</b>	<b>%10</b>	<b>%20</b>	<b>%20</b>	<b>%30</b>	<b>%30</b>	<b>%30</b>	<b>%30</b>

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) عن متطلب (الطاقة) بنسبة (10%) عام (2016) و(2017) ، فيما كان هناك تحسن طفيف خلال عام (2018 و2019) اذ افصحت عن متطلبين هما (المواد والطاقة) بنسبة التزام (20%) وافصحت عن ثلاث متطلبات أي بنسبة (30%) خلال الاعوام (2020 و2021 و2022 و2023) مما يدل على وجود تحسن بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال تلك السنوات .

### 3- شركة الهلال الصناعية

شركة عراقية مساهمة مختلطة تأسست سنة (1962) برأسمال (12375) مليار دينار عراقي تعمل في انتاج مبردات تبخيرييه و دافعات الهواء –غاسلات الهواء – ابراج التبريد – مصدات الرذاذ – كرفانات فضلا عن انتاج المبردات المروحية) وتعتبر من اعمدة الاقتصاد الوطني العراقي وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI 308) بالجدول ادناه.

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (6) يوضح مدى التزام شركة الهلال الصناعية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الإجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3. النفايات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (7) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة الهلال الصناعية (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكور

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

(GRI308) وهو (المواد) و(الطاقة) فقط أي بنسبة (20%) عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مــــمــــا يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة .

### 4- شركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات

شركة عراقية مساهمة مختلطة رأسمالها (5) مليار دينار عراقي يتمحور نشاطها في انتاج الدراجات الهوائية وكراسي المعاقين والانابيب المعدنية والاثاث المعدني والطبي وكرفانات وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI 308) بالجدول ادناه.

جدول (8) يوضح مدى التزام شركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفاليات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (9) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات (2016-2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20
المجموع الكلي	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن متطلبات المؤشر الثاني (الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة .

#### 5- شركة بغداد للمشروبات الغازية

شركة عراقية مساهمة خاصة تأسست سنة 1989 وفق قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 برأسمال (70) مليون دينار عراقي تزاوّل نشاطها في إنتاج وتعبئة المشروبات الغازية في سنة (2021) اندمجت شركة بغداد للمشروبات الغازية مع شركة زاكي للتجارة العامة والصناعات الغذائية وفقا لأحكام قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل وقد قامت بتعديل رأسمالها ليصبح (204333) مليار دينار عراقي كما قامت بتنويع نشاطها الى إنتاج وتعبئة المياه المعدنية علامة كوافينا والعصائر علامة يومي وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI 308) بالجدول ادناه.

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (10) يوضح مدى التزام شركة بغداد للمشروبات الغازية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-التفايات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
1	1	1	1	1	1	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	0	0	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
3	3	3	3	3	3	1	1	8	(8) مؤشرات	المجموع
3	3	3	3	3	3	2	1	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (11) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة بغداد للمشروبات الغازية (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%30	%30	%30	%30	%30	%30	%10	%10	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%30	%30	%30	%30	%30	%30	%10	%10	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن ثلاث متطلبات من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ ابلغت عن ثلاث متطلبات فقط وهي (الافصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للشركة) و (المواد) و(الطاقة) اي بنسبة (20%) لكل منهم خلال الاعوام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة اما بشكل عام فقد افصحت الشركة عن ثلاث متطلبات من اصل عشر متطلبات أي بنسبة(30%).

### 6- شركة لإنتاج الالبسة الجاهزة والتجارة

شركة عراقية مساهمة مختلطة تأسست في سنة (1976) تعمل في انتاج الالبسة الجاهزة برأسمال (1593300) مليار دينار وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI 308) بالجدول ادناه .

جدول رقم (12) يوضح مدى التزام شركة لإنتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفقات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في	

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

									ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة
2	2	2	2	2	2	2	2	8	المجموع (8) مؤشرات
2	2	2	2	2	2	2	2	10	المجموع الكلي (10) مؤشر

جدول (13) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة انتاج الألبسة الجاهزة والتجارة العامة (2016-2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20
المجموع الكلي	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20

**المصدر :** اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهم عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة اما بشكل عام فقد افصحت الشركة عن اثنين متطلب من اصل عشر متطلبات أي بنسبة (20%) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308).

### 7- الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية

شركة عراقية مساهمة مختلطة تأسست سنة (1962) تخضع لقانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة (1997) تمارس نشاطها في انتاج المواد الكيماوية والبلاستيكية والنصف مصنعة والتامة الصنع بدأت عملها برأسمال (150) الف دينار عراقي وبعد عدة زيادات تدريجية اصبح رأسمالها حاليا(15185500)

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

مليار دينار عراقي وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI 308) بالجدول ادناه.

جدول (14) يوضح مدى التزام الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	3-النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتنسيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (15) يوضح نسب الإفصاح والشفافية الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكور

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) وهما (النفايات الصلبة والسائلة) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهما عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308).

### 8- شركة الصناعات الكيماوية العصرية

شركة مساهمة خاصة تأسست (1946) رأسمالها حاليا (180) مليون دينار عراقي تمارس نشاطها في انتاج وصناعة الكحول النقي الخاص بالاستخدامات الطبية وسيتم توضيح مستوى الالتزام بمعيار (GRI 308) وفق الجدول ادناه:-

جدول (16) يوضح مدى التزام شركة الصناعات الكيماوية العصرية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبى	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفايات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10)مؤشر	المجموع الكلي

جدول (17) يوضح نسب الإفصاح والشفافية الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

**المصدر :** اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ ابلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهما عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة.

#### 9- الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور

شركة عراقية مساهمة مختلطة تأسست في (1989) برأسمال (17250)مليار دينار عراقي تعمل في تصنيع وتعبئة وتسويق التمور للأسواق المحلية والخارجية ونتيجة للتغيرات والتطورات الحاصلة في السوق العراقي وسيتم توضيح مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن (GRI 308) بالجدول ادناه .

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (18) يوضح مدى التزام الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور بالإبلاغ عن معيار الاستدامة

(GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الاظمنة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (19) يوضح نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ ابلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهما عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة اما بشكل عام فقد افصحت الشركة عن اثنين متطلب من اصل عشر متطلبات أي بنسبة (20%) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308).

#### 10- الشركة العراقية لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها

شركة عراقية مساهمة مختلطة تأسست في سنة (1978) عراقي باشرت بمزاولة نشاطها في صناعة و انتاج الصناديق الكرتونية (1984) رأسمالها الحالي (7590) مليار دينار عراقي وسيتم توضيح مستوى الشفافية والافصاح عن المعيار GRI (308) بالجدول ادناه:-

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (20) يوضح مدى التزام الشركة العراقية لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2022)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (21) يوضح نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتلمة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهما عـــــــام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة.

### 11 - الشركة العراقية للأعمال الهندسية

شركة مساهمة مختلطة تأسست (1985) باسم شركة المعجنات العراقية برأسمال (8) مليون دينار عراقي في سنة (1988) تم تغيير اسمها ونشاطها الى الشركة العراقية للصناعات الهندسية ثم اندمجت مع شركة العراقية لصناعة الادوات الاحتياطية واصبح اسمها الشركة العراقية للأعمال الهندسية ونم تعديل رأسمالها خلال السنوات ليصبح (1500) مليار دينار عراقي وسيتم توضيح مدى التزامها بالإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI308) وفق الجدول ادناه.

جدول (22) يوضح مدى التزام الشركة العراقية للأعمال الهندسية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة GRI (308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتلمة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-التفانيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشرات	المجموع الكلي

جدول (23) يوضح نسب الإفصاح والشفافية الشركة العراقية للأعمال الهندسية (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهما عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة اما بشكل عام فقد افصحت الشركة عن اثنين متطلب من اصل عشر متطلبات أي بنسبة (20%) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308).

### 12- الشركة العراقية للسجاد والمفروشات

شركة مساهمة خاصة تأسست سنة 1989 نشاطها الرئيسي صناعة السجاد والمفروشات الارضية كما تقوم بصناعة الفلاتر والمرشحات الميكانيكية رأسماليها الحالي (500) مليون دينار عراقي وسيتم توضيح التزام الشركة أعلاه بالإفصاح والشفافية وفق معيار (GRI308) بالجدول ادناه :-

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (24) يوضح مدى التزام الشركة العراقية للسجاد والمفروشات بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-التفاريات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (25) يوضح نسب الإفصاح والشفافية للشركة العراقية للسجاد والمفروشات (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن اثنين متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (20%) لكل منهم عام 2016 و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة اما بشكل عام فقد افصحت الشركة عن اثنين متطلب من اصل عشر متطلبات أي بنسبة (20%) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308).

### 13- طريق الخازر لإنتاج وتجارة المواد الانشائية والاستثمارات العقارية والمقاولات العامة

شركة مساهمة مختلطة تأسست في (1989) تحت مسمى شركة الخازر لإنتاج المواد الانشائية اضيف فيما بعد لها نشاط الاستثمارات العقارية والمقاولات العامة في(2014) تخضع لقانون الشركات رقم 21 لسنة (1997) المعدل رأسمالها (1) مليار دينار عراقي وسيتم توضيح مدى التزامها بالإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI308) وفق لما مبين في الجدول ادناه .

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (26) يوضح مدى التزام شركة طريق الخازر بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبى	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-التفايات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	
0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (27) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة طريق الخازر (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة كذلك الامر بالنسبة لمتطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) لكل

سنوات البحث للشركة المذكورة مما يدل على عدم التزام بمعيار (GRI308) بشكل عام .

#### 14- الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية والاستثمارات العقارية

شركة عراقية مساهمة مختلطة تخضع لقانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997تزاوّل نشاطها في صناعة وانتاج المواد الانشائية الى جانب الاستثمارات العقارية رأسمالها (3120) مليار دينار عراقي وسيتم توضيح مدى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار(GRI308) بالجدول ادناه؛-

جدول (28) يوضح مدى التزام شركة الفلوجة للمواد الانشائية والاستثمارات العقارية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2022)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعيار)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	
0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (29) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية والاستثمارات العقارية (2016-2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
المجموع الكلي	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0

**المصدر :** اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة وكذلك لم تفصح عن أي متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة مما يدل على عدم الالتزام بمعيار (GRI308).

### 15- المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة

شركة مساهمة خاصة تأسست سنة (1989) وفق قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 تزاوّل نشاطها الرئيس في صناعة الادوية ومستحضرات التجميل فضلا عن انتاج المياه المعقمة رأسمالها (16) مليار دينار عراقي وسيتم توضيح مدى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI308) بالجدول ادناه :-

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (30) يوضح مدى التزام شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2022)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعيار)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	
0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (31) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة وكذلك لم تفصح عن أي مطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة مما يدل على عدم الالتزام بمعيار (GRI308).

### 16 - الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي

شركة مساهمة مختلطة تأسست سنة (1986) برأسمال (10) مليون دينار عراقي وقد تم زيادة رأسمال الشركة تدريجيا حتى اصبح (1260000) مليار دينار عراقي نشاطها الرئيس هو صناعة الاثاث المنزلي وسيتم توضيح مدى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI308) بالجدول ادناه :-

جدول (32) يوضح مدى التزام الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الاثر البيئي السلبى	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الاثار البيئية السلبية	ثانيا: الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الاثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-التفاريات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الاثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	
0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (33) يوضح نسب الإفصاح الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي (2016-2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
<b>المجموع الكلي</b>	<b>%0</b>							

**المصدر :** اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة وكذلك لم تفصح عن أي متطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة مما يدل على عدم الالتزام بمعيار (GRI308).

#### 17- شركة بغداد لصناعة مواد التغليف

شركة مساهمة خاصة تأسست سنة (1962) باسم شركة صناعة الكارتون الاهلية برأسمال (250000) وتم تغيير اسمها الى شركة بغداد لصناعة مواد التغليف في سنة (1987) وتم زيادة رأسمالها الى (540) مليون دينار عراقي في (2012) وبعد عدة زيادات تدريجية اصبح رأسمالها (1080) في (2022) وسيتم توضيح مدى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ عن معيار (GRI308) بالجدول ادناه :-

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

جدول (34) يوضح مدى التزام بغداد لصناعة مواد التغليف بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعيار)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولا: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الأثر البيئي السلبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الأثار البيئية السلبية	ثانيا: الأثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الأثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-التفاريات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الأثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغييرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	
0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤشر	المجموع الكلي

جدول (35) يوضح نسب الإفصاح الشركة بغداد لصناعة مواد التغليف (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	المجموع الكلي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير الشركة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة وكذلك لم تفصح عن أي مطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

(GRI308) خلال سنوات البحث للشركة مما يدل على عدم الالتزام بمعياري (GRI308).

جدول رقم (36) مقارنة بين نسب الإبلاغ الاجمالية عن معيار الاستدامة (GRI 308) للشركات الصناعية عينة البحث

المتوسط	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	الشركة
1.000	%20	%20	%20	%20	%20	%0	%0	%0	الخياطة الحديثة
1.800	%30	%30	%30	%30	%20	%20	%10	%10	الكندي لإنتاج اللقاحات والادوية البيطرية
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الهلال الصناعية
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات
2.400	%30	%30	%30	%30	%30	%30	%30	%30	بغداد للمشروبات الغازية
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	إنتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الصناعات الكيماوية العصرية
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	العراقية لتصنيع وتسويق التمور
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	العراقية لصناعة وتجارة الكارتون ومستلزماتها
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	العراقية للأعمال الهندسية
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة
1.600	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	العراقية للسجاد والمفروشات
0.000	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	طريق الخازر لإنتاج وتجارة المواد الانشائية والاستثمارات العقارية والمقاولات العامة
0.000	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية والاستثمارات العقارية
0.000	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي
0.000	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	بغداد لصناعة مواد التغليف
21.200	2.800	2.800	2.800	2.800	2.700	2.500	2.400	2.400	المتوسط

### اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

(H0) : لا تتخذ الشركات الصناعية عينة البحث التدابير والاجراءات اللازمة لتقليل الاثار البيئية السلبية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

(H1) : تتخذ الشركات الصناعية عينة البحث التدابير والاجراءات اللازمة لتقليل الاثار البيئية السلبية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

وفقا لجدول التحليل اعلاه للشركات الصناعية عينة البحث تستدل الباحثة على قبول فرضية العدم (H0) الخاصة بالفرضية الرئيسية الاولى بمعنى ( لا تتخذ الشركات الصناعية عينة البحث التدابير والاجراءات اللازمة لتقليل الاثار البيئية السلبية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

### اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

(H0) : لا تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

(H1) : تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

وفقا لجدول التحليل اعلاه للشركات الصناعية عينة البحث تستدل الباحثة على قبول فرضية العدم (H0) الخاصة بالفرضية الرئيسية الثانية بمعنى ( لا تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

## المبحث الثاني : دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية

### توطئة...

بعد ان اكلت الباحثة تحليل محتوى التقارير المالية للشركات الصناعية عينة البحث المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية البالغ عددها (17) شركة ما بين مساهمة خاصة ومساهمة مختلطة وبعد ان دلت نتائج هذا التحليل على تدني مستوى الالتزام بالإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية .

قامت الباحثة أيضا بأعداد استمارة استبيان تضمنت مجموعة من الاسئلة لمراقبي الحسابات (القطاع العام والخاص) المسؤولين عن تدقيق الشركات بهدف تعزيز النتائج التي توصلنا اليها في المبحث الأول من هذا الفصل.

## اولا:تحليل البيانات

بهدف ضمان دقة البيانات ، اعتمدت الباحثة في التحليل المنطلقات الآتية: -

### 1- تحليل مكونات استمارة الاستبيان:

الجدول ( 36) ادناه يبين وصفا تفصيليا لمتغيرات الدراسة الواردة في استمارة الاستبيان المتغير المستقل (مراقب الحسابات)، والمتغير المعتمد (الافصاح والشفافية) بأبعاده.

الجدول (37) مكونات استمارة الاستبيان

المقياس	البعد الفرعي	عدد العبارات	مصدر المقياس
دور مراقب الحسابات	احادي البعد	15	من اعداد الباحثة اعتمادا على ادبيات الموضوع
الافصاح والشفافية	احادي البعد	16	من اعداد الباحثة اعتمادا على ادبيات الموضوع
معيار الاستدامة GRI308	احادي البعد	11	من اعداد الباحثة اعتمادا على ادبيات الموضوع

المصدر: إعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه خضوع جميع ابعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي مما يجعلها مؤهلة للاختبار المعلمي

### 2- اختبار توزيع البيانات

لضمان دقة الاختبارات الاحصائية تم اخضاع استمارة الاستبيان لمجموعة من الاختبارات ، بهدف ضمان دقة النتائج التي سيتم الوصول لها لاحقا ، الامر الذي سينعكس على دقة استنتاجات وتوصيات الدراسة. ومن اجل تحديد نوع الاختبارات

الإحصائية ، وهل هي اختبارات معلمية او لا معلمية ، قام الباحث وكما يوصي (Westfall&Henning,2003:249) باحتساب قـيم الـتـواءـم (Skewness) والتفرطح (Kurtosis) فاذا كانت محصورة بين  $(2\pm)$  فان المتغير يتبع التوزيع الطبيعي.

### 3- تقييم جودة البيانات :

اعتمدت الباحثة مجموعة اختبارات لتقييم بيانات الدراسة لضمان دقة نتائج الدراسة عبر مجموعة مؤشرات ، وعلى النحو الآتي :

أ- **الصدق الظاهري لأداة الدراسة :** على الرغم ان الباحثة اطلعت و بحثت عن مقياس جاهز يلائم البيئة العراقية الا انها لم تجد مقاييس تلائم العمل الصناعي ، مما قد يجعل الاعتماد على تلك الصيغ غير مجدي ، لذلك قامت الباحثة بتعديل صياغة عباراتها ، وإعادة توليفها ،ومن ثم عرضها على خبراء في حقل الاختصاص (ملحق) ، ولقد أجرى الباحث التعديلات التي أوصوا بها كافة، وبما يظهرها بالشكل العلمي السليم.

ب- **التحليل العاملي الاستكشافي :** أشار (Hair et al:2014) ان هذا النوع من التحليل يترك الحرية للأسئلة ان تتوزع من دون الاعتماد على نظرية مسبقة. الامر الذي يمكن من اظهار عدد العوامل الحقيقية للمتغير ، وما يرتبط بتلك العوامل من اسئلة واعتمادا على ما جاء في رأي كل من (Hair et al:1995:217)

و (Field,2009:671) هناك مجموعة معايير ينبغي توافرها في نتيجة هذا التحليل اهمها كفاية العينة ، وأن النسبة المئوية التراكمية للتباين المفسر تعطي دلالة أكبر عندما تزيد عن (0.60). وألا تقل قيمة الجذر الكامن عن الواحد عدد صحيح. وزيادة تشبعات الفقرات عن (0.40) حتى تكون ذات دلالة إحصائية. وفي ذات الوقت سيختبر الباحث معامل (Alpha Chronbach's) الذي يقاس بثبات المقياس ، علما ان (Urasachiet al,2015:681) يشيرون انه في العلوم السلوكية عندما تكون قيمة معامل الثبات (0.60) فانها تعد قيمة مقبولة .

(1) دور مراقب الحسابات

حقق متغير دور مراقب الحسابات وحسب طريقة المكونات الأساسية (PCA) (PrincipalComponentAnalysis) وطريقة فيرمكس للتدوير المتعامد (OrthogonalRotation–Varimax) بعد واحد و (15) سؤال. علماً ان مقياس (Kaiser-Meyer-Olkin) لكفاية العينة بلغت قيمته (0.60) وهي اعلى من القيمة المقبولة للمقياس والبالغة (0.50) (Kaiser:1974) اما قيمة اختبار (Bartlett's) فلقد كانت (197) بدرجة حرية (105) ومستوى معنوية ( $P<0.001$ ).

جدول (38) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير دور مراقب الحسابات

معامل الفا كرونباخ	التخطيط الاستراتيجي	الأسئلة
0.60	.734	1
	.798	2
	.604	3
	.643	4
	.634	5
	.409	6
	.576	7
	.460	8
	.619	9
	.682	10
	.734	11
	.797	12
	.755	13
	.624	14
	.578	15
6.877	الجذر الكامن	
%64.41	النسبة التراكمية %	

المصدر: إعداد الباحثة بناء على نتائج الحاسبة

## (2) التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير الافصاح والشفافية

حقق البناء الاستكشافي لمتغير الافصاح والشفافية وحسب طريقة المكونات الأساسية (PCA)(Principal Component Analysis) وطريقة فيرمكس للتدوير المتعامد (OrthogonalRotation–Varimax) بعد واحد و (16) سؤال .علم ان مقياس (Kaiser-Meyer-Olkin) لكفاية العينة بلغت قيمته (0.65) وهي اعلى من القيمة المقبولة للمقياس وبالغثة (0.50)(Kaiser:1974) اما قيمة اختبار (Bartlett's) فلقد كانت (228) بدرجة حرية (120) ومستوى معنوية ( $P<0.001$ ).

### جدول (39) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير الافصاح والشفافية

معامل الفا كرونباخ	توليد الافكار	الأسئلة
0.63	.567	1
	.793	2
	.860	3
	.565	4
	.840	5
	.723	6
	.685	7
	.506	8
	.712	9
	.694	10
	.683	11
	.564	12
	.667	13
	.754	14
	.729	15
	.759	16
2.45	الجذر الكامن	
%60.3	النسبة التراكمية	

المصدر: إعداد الباحثة بناء على نتائج الحاسبة

### (3) التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير معيار الاستدامة GRI308

حقق البناء الاستكشافي لمتغير معيار الاستدامة (GRI308) وحسب طريقة المكونات الأساسية (PCA)(Principal Component Analysis) وطريقة فيرمكس للتدوير المتعامد (Orthogonal Rotation – Varimax) بعد واحد و (11) سؤال. علما ان مقياس (Kaiser-Meyer-Olkin) لكفاية العينة بلغت قيمته (0.63) وهي اعلى من القيمة المقبولة للمقياس والبالغة (0.50)(Kaiser:1974) اما قيمة اختبار (Bartlett's) فلقد كانت (233) بدرجة حرية (110) ومستوى معنوية (P<0.001).

### جدول (40) نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغير معيار الاستدامة GRI308

معامل الفا كرونباخ	توليد الافكار	الأسئلة
0.63	.948	1
	.949	2
	.559	3
	.929	4
	.929	5
	.464	6
	.948	7
	.439	8
	.735	9
	.301	10
	.949	11
	8.91	الجذر الكامن
%66.7	النسبة التراكمية	

المصدر: إعداد الباحث بناء على نتائج الحاسبة

## ثانيا: التحليل الوصفي للبيانات

### 1- التحليل الوصفي لمتغير دور مراقب الحسابات

يهدف الاستدلال على مدى ممارسة مراقب الحسابات لدوره في الشركات الصناعية عينة الدراسة، قامت الباحثة بتحليل استجابات افراد عينة الدراسة فيما يخص اسئلة المتغير المستقل ( دور مراقب الحسابات ) من حيث الوسط الحسابي الموزون وشدة الإجابة والانحراف المعياري ، علما ان الباحثة اعتمدت الوسط الحسابي الفرضي (3) لغرض مقارنة الأوساط الحسابية الموزونة لإجابات افراد العينة . يلاحظ من الجدول ان هناك اهتمام كبير بدور مراقب الحسابات في الشركات الصناعية عينة الدراسة ، يظهر هذا واضحا من ارتفاع قيمة الوسط الحسابي (4.09) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3). ويلاحظ ان هناك اتفاق كبير بين اجابات عينة الدراسة حول المتغير اذ بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.78)، ولقد نال المتغير المذكور شدة إجابة بلغت (81.87%). كانت اكثر الاسئلة اسهاما في تعزيز هذا المتغير هو السؤال (3) الذي نص على(ان كفاءة مراقب الحسابات وخبرته الفردية وما يتمتع به من مهارات تلعب دورا مهما في رفع مستوى و جودة الافصاح البيئي) من خلال وسط حسابي موزون بلغ (4.50)، وانحراف معياري بلغ (0.61) وهذا يدل على قوة اتساق إجابات افراد العينة بخصوص السؤال، علما ان شدة اجابتها كانت جيدة جدا (90%) ، وهذا يدل على قوة ادراك الشركات عينة الدراسة ان كفاءة وخبرة مراقب الحسابات يمكن ان تساهم وبشكل جدي في تعزيز جودة الافصاح البيئي. اما السؤال (10) فقد حقق اقل وسط حسابي موزون بلغ (1.26) وهو اقل من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3)، بانحراف معياري (0.44) مما يدل على قوة اتساق إجابات افراد العينة ،علما ان شدة إجابة الفقرة كانت بنسبة (25.20%)، ويستدل الباحث من نتائج السؤال (10) ان المعايير البيئية لا تحظى بالاهتمام المناسب من قبل الشركات الامر الذي ينعكس على درجة اهتمام مراقب الحسابات بخصوص تدقيق نتائجها.

جدول ( 41 ) تحليل استجابات افراد العينة لمتغير دور مراقب الحسابات

ت	العبرة	الوسط الحسابي	شدة الاجابة %	الانحراف المعياري
1	يملك مراقب الحسابات المؤهلات العلمية و العملية و الخبرة الكافية لإدارة عملية التدقيق وفق معيار الاستدامة (308GRI)؟	4.34	86.80	0.56
2	يلتزم مراقب الحسابات في العراق بالواجبات والمسؤوليات الملقة على عاتقه ؟	4.30	86.00	0.61
3	ان كفاءة مراقب الحسابات وخبرته الفردية وما يتمتع به من مهارات تلعب دورا مهما في رفع مستوى و جودة الافصاح البيئي.	4.50	90.00	0.61
4	يتمتع مراقب الحسابات بالحرص والنزاهة والالتزام بالمسؤوليات ويتجنب مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة	4.32	86.40	0.62
5	أن مراقب الحسابات غير مسنول ولا يمكن أن يكون مسنولاً عن التزام الشركة محل التدقيق بمعايير الاستدامة البيئية	4.36	87.20	0.53
6	يتحقق مراقب الحسابات من الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة الناتجة عن سلسلة التوريد	1.88	37.60	0.56
7	ان اجراءات التدقيق المتبعة من قبل مراقب الحسابات كافية لضمان التزام الشركة محل التدقيق بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (308GRI)	2.04	40.80	0.73
8	ان الصلاحيات التي يتمتع بها مراقب الحسابات كافية لتقويم افصاح وشفافية الشركة في الإبلاغ عن الاثار البيئية؟	2.12	42.40	0.52
9	ان الاطلاع الكافي لمراقب الحسابات على معايير الاستدامة والقوانين البيئية المحلية والانظمة والتعليمات يساعده في تقويم متطلبات الافصاح و الشفافية في الإبلاغ عن التأثيرات البيئية	4.42	88.40	0.61
10	تكون لمعايير الاستدامة البيئية اولوية عند موازنة عملية التدقيق؟.	1.26	25.20	0.44
11	يقوم مراقب الحسابات بتدقيق العقود المبرمة مع الموردين للحد من الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة وفقا لمعيار الاستدامة (308GRI) ؟	1.88	37.60	0.75
12	يتم توجيه الشركات محل التدقيق بضرورة الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية وفق معايير الاستدامة البيئية للحد من الاثار البيئية السلبية التي يكون لها تأثير كبير على المجتمع؟	3.92	78.40	0.83
13	تساهم التقارير الصادرة من مراقب الحسابات بشكل كبير في تعزيز ثقة المستثمرين.	3.70	74.00	0.91

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

0.49	87.60	4.38	14	يضع مراقب الحسابات الامور المالية بالدرجة الاولى عند مزاوله عملية التدقيق.
0.73	84.00	4.20	15	ان حيادية واستقلالية مراقب الحسابات تؤثر في مستوى افصاح وشفافية الشركة في الابلاغ عن الاثار البيئية .
0.78	81.87	4.09		دور مراقب الحسابات

المصدر: إعداد الباحث

### 2 - التحليل الوصفي لمتغير الإفصاح والشفافية

بغية التحقق من مدى ادراك الشركات الصناعية عينة الدراسة لمتطلبات الإفصاح والشفافية ، وتطبيقها فيها، قامت الباحثة بتحليل استجابات افراد عينة الدراسة فيما يخص اسئلة المتغير التابع ( الإفصاح والشفافية ) من حيث الوسط الحسابي الموزون وشدة الإجابة والانحراف المعياري ، علما ان الباحثة اعتمدت الوسط الحسابي الفرضي (3) لغرض مقارنة الأوساط الحسابية الموزونة لإجابات افراد العينة . يلاحظ من الجدول ان هناك اهتمام كبير بعملية الإفصاح والشفافية في الشركات الصناعية عينة الدراسة ، يظهر هذا واضحا من ارتفاع قيمة الوسط الحسابي (4.22) وهو اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3). ويلاحظ ان هناك اتفاق كبير بين اجابات عينة الدراسة حول المتغير اذ بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.63)، ولقد نال المتغير المذكور شدة إجابة بلغت (84.40%). كانت اكثر الاسئلة اسهاما في تعزيز هذا المتغير هو السؤال (3) الذي نص على(ان التقارير المالية ينبغي ان تقدم فهما واضحا للالتزامات البيئية الحقيقية للوحدة الاقتصادية بالشكل الصحيح غير المضلل) من خلال وسط حسابي موزون بلغ (4.52)، وانحراف معياري بلغ (0.65) وهذا يدل على قوة اتساق إجابات افراد العينة بخصوص السؤال، علما ان شدة اجابتها كانت جيدة جدا (90.40%) ، وهذا يدل على قوة ادراك الشركات عينة الدراسة ان الغاية الاساسية من التقارير المالية هي توضيح حقيقة وضع الشركة امام الجهات ذات العلاقة. اما السؤال (1) الذي ينص على (تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن اثارها البيئية وفق معيار الاستدامة(GRI(308 وبشكل دوري ) فقد حقق اقل وسط حسابي موزون بلغ (1.52) وهو اقل من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3)، بانحراف معياري (0.50) مما يدل على قوة اتساق إجابات افراد العينة ،علما ان شدة إجابة الفقرة كانت بنسبة (30.40%)، ويستدل الباحث من نتائج السؤال (1) ان التقارير المالية

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

المعدة لا تتضمن اية اشارة عن الاثار البيئية لنشاطات تلك الشركات سواء كانت ايجابية او سلبية وفق المعيار (GRI308).

جدول (42) تحليل استجابات افراد العينة لمتغير الإفصاح والشفافية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الاجابة %	الانحراف المعياري
1	تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن اثارها البيئية وفق معيار الاستدامة GRI(308) وبشكل دوري	1.52	30.40	0.50
2	تقوم الوحدة الاقتصادية ببيان معلوماتها بشكل يتسم بالشمولية والوضوح والملائمة والجودة والموثوقية	2.92	58.40	0.90
3	ان التقارير المالية ينبغي ان تقدم فهما واضحا للالتزامات البيئية الحقيقية للوحدة الاقتصادية بالشكل الصحيح غير المضلل	4.52	90.40	0.65
4	ان الإفصاح عن الاثار البيئية بشفافية امر غير مرغوب به دائما لما له ن اثار مادية ومعنوية جسيمة على الشركة	4.32	86.40	0.51
5	اخفاء المعلومات البيئية الضرورية او حجبها بحكم سريتها وعدم الإفصاح عنها يؤدي الى عدم قدرة اصحاب العلاقة على اتخاذ قرارات رشيدة	4.08	81.60	0.67
6	ان وجود برامج تدريبية وتطويرية حول كيفية اعداد التقارير السنوية وفق معايير الاستدامة امر ضروري بهدف تقويم الإفصاح والشفافية ؟	4.08	81.60	0.83
7	تقوم الشركات عينة البحث بالإفصاح عن المعلومات البيئية اللازمة في الملاحق	1.54	30.80	0.50
8	قد تؤدي المبالغة في الإفصاح والشفافية الى المغالاة والذي يشكل خطراً على الشركة بسبب المنافسين	4.12	82.40	0.66
9	ان الالتزام بتطبيق الشفافية والإفصاح يعد احد الدعائم الرئيسية لنمو وتطور مهنة التدقيق الخارجي	3.98	79.60	0.87
10	ان عدم التزام الشركات بالإفصاح عن الاثار البيئية قد لا تساعد المحللين الماليين والمستثمرين للتنبؤات المستقبلية	4.02	80.40	0.65
11	ان تعزيز الإفصاح والشفافية يتم من خلال تطبيق الانظمة والتعليمات بشكل صحيح وتطبيق معايير الاستدامة الدولية وقوانين حماية البيئة المحلية	4.32	86.40	0.59
12	ان تطبيق مؤشرات الإفصاح و الشفافية يؤدي الى تحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية بشكل واضح لأغراض المساءلة.	4.26	85.20	0.53
13	ان الإفصاح عن الاثار البيئية بشفافية يقلل من تضارب المصالح بين الجهات ذات العلاقة	4.40	88.00	0.64
14	تستطيع الشركات التي تتحلّى بالشفافية تجنب التعرض للمساءلة والافلاس المالي	4.18	83.60	0.52
15	وجود حاجة ملحة للإفصاح والشفافية البيئية في الشركات	4.06	81.20	0.62

0.60	87.60	4.38	تهدف الشركة من وراء الإفصاح عن الأثار البيئية الى دعم عملية نجاحه.	16
0.63	84.40	4.22	الإفصاح والشفافية	

المصدر: إعداد الباحث

### 3 - التحليل الوصفي لمتغير معيار الاستدامة GRI308

بهدف التحقق من مدى تطبيق الشركات الصناعية عينة الدراسة لمعيار الاستدامة (GRI308)، قامت الباحثة بتحليل استجابات افراد عينة الدراسة فيما يخص اسئلة المتغير التفاعلي ( معيار الاستدامة GRI308 ) من حيث الوسط الحسابي الموزون وشدة الإجابة والانحراف المعياري ، علما ان الباحثة اعتمدت الوسط الحسابي الفرضي (3) لغرض مقارنة الأوساط الحسابية الموزونة لإجابات افراد العينة يلاحظ من الجدول ان اهتمام الشركات الصناعية عينة الدراسة بهذا المتغير كان اقل من اهتمامها بالمتغيرات الأخرى في الدراسة، يظهر هذا واضحا من خلال قيمة الوسط الحسابي (3.80) وهو ايضا اعلى من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3). ويلاحظ ان هناك تشتت كبير بين اجابات عينة الدراسة حول المتغير اذ بلغت قيمة الانحراف المعياري (1.33) وهي اكبر بكثير من باقي متغيرات الدراسة، ولقد نال المتغير المذكور شدة إجابة بلغت (75.92%). كانت اكثر الاسئلة اسهاما في تعزيز هذا المتغير هو السؤال (10) الذي نص على(ترتفع جودة الإفصاح والشفافية عند الالتزام بمعايير الإبلاغ الدولية) من خلال وسط حسابي موزون بلغ (4.66)، وانحراف معياري بلغ (0.52) وهذا يدل على قوة اتساق إجابات افراد العينة بخصوص السؤال، علما ان شدة اجابتها كانت جيدة جدا (93.20%) ، وهذا يدل على قوة ادراك الشركات عينة الدراسة ان الغاية الأساسية من وضع المعايير الدولية هو ترصين عملها وتحسين كفاءتها. اما السؤالين (1و7) فقد حققا نتائج متساوية ، حيث حققا اقل وسط حسابي موزون بلغ (1.64) وهو اقل من الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3)، بانحراف معياري (0.50) لكل منهما، مما يدل على قوة اتساق إجابات افراد العينة ،علما ان شدة إجابة الفقرة كانت بنسبة (29.20%)، ويستدل الباحث من نتائج السؤالين يرتبطان بالموردين الخارجيين الذين تتعامل معهم الشركات عينة الدراسة ومدى التزامهم بالمعايير البيئية. هذه النتائج المتطابقة تدعم صحة الاستبيان ، وتدعم الحالة القائمة من ان الشركات عينة الدراسة لا تدرس ولا تهتم بالأثار البيئية التي يخلفها تجهيزها بالمواد الاولية ،

## الفصل الثالث.....الجانب العملي

حيث انها لا تطبق سلسلة التجهيز الخضراء، التي تمتد من المورد وصولا الى المستهلك.

جدول ( 43 ) تحليل استجابات افراد العينة لمتغير معيار الاستدامة GRI308

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الاجابة %	الانحراف المعياري
1	تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن الموردين الجدد وما اذا كانت لهم تأثيرات سلبية فعلية او محتملة	1.46	29.20	0.50
2	تقوم الشركات الصناعية بتحديد العمليات المرتبطة بأنشطتها ذات الاثار البيئية السلبية	1.50	30.00	0.51
3	تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن استراتيجيات الإدارة المتبعة لمعالجة الاثار البيئية السلبية	1.62	32.40	0.53
4	تقوم الشركات الصناعية بالإفصاح عن ممارسات الشراء والتوريد	1.64	32.80	0.48
5	تفصح الشركات عينة البحث عن الممارسات المتبعة من قبلها لتقييم وتدقيق الموردين الجدد وفقاً للمعايير البيئية.	1.64	32.80	0.48
6	ان الالتزام بمعيار الاستدامة GRI(308) يساهم بتقليل الاثار البيئية السلبية الفعلية او المحتملة	4.16	83.20	0.79
7	تقوم الشركة بالإفصاح عن عدد الموردين الذين تم تقييمهم فيما يتعلق بالتأثيرات البيئية	1.46	29.20	0.50
8	ان الاطلاع الكافي والتام على معايير الاستدامة الدولية يساهم في تفويم الافصاح والشفافية للإبلاغ عن الاثار البيئية.	4.32	86.40	0.55
9	تؤثر البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في جودة الافصاح والشفافية فيما يتعلق بالجانب البيئي	4.38	87.60	0.67
10	ترتفع جودة الافصاح والشفافية عند الالتزام بمعايير الإبلاغ الدولية	4.66	93.20	0.52
11	تتضمن التقارير المالية المعدة من قبل الادارة الافصاحات الكافية عن نهج الادارة المتبع مع الموردين المصنفين ذات اثر بيئي سيء.	1.50	30.00	0.51
	معيار الاستدامة GRI308	3.80	75.92	1.33

المصدر: إعداد الباحث

### ثالثاً : اختبار فرضيات الدراسة

لغرض اختبار فرضية الارتباط ، تم استخدام معامل الارتباط (Pearson) ، كما استخدم الباحث معامل الانحدار البسيط (Simple regression) لغرض اختبار تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع ، وكما مبين في ادناه:

### اختبار علاقات الارتباط

(أ) الفرضية الرئيسية الثالثة :-

(H0) لا يوجد دور لمراقبي الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة.

(H1) يوجد دور لمراقبي الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة

ويبين الجدول ( ) ادناه نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

جدول (44) اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

الافصاح والشفافية	المتغير التابع المتغير المستقل
.48	دور مراقب الحسابات
50	N
.000	Sig.

المصدر: اعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه ان قيمة علاقة الارتباط بين دور مراقب الحسابات كمتغير غير معتمد والافصاح والشفافية كمتغير معتمد كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية 1%. تستدل الباحثة على قبول فرضية الوجود (H1) الخاصة بالفرضية الرئيسية الثالثة بمعنى (يوجد دور لمراقبي الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة)، وهو ما يعني انه يمكن الافادة من تعزيز دور مراقب الحسابات في تعزيز الافصاح والشفافية للتقارير المالية الخاصة بالشركات الصناعية عينة الدراسة.

ثانيا : الفرضية الرئيسية الرابعة :-

(H0) لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين معيار الاستدامة GRI308 والافصاح والشفافية.

(H1) توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين معيار الاستدامة GRI308 والافصاح والشفافية.

ويبين الجدول (44) ادناه نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

جدول(45) اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

الافصاح والشفافية	المتغير التابع
	المتغير المستقل
.23	معيار الاستدامة GRI308
50	N
.105	Sig.

المصدر: اعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه ان قيمة علاقة الارتباط بين معيار الاستدامة GRI308 كمتغير مستقل والافصاح والشفافية كمتغير معتمد كانت موجبة وغير دالة معنويا عند مستوى معنوية 5%. تستدل الباحثة على عدم رفض فرضية العدم (H0) الخاصة بالفرضية الرئيسية الرابعة بمعنى ( لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين معيار الاستدامة GRI308 والافصاح والشفافية)، وهذا ناتج من الضعف الكبير في تطبيق معيار الاستدامة GRI308 في الشركات الصناعية عينة الدراسة.

### اختبار علاقات التأثير

#### 3- الفرضية الرئيسية الخامسة :

(H0) لا يؤثر دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية وفق معيار

الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة على نوعية المعلومات المفصح عنها؟

(H1) يؤثر دور مراقب الحسابات في تقويم الإفصاح والشفافية وفق معيار الاستدامة

(GRI308) للشركات عينة الدراسة على نوعية المعلومات المفصح عنها ؟

ويبين الجدول ادناه اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة

#### جدول (46) اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة

قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F المحسوبة لانموذج الانحدار	قيمة t المحسوبة لمعامل الانحدار	الإفصاح والشفافية		المتغير المعتمد
			β	α	المتغير المستقل
0.23	14.40	3.80**	.47	2.190	دور مراقب الحسابات

المصدر: اعداد الباحثة

\*\*معنوي بمستوى 1%

يتبين من الجدول أعلاه الاتي :

(أ) ان دور مراقب الحسابات يؤثر في تقويم الإفصاح والشفافية بمقدار (0.47) اذا ازداد اهتمام الشركات الصناعية به بمقدار وحدة واحدة . علما ان هذا التأثير كان معنوياً عند مستوى (1%)، لان قيمة (t) المحسوبة التي تقيس معنوية معامل الانحدار بلغت (3.80) وهي معنوية عند المستوى المذكور.

(ب) بلغت قيمة (F) التي تقيس معنوية انموذج الانحدار (14.40) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%).

(ت) بلغت قيمة معامل التحديد R<sup>2</sup> (0.23) وهذا يعني ان دور مراقب الحسابات يفسر ما نسبته (23%) من التغيرات التي تطرأ في الإفصاح والشفافية للشركات

الصناعية عينة الدراسة ، اما النسبة المتبقية فتعود لمساهمة عوامل أخرى غير داخلية في النموذج.

4- تستدل الباحثة من التحليل أعلاه قبول فرضية الوجود (H1) للفرضية الرئيسية الخامسة ، بمعنى (يؤثر دور مراقب الحسابات بصورة معنوية في تقويم الافصاح والشفافية وفق معيار الاستدامة (GRI308) للشركات عينة الدراسة على نوعية المعلومات المفصح عنها). ان معادلة الانحدار تأخذ الشكل الاتي :

$$\text{الافصاح والشفافية} = 0.47 + 2.190 \text{ دور مراقب الحسابات}$$

4- الفرضية الرئيسية السادسة :

(H0) لا يؤثر معيار الاستدامة GRI308 في الافصاح والشفافية.

(H1) يؤثر معيار الاستدامة GRI308 في الافصاح والشفافية.

ويبين الجدول ادناه اختبار الفرضية الرئيسية السادسة

جدول ( 47 ) اختبار الفرضية الرئيسية السادسة

قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F المحسوبة لانموذج الانحدار	قيمة t المحسوبة لمعامل الانحدار	الافصاح والشفافية		المتغير المعتمد  المتغير المستقل
			β	A	
0.05	2.723	1.650	.26	3.118	معيار الاستدامة  GRI308

المصدر: اعداد الباحثة

\*\*معنوي بمستوى 1%

يتبين من الجدول أعلاه الآتي :

(أ) ان معيار الاستدامة GRI308 يؤثر في الإفصاح والشفافية بمقدار (0.26) اذا ازداد اهتمام الشركات الصناعية به بمقدار وحدة واحدة . علما ان هذا التأثير لم يكن معنويا عند مستوى (5%)، لان قيمة (t) المحسوبة التي تقيس معنوية معامل الانحدار بلغت (1.650) وهي غير معنوية عند المستوى المذكور.

(ب) بلغت قيمة (F) التي تقيس معنوية انموذج الانحدار (2.723) وهي قيمة غير معنوية عند مستوى (5%).

(ت) بلغت قيمة معامل التحديد R2 (0.05) وهذا يعني ان معيار الاستدامة GRI308 يفسر ما نسبته (5%) من التغيرات التي تطرأ في الإفصاح والشفافية للشركات الصناعية عينة الدراسة ، اما النسبة المتبقية فتعود لمساهمة عوامل أخرى غير داخلية في النموذج.

(ث) تستدل الباحثة من التحليل أعلاه على عدم رفض فرضية العدم (H0) للفرضية الرئيسية السادسة ، بمعنى (لا يؤثر معيار الاستدامة GRI308 بصورة معنوية في الإفصاح والشفافية). ان معادلة الانحدار تأخذ الشكل الآتي :

$$\text{الإفصاح والشفافية} = 0.26 + 3.118 \times \text{معيار الاستدامة GRI308}$$

### اختبار علاقات التفاعل

#### ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية السابعة

في هذه الفقرة سيتم اختبار التأثير المعدل لمعيار الاستدامة GRI308 في العلاقة بين دور مراقب الحسابات والإفصاح والشفافية، التي ضمتها الفرضية الرئيسية الخامسة التي نصت على:

(H0) لا يعدل معيار الاستدامة GRI308 العلاقة بين دور مراقب الحسابات والإفصاح والشفافية.

(H1) يعدل معيار الاستدامة GRI308 العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية.

استخدمت الباحثة أسلوب تحليل التفاعل، من خلال أسلوب تحليل الانحدار المتعدد المتدرج، بعد ان قامت بإيجاد متغير التفاعل الذي ينتج من حاصل ضرب المتغير المستقل (دور مراقب الحسابات) والمتغير المعدل (معيار الاستدامة GRI308)، بعد تحويل قيمهما الى القيم المعيارية (Standardizing) بالإفادة من البرنامج الاحصائي (SPSS V.27). ويبين الجدول ( 47 ) ادناه نتيجة اختبار الفرضية الرئيسة السابعة:

جدول (48) الانحدار المتعدد المتدرج الخاص بالفرضية الرئيسة السابعة

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	R <sup>2</sup>	المتغير في قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F
		B	Std. Error	Beta					
1	(Constant)	1.621	.539	.470	3.009	.004	.274	-	8.85
	دور مراقب الحسابات	.456	.121	.207	3.773	.000			
	معيار الاستدامة GRI308	.235	.141		1.664	.103			
2	(Constant)	1.671	.558	.457	2.997	.004	.276	.003	5.85
	دور مراقب الحسابات	.444	.125	.204	3.538	.001			
	معيار الاستدامة GRI308	.231	.143	.052	1.620	.112			
	متغير التفاعل	.011	.027	.470	.404	.688			
a. Dependent Variable: الافصاح والشفافية:									

المصدر: اعداد الباحثة

يتبين من الجدول أعلاه ما يلي:

- 1- تكون الانموذج الأول من متغيرين هما دور مراقب الحسابات ومعيار الاستدامة GRI308. بلغت القيمة التأثيرية لدور مراقب الحسابات (0.456)، وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%)، وبلغت القيمة التأثيرية لمعيار الاستدامة GRI308 (0.235)، علما ان تاثير معيار الاستدامة GRI308 في الافصاح والشفافية لم يكن معنويا، اذ بلغ مستوى معنويته (10%) تقريبا.
- 2- تكون الانموذج الثاني من ثلاث متغيرات هي دور مراقب الحسابات ومعيار الاستدامة GRI308 ومتغير التفاعل، ويتبين منه ان دور مراقب الحسابات يؤثر في الافصاح والشفافية بمقدار (0.444) وهو تأثير معنوي عند مستوى (1%) لان قيمة (t) بلغت (3.538)، اما متغير معيار الاستدامة GRI308 فيؤثر بمقدار (0.231) وهو تأثير غير معنوي عند مستوى (5%) لان قيمة (t) بلغت (1.620). اما متغير التفاعل فيلاحظ انه يؤثر في العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية بمقدار (0.011)، وهو تأثير ايجابي، الا انه غير معنوي عند مستوى (5%)، لان قيمة (t) المحسوبة بلغت (0.404).
- 3- ان القوة التفسيرية للأنموذج الأول ( $R^2$ ) بلغت (0.274)، فيما بلغت القوة التفسيرية للأنموذج الثاني ( $R^2$ ) (0.276) وهذا يدل على وجود فرق موجب بين الانموذجين بقيمة ( $R^2$ ) بلغ (0.003) وهذا الفرق يعود الى دخول متغير التفاعل كمتغير ثالث في الانموذج.
- 4- بلغت قيمة (f) المحسوبة للأنموذج الاول (8.85) والانموذج الثاني (21.18) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%).
- 5- قامت الباحثة بحساب حجم التأثير من خلال المعادلة الاتية ( Selya etal,2012:2)

$$f^2 = \frac{R_{AB}^2 - R_A^2}{1 - R_{AB}^2}$$

حيث ان:

$$R^2_{AB} = \text{معامل تفسير النموذج الانحدار بوجود متغير التفاعل}$$

$$R^2_A = \text{معامل تفسير النموذج الانحدار من دون متغير التفاعل}$$

بتطبيق المعادلة أعلاه نجد ان حجم التأثير بلغ (0.002)، وبغرض معرفة مقدار حجم التأثير، استند الباحث الى قاعدة (Cohen,1988:413-414) التي تنص على :

أ- يكون حجم التأثير صغير إذا كان (0.02) فأكثر

ب- يكون حجم التأثير متوسط إذا كان (0.15) فأكثر

ت- يكون حجم التأثير كبير إذا كان (0.35) فأكثر

من القاعدة أعلاه يتبين ان حجم التأثير التفاعلي لمعيار الاستدامة GRI308 في العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية كان تأثيرا صغيرا جدا، وهذا امر متوقع كون مراقبي الحسابات في الشركات عينة الدراسة لا يعتمدون فعليا على المعيار عند تدقيق حسابات الشركات يستدل الباحثة من التحليل أعلاه عدم رفض فرضية العدم ( $H_0$ ) الخاصة بالفرضية الرئيسية السابعة بمعنى (لا يعدل معيار الاستدامة GRI308 العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية).

# الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول : الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات



## المبحث الأول / الاستنتاجات

### توطئة ...

توصلت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات استنادا على نتائج تحليل محتوى التقارير المالية وتقرير مراقب الحسابات للشركات الصناعية عينة البحث والتحليل الاحصائي لغرض تقديم التوصيات المناسبة من اجل تشجيع العمل بمعيار الاستدامة (GRI308) بطريقة تساهم في تخفيض المخاطر البيئية الناتجة عن سلسلة التوريد , وادناه اهم الاستنتاجات التي توصلت اليه الدراسة :

1- نستنتج ان الهدف من تطبيق معيار الاستدامة (GRI308) هو تحديد الموردين ذات الأثر البيئي السلبي من اجل الزام الموردين بيئيا الامر الذي ينعكس ايجابا في الحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية.

2- نستنتج ان الإبلاغ عن الاثار البيئية السلبية يعتبر بمثابة اداة تستخدمها إدارة الشركات للتواصل مع أصحاب المصلحة بان اداءها مستدام بيئيا ويتم وفقا لمبادئ المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية.

3- نستنتج من خلال تحليل محتوى التقارير المالية وتقرير مراقب الحسابات للشركات الصناعية عينة الدراسة ان نسب تنفيذ مؤشرات معيار الاستدامة (GRI308) متدنية جدا.

4- نستنتج من تحليل محتوى التقارير المالية وتقرير مراقب الحسابات ان معيار الاستدامة (GRI308) لا يحظى بالاهتمام المناسب من قبل الشركات الصناعية عينة البحث الامر الذي ينعكس على درجة اهتمام مراقب الحسابات بخصوص تدقيق نتائجها والذي سينحصر على تقويم الإفصاح والشفافية فيما يتعلق بالعمليات المالية فقط .

5- نستنتج من تحليل محتوى التقارير المالية ان الشركات عينة الدراسة لا تدرس ولا تهتم بالأثار البيئية التي يخلفها تجهيزها بالمواد الأولية ، حيث انها لا تطبق سلسلة التجهيز الخضراء، التي تمتد من المورد وصولا الى المستهلك.

6- نستنتج من خلال التحليل الاحصائي للشركات الصناعية عينة الدراسة انه توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية فيما يتعلق بالعمليات المالية فقط .

7- نستنتج من التحليل الاحصائي للشركات الصناعية عينة الدراسة انه لا توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين معيار الاستدامة (GRI308) والافصاح والشفافية وهذا ناتج من الضعف الكبير في تطبيق معيار الاستدامة (GRI308) في الشركات الصناعية العراقية عينة الدراسة.

8- نستنتج من التحليل الاحصائي للشركات الصناعية عينة الدراسة ان حجم التأثير التفاعلي لمعيار الاستدامة (GRI308) في العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية كان تأثيرا صغيرا جدا، وهذا امر متوقع كون مراقبي الحسابات في الشركات عينة الدراسة لا يعتمدون فعليا على المعيار عند تدقيق حسابات الشركات وبذلك نستنتج لا يعدل معيار الاستدامة (GRI308) العلاقة بين دور مراقب الحسابات والافصاح والشفافية.

9- نستنتج من التحليل الاحصائي ان مراقبي الحسابات في العراق تتوافر لديهم الخبرات والمؤهلات العلمية والعملية لتدقيق معايير الاستدامة مما يشير الى انه فيما اذا تمت المباشرة بتطبيق المعايير في الشركات العراقية فانه لن يكون من الصعب على مراقبي الحسابات تقبل هذه الفكرة والتعامل معها بحرفية الامر الذي سيؤدي الى تقويم الإفصاح والشفافية البيئية.

10- نستنتج من التحليل الاحصائي ان الشركات العراقية عينة الدراسة ان هناك قصور في العديد من الجوانب التي بدورها تعرقل تطبيق معايير الاستدامة

البيئية ومن اهمها عدم وجود الزام قانوني يلزم الشركات العراقية بتنفيذ معايير الاستدامة مما يتطلب وقفة تشريعية جادة من قبل الجهات المختصة.

## المبحث الثاني / التوصيات والمقترحات

### توطئة ....

ان الهدف الاساسي لأي باحث يتمحور بطرح مشكلة معينة للدراسة ومن ثم وضع ما يراه مناسباً من حلول وتوصيات او مقترحات في ظل الاستنتاجات التي تم التوصل اليها والتي تكون منبع للبحوث المستقبلية المنطلقة بما ينسجم ومتغيرات الدراسة الحالية , واهم هذه التوصيات هي :

- 1- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية عينة الدراسة بمعيار الاستدامة (GRI308) من خلال اعداد التقارير السنوية وفق معايير الاستدامة نتيجة لوجود قصور وضعف في عملية الافصاح في ظل التقارير التقليدية المعدة حالياً.
- 2- ضرورة الاستفادة من خبرات وتجارب الدول العربية والاجنبية في مجال تطبيق معايير الاستدامة البيئية.
- 3- ضرورة وجود وقفة تشريعية جادة تلزم الشركات الصناعية العراقية عينة البحث بمعايير الاستدامة البيئية وخاصة (GRI308) من اجل التحوط قدر الإمكان من المخاطر البيئية الخاصة بالموردين.
- 4- ضرورة توعية أصحاب القرار في الوحدات الاقتصادية فضلاً عن الأجهزة الرقابية بمفهوم معيار (GRI308) وما يترتب عليه من اثار إيجابية على الاقتصاد المحلي فضلاً عن تطوير وتحسين العمل المحاسبي والرقابي وتعزيز مستوى الشفافية والافصاح.

- 5- تعزيز خبرة ومهارة الكوادر العاملة وتطوير الكفاءات من المحاسبين ومراقبي الحسابات بما يتوافق مع متطلبات الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) من خلال إقامة دورات تدريبية او الاستعانة بمختصين في هذا المجال وكيفية الاستفادة منه في ادارة المخاطر البيئية .
- 6- العمل على تفعيل مبدأ المساءلة البيئية على الشركات الصناعية التي تطبق معايير الاستدامة البيئية ومؤشراتها من اجل تحسين مستوى الإبلاغ عن الاثار البيئية الناتجة عن أنشطتها وعدم الاقتصار على المعلومات المالية .
- 7- ضرورة تبني الأجهزة الرقابية ومكاتب التدقيق الخاصة لمبادرات ومؤشرات يتم استخدامها في قياس الإبلاغ عن الأداء البيئي للشركات الصناعية.
- 8- ضرورة العمل على وضع اطار محاسبي متكامل للإبلاغ عن مؤشرات الاستدامة البيئية بما في ذلك (GRI308) في التقارير المالية السنوية سعياً في تحقيق التنمية المستدامة.
- 9- ضرورة إيلاء الشركات الصناعية عينة الدراسة اهمية كبيرة لسلسلة التوريد والآثار البيئية التي قد يخلقها تجهيزها بالمواد الاولية سعياً منها في الحفاظ على الموارد البيئية فضلاً عن ان اتباع سلسلة التوريد الخضراء قد يزيد من قيمتها السوقية وقدرتها التنافسية.

# المصادر



## المصادر والمراجع العربية

### القرآن الكريم

#### اولاً:-التقارير والوثائق الرسمية

- 1- التقارير السنوية للشركات عينة البحث للفترة (2016-2023).
- 2- تقارير مراقب الحسابات للشركات عينة البحث للفترة (2016- 2023)
- 3- قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 مادة رقم 295 و300 و437
- 4- قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل مادة رقم 136
- 5- قانون ضريبة الدخل رقم 113 الصادر في 1982 والمعدل في (2004).
- 6- قانون سوق العراق للأوراق المالية لسنة (2004).

#### ثانياً: الكتب

- 8- نور الدين، أحمد فايد،(2015)،"التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، الطبعة 1 .
- 9- القرشي، ايداد رشيد ، (2014)، "التدقيق الخارجي -منهج علمي نظري وتطبيقي" دار الكتب والوثائق -بغداد
- 10- العواد ،اسعد محمد علي وهاب،(2020)،"التدقيق المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية"، دار الكتب والوثائق ،بغداد،العراق.

#### ثالثاً: الرسائل والاطاريح

- 11-العربي ،حسن محمد،(2014)،"دور المراجعة الخارجية في تحسن جودة القوائم المالية – دراسة حالة شركة مطاحن البركة زربية الوادي بسكرة"، جامعة محمد خيضر – بسكرة – كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-قسم العلوم التجارية
- 12-الابراهيمى ،حسن عبد الكريم،(2018)،"توظيف معايير محاسبة الاستدامة معيار fno101 لتحسين الافصاح والشفافية وتعزيز ثقة المستثمرين بحث تطبيقي للمصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مقدم لنيل درجة الماجستير ،جامعة كربلاء -قسم المحاسبة.

13- التميمي ، احمد قاسم محمد،(2017)،"تأثير استمرار عمل مراقب الحسابات على جودة التدقيق بحث تطبيقي على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " ،مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.

14-الخفاجي ،ايمان احمد جواد ،( 2018)،"قياس التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات ESG/ S&P ومعايير GRI -بحث تطبيقي في عينة من

الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " ، مقدم الى مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة كربلاء لنيل درجة الماجستير

15-الربيعي، خلود هادي عيود مختار،(2006)، "تعزيز معطيات الشفافية في ظل تقانة المعلومات وقرارات الإنتاج والعمليات: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدراء في مجموعة مختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى" اطروحة دكتوراه جامعة الموصل.

16-النجار، عبد الكريم محمد سلمان،(2012)،"مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية بحث تطبيقي لعينة من المصارف العراقية الخاصة"، مقدم الى جامعة بغداد-المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

17-النعسان ،سماح أسامة ،(2018)،" العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين"، رسالة ماجستير علوم في المحاسبة .كلية التجارة .الجامعة الاسلامية في غزة

18-الفار، محمد سليمان،(2017)،" المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات في ظل التأكيد على تقرير الإدارة عن مدى التزامها بتطبيق الحوكمة البيئية"،جامعة قناة السويس كلية التجارة، مصر.

19-العويسي ، امينة،(2016)،" دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" ، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين ، رسالة ماجستير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

20- بوزنادة ،عبد الرحيم ،(2016)، "متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

وخبراء محاسبين " ، جامعة محمد خيضر – بسكرة – كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير .

21-حرب، نعيمة محمد ،(2011)،"واقع الشفافية الإدارية ومتطلبات تطبيقها في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة" ، الجامعة الإسلامية – غزة كلية التجارة قسم إدارة الأعمال

22-حسين ،مرودة محمد ،(2018)،"دور مراقب الحسابات في التحقق من تطبيق مؤشرات الشفافية واثرها في تحسين جودة التدقيق" ، رسالة ماجستير ،جامعة كربلاء ،كلية الادارة والاقتصاد ،قسم المحاسبة.

23--شرشافة، الياس ،(2018)،"اثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية" رسالة ماجستير ،جامعة فرحات عباس سطيف ،الجزائر.

24-عبد السيد، ناظم حسن وسلطان، اياد شاكر ويوسف، زينب جبار،(2009)،" لمحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)" ،كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة ، العراق.

25- عبد الناصر ، عاشوري ،(2016)،" دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" ، رسالة ماجستير ، جامعة سطيف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم علوم التسيير .

26-عزايزية، قلقول و صديقة،(2022)،" دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تعزيز جودة المعلومة المالية" ، دراسة استطلاعية في شركة صوميفوس، تبسة.

27-فارس، شتحونة محمد،(2016)، "مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة خلال سنة 2016" ،جامعة قاصدي مرباح -ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.

28-قبال ،زينب و دفيني ،حياة ،(2016)، " دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " ، مذكرة تخرج من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في تخصص الرقابة و التدقيق

29-قطوش ،مريم ،(2018)، " التوجه نحو تحقيق أبعاد الاستدامة كمدخل لتعزيز المؤسسات المستدامة دراسة مقارنة بين مؤسسة - ENPEC سطيف ومؤسسة SANIAK بعين الكبيرة"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة فرحات عباس سطيف ،كلية العموم الاقتصادية والتجارية وعموم التسيير ،الجزائر.

30-منصر ،جمال، (2015) ، "مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي " ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير.

31-محسن، سارا عبد الكريم، (2020)، " دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من ممارسات الادارة في تنفيذ الموازنة العامة(بحث تحليلي واستطلاعي)"، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل درجة (الماجستير) علوم في المحاسبة.

32-ياسين ،يوسف طه ،(2017)، "تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير الادوات المالية الدولية في نطاق التدقيق ومسؤوليات المدقق" ،الكلية التقنية الإدارية- بغداد

#### رابعاً: البحوث والدوريات

33-إبراهيم ،رجاء سعدي ووهاب رياض جميل،(2023)، "دور استراتيجيات إدارة المخلفات الصناعية في تحقيق الاستدامة البيئية" دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في الشركة العامة لكبريت المشراق، مجلد 4، عدد3.

34-أحلام ،حدو سميرة ،(2015)، "دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري (تجارب دولية) جامعة الشلف - مجلة الردة لاقتصادات الأعمال- العدد 1

35-احميده ،إبراهيم محمد،(2019)، " العلاقة بين حوكمة الشركات وممارسات الإفصاح البيئي في البيئة الليبية" ،مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية عدد13، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن الجامعة الاسمرية الإسلامية.

- 36-الابراهيم ديبالى،(2015)، " دور التدقيق المستمر في تعزيز ملاءمة التقارير المالية المنشورة بلغة التقرير المالي الالكتروني الموسع"، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد (37)، عدد (5) .
- 37-الديب، ولاء مصطفى محمود محمد وولاء مصطفى الفضالي وعزت احمد غنام وغريب جبر،(2020)، " التأثيرات المتوقعة على قيمة المنشأة من خلال القياس و الإفصاح البيئي "، بحث منشور في مجلة الدراسات والبحوث البيئية، عدد 10، مجلد 3.
- 38-العايب عبد الرحمان(2011)، "وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد، 11 الجزائر،
- 39-الججاوي ،طلال محمد علي والخفاجي ،ايمان جواد احمد،(2020) " قياس مدى التزام ومعايير ESG و ISX و S&P الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفقا لمؤشرات بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق GRI للأوراق المالية" المجلة العربية للإدارة، مجلد 40، عدد 1
- 40-المجالي ،احمد عبد الرحمن،(2016)، " المفهوم القانوني لمهمة مراقب الحسابات في الشركة الخاضعة للأنظمة السعودية"، بحث منشور في مجلة الفكر صادرة عن كلية الحقوق لرقابته وفقا والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثالث عشر
- 41-المعموري ،محمد عبد الرسول جابر،(2022)، " قياس مدى التزام الشركات المدرجة في لتحسين الأداء والإبلاغ المالي وتعزيز الثقة (SASB)السوق المالي بمعايير محاسبة الاستدامة في البيانات المالية بحث تطبيقي مقارن في عينة من الشركات العراقية والعربية" ، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة دراسات محاسبية و مالية.
- 42-بن كحيل، محمد و علوطي عاشور،(2021) "الثقافة التنظيمية وعلاقتها بتحقيق التنمية المستدامة دراسة ميدانية بمقر بلدية عين الملح"، بحث منشور في مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، عدد1، اصدار 11.
- 43-حسب الله ،وفاء يوسف احمد،(2015) " تفعيل دور المراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري : دراسة ميدانية"، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، عدد4، مجلد19..
- 44-داوود، فالح عبد الحسن،(2016)، " دور مراقب الحسابات في تعزيز التحكم المؤسسي"، بحث منشور في مجلة جامعة ذي قار، عدد 11، اصدار 4.
- 45-عباس ، اسامة طارق ووفاء عبد الامير الدباس،(2021)، " دور مراقب الحسابات في قياس مستوى الإفصاحات العامة في تقرير الإدارة السنوي لوحدات القطاع العام وفق معايير مبادرة التقارير العالمية(جي ار أي)"، بحث منشور في مجلة مدينة العلم، مجلد 13، عدد2

46-عبودي، ماجد هاشم،(2017)، "الشفافية الاستراتيجية وانعكاسها في الحد من ممارسة الفساد الاداري"، (دراسة تحليلية لأراء عينة من الموظفين في ديوان محافظة كربلاء المقدسة)، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد 14 العدد 2 .

47-عوض, امال محمد،(2017)، "تحليل وتقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأداء البيئي والأداء المالي لأغراض التنمية المستدامة: دراسة استكشافية في منشآت الأعمال المصرية"، عدد 21،مجلد 8.

48-قندح ,عدلي،( 2013)،" تعزيز نزاهة قطاع الأعمال في الأردن دور القطاعين الحكومي والخاص"، مقدمة في حلقة نقاشية تنظمها هيئة مكافحة الفساد بالتعاون مع منظمة التعاون والتنمية OECD، عمان الأردن.

49-كمال ,قحطان طارق يوسف ويعقوب, فيحاء عبد الله،(2013)،"مسؤولية مراقب الحسابات بالتحقق عن نتيجة النشاط في ضوء استمرارية شركات المقاولات العامة"، دراسة تطبيقية في شركة الفاروق العامة للمقاولات الإنشائية، مجلة دراسات محاسبية و مالية - المجلد الثامن- العدد ٢٤ .

50-محمد، عمر السر حسن وخليلو وحسام عيسى، ( 2015)، " دراسة تحليلية للعلاقة بين آليات حوكمة الشركات وتحقيق الشفافية في التقارير المالية لمصارف"، دراسة ميدانية في المصارف التجارية السودانية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية \_ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 37 - العدد 2.

51-منصور, داليا علي محمد،(2021)،" نحو مؤشر الزامي للإفصاح المحاسبي البيئي" جامعة طرابلس، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، قسم المحاسبة، العدد 33.

52-منصور، داليا على محمد، (2021)"نحو مؤشر الزامي للإفصاح المحاسبي البيئي"

#### رابعاً: مصادر اخرى

53-حمد، منى كامل وجيليلة عيدان الذهبي،(2016)، "إ نموذج مقترح للشفافية والإفصاح لدعم القطاع الزراعي" المؤتمر العلمي الدولي الثامن والمؤتمر العلمي الحادي عشر(رؤى أكاديمية للإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري في العراق)

## English sources and reference

## First: Books

- 1- Arens, Alvin A., Randa L J . E Lder , Mark S . B Easley ,(2014),”**Auditing And Assurance Services**” , F I F Teenth EDiTion.
- 2-Arens, Alvin A., Randa L J . E Lder , Mark S . B Easley,(2012),”**services assurance and auditing**”.
- 3-Deegan, C. & Unerman, J.,(2011),”**Financial accounting theory**”, 2nded., UK: McGraw Hill.
- 4-Gantz, Stephen .D. ,(2014), "**The Basics of IT Audit Types of Audits**" ,83–104. doi:10.1016/B978-0-12-417159-6.00005-5.
- 5-Gantz, Stephen .D., (2014), "**The Basics of IT Audit Purposes, Processes, and Practical Information**”, science direct elre sever Journal.
- 6-Carreira, F. J. A., Damião, A., Abreu, R., & David, F. ,(2014),”**Environmental disclosure: From the accounting to the report perspective**”. In *16th International Conference on Enterprise Information Systems (ICEIS 2014)* (pp. 496-501).
- 7-Goodson, Stephen G .&J .Mory ,Kenneth & R. Lapointe Jacques,(2012), "**supplemental guidance the role of auditing in public sector governance**" , The Institute Of Internal Auditors
- Multivariate -"Hair, J.F. Jr., Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C., (1995), , 4th ed. USA: Prentice Hall."Data Analysis with Readings
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E., (2014),” Multivariate Data Analysis”, 7th Edition, Pearson Education, Upper Saddle River.
- Field, A., (2009).” Discovering statistics using SPSS”, 3<sup>rd</sup> edition. London: Sage.
- 8-Ittonen , Kim ,(2010),"**A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports**", Vaasan Yliopiston Julkaisuja Opetusjulkaisuja Business Administration Accounting And Financ.
- 9-Johnstone, Karla M& Gramling, Audrey A& Rittenberg, Larry E,(2014),”**Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit**”, Ninth Edition - Printed in the United States of America.

10-Lane, Molly Millars, Wokingham, Berkshire, (2013), "external auditing" Published by Kaplan Publishing UK Unit 2, The Business Centre.

11-Louwers, T. J., Blay, A. D., & Sinason, D. H. (2018). "Auditing & assurance services". McGraw-Hill.

12-Marker, Andy", (2018), "Compliance Auditing 101: Types, Regulations and Processes", Online search publication

13-Mckinnon, alan & cullinane, Sharon & browne, michael, & whiteing, Anthony, (2010), "green logistics improving the environmental sustainability of logistics", this book is available from the British Library.

14-messier, wiliam f & glover , steven . m & prawitt douglas , (2016), "auditing & systematic approach", tenth edition.

15-Najjar, S., (2010), "strategic management", Dar Al-Hamed for publication and distribution,

## Second: Periodicals

16-Betianu, L., (2011), "Indicators of The Global Reporting Initiative Regarding Sustainable Development", Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica .

17-Clift, Roland, (2007), "Climate change and energy policy: The importance of sustainability arguments", Centre for Environmental Strategy, University of Surrey, Guildford.

18-Heyrani, Forough & Banimahd, Bahman & Roudposht, Fereydoun Rahnamayeh, (2016), "Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management", 1st International Conference on Applied Economics and Business, ICAEB 2015 a Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

19-Hossain, M. & Andrew, J., (2006), "Corporate Social and Environmental Disclosure in Developing Countries: Evidence from Bangladesh", University of Wollongong Research: Wollongong, Australia.

20-Kesimli, Iffet, (2019), "External Auditing And Quality", Series Editor, Kiymet Tunca Caliyurt, Iktisadi Veidari Bilimler Fakültesi, Trakya University Balkan Yerleşkesi, Edirne, Turkey.

- 21-Kong, Lily,(2009),”**Making Sustainable Creative/Cultural Space in Shanghai and Singapore**”, Singapore Management University ,Research Collection School of Social Sciences School of Social Sciences.
- 22-Lisene, M.,(2015),” **Sustainability Practices And Reporting By The South African Banking Sector**”, Submitted As Fulfilment Of The Requirements For The Degree Magister Commercii, School Of Accounting Sciences.
- 23-Mäntysalo, Venla ,(2015),”**The Importance of Transparency in Ethical Governance: Current Research and Finnish Citizens’ Perceptions**”.
- 24-moghaddam ,seyed mahmood hosseini,(2016),”**engineering of transparency requirements in business information systems**”, Bournemouth university
- 25-Nasta, Laura Nicoleta &Ladar, Călin Tănase,(2015) ,”**Convergences And Divergences Between Internal And External Audit On International Context**”, AGORA International Journal of Administration Sciences.
- 26-Ones, Deniz S.& Dilchert, Stephan,(2012),”**Environmental Sustainability at Work: A Call to Action**”, Industrial and Organizational Psychology, University of Minnesota Baruch College, CUNY.
- 27-Rupley, Kathleen& Brown, Darrell &Scholar, PDX,(2012),” **Governance, Media and the Quality of Environmental Disclosure**”, Portland State University, Business Faculty Publications.
- 28-sonmez, melih,(2014),”**the role of better transparency law in corporate governance and financial markets, and its practicability in legal systems: a comparative study between the eu and turkey**”, thesis submitted in fulfillment of the requirement for the award of philosophy of doctorate at durham university .
- 29-Sun, Nancy& Salama, Aly & Habbash, Murya & Hussainey, Khaled,(2019).” **Corporate Environmental Disclosure and Earnings Management: UK Evidence**”, Durham University Library, Stockton Road.
- Sharma,Suparn&Raina,Dalip&Devi, Surender Singh Shri Mata Vaishno,(2012),” **Measurement Of Technical Efficiency And Its An Experience Of Indian Banking Sector**”, University Katra , India
- 30-Wallin,Tristan Schiehlé Jonas,(2014),”**The reporting on sustainability performance indicators A thesis about the reporting of the Global Reporting Initiative’s sustainability Performance Indicators by the largest Swedish**

companies of the industrial sector”, Master thesis, Umeå School of Business and Economics.

31-Yingjun, Lu&Indra,Abeysekera,(2017),”What Do Stakeholders Care About? Investigating Corporate Social and Environmental Disclosure in China”, Charles Darwin University, Published in: Journal of Business Ethics.

### Third: Letters and Notes\

32- Auliani, A., Pramesti, D., & Yunita, L., (2023),”The Role Of Auditor In Sustainability Reporting”. International Journal Of Social Science, Education, Communication And Economics (SINOMICS JOURNAL), 1(6).

33-Aarseth, W.& Ahola, T.& Aaltonen, K.& okland, A.&Andersen, B.,( 2017),”Project sustainability strategies: A systematic literature review”.

34-Acar, Ece&Çalıyurt, Kıymet Tunca&Karaibrahimoglu, Yasemin Zengin,(2020),”Does ownership type affect environmental disclosure?”, this journal is available on Emerald Insight

35-Ahmad, Nassr Saleh Mohamad& Ishwerf, Adel Imhmed,(2014),”Forces and Obstacles for Corporate Environmental Disclosure (CED) in Libya: Perspective of Stakeholders”, Interdisciplinary Business Research.

36-Albulena, Mustafa Hysen &Ismajli &Leonora Haliti ,Rudhani, (2017),”The Importance Of The Audited Financial Statement In Attracting Foreign Investors In Private Sector In Kosovo” , Baltic Journal Of Real Estate Economics And Construction Management.

37-Al-Tamimi, Nadim Shailan jaba& Shaker, Salah Mansour , (2009), ”The role of the auditor in promoting disclosure of financial reports in light of corporate governance” Published research Journal of Accounting and Financial Studies ( JAFS).

38-Al-Dalabih,Firas A.N (2018), ”The Role of External Auditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statements in the Jordanian Industrial Companies”, Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018, Vol. 14, no. 1, 6-16.

39-Appelbaum, D. A., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A, (2018), ”Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics” ,Journal of Accounting Literature, 83–101.

- 40-Argyrous, George,(2012),” **Professional Perspective Evidence Based Policy: Principles Of Transparency And Account Ability**”, Australian Journal of Public Administration, vol. 71, no.56
- 41-Asante-Appiah, B., & Lambert, T. A.M,(2022),”**The Role Of The External Auditor In Managing Environmental, Social, And Governance (ESG) Reputation Risk**”. Review Of Accounting Studies, Forthcoming.
- Álvarez Jaramillo, J., Zartha Sossa, J. W., & Orozco Mendoza, G. L., (2019),”**Barriers to sustainability for small and medium enterprises in the framework of sustainable development—Literature review**”, *Business Strategy and the Environment*, 28(4), 512-524.
- 42-Baalouch, Fatma & Ayadi, Salma Damak & Hussainey, Khaled,(2019),” **A study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed companies**”, Journal of Management and Governance .
- 43-Badingatus, Solikhah & Ukhti, Maulina & Collins, G. Ntim,(2021),” **Factors influencing environment disclosure quality and the moderating role of corporate governance**” , Business & Management .
- 44-Barbier, Edward B.& Burges, Joanne,(2017),”**The Sustainable Development Goals and the systems approach to sustainability**”, economics-ejournal.
- 45-Brammer ,Stephen, &Stephen, Pavelin, (2008),”**Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure**”, 17(2).
- 46-Brennan-Marquez, K., & Susser, D. ,(2016),”**Obstacles to transparency in privacy engineering**”, In 2016 IEEE Security and Privacy Workshops (SPW) (pp. 49-52). IEEE.
- 47-Brown H.S., M. de Jong, T. Lessidrenska,(2009),”**The rise of the Global Reporting Initiative: a case of institutional entrepreneurship**”. Environmental Politics, 18 (2): 182- 200
- 48-Chan, D., & M., Vasarhelyi,(2011),”**Innovation and practice of continuous auditing**” ,International Journal of Accounting Information Systems, Vol.12, Issue 2,pp 152-160.
- 49-Chang, D.L.& Sabatini-Marques, J.& da Costa, E.M.& Selig, P.M.& Yigitcanlar, (2018),” **Knowledge-based, smart and sustainable cities: a provocation for a T., conceptual framework.**”.

50-Charles, H. Cho & Robin, W. Roberts & Dennis, M. Patten, (2010), "The language of US corporate environmental disclosure", Accounting, Organizations and Society.

51-Charles, H. Cho & Dennis, M. Patten, (2007), "The role of environmental disclosures as tools of legitimacy", Accounting, Organizations and Society, Volume 32, Issues 7–8.

52-Choi, J. & Jun, S. & Park, S. A., (2016), "patent analysis for sustainable technology management" .

53-Cox, Pamela L. & Friedman, Barry A. & Tribunella, Thomas, (2011), "Relationships among Cultural Dimensions, National Gross Domestic Product, and Environmental Sustainability",

54-de Villiers, C., & Sharma, U. , (2020), "A critical reflection on the future of financial intellectual capital, sustainability, and integrated reporting", Critical Perspectives on Accounting, 70, 0–25.

55-Delmas, M. A. & M. J. Montes-Sancho. (2010) "An Institutional Perspective on the Diffusion of International Management System Standards: The Case of the Environmental Management Standard ISO 14001" , Business Ethics Quarterly, Forthcoming.

56-Dereck, Barr Pulliam, (2018), "The effect of continuous auditing and role duality on the incidence and likelihood of reporting management opportunism" , Management Accounting Research

57-Edmund A. Spindler & Dipl.-Ing , (2013), "The History of Sustainability The Origins and Effects of a Popular Concept".

58-Evana, E. I. N. D. E., (2017), "The effect of sustainability reporting disclosure based on global reporting initiative (GRI) G4 on company performance (a study on companies listed in indonesia stock exchange)", The Indonesian Journal of Accounting Research, Vol 20, No 3.

59-Faisal, Faisal & Achmad, Tarmizi, (2014). "Internal contextual factors influencing the extent of environmental disclosure", Int. J. Managerial and Financial Accounting, Vol. 6, No. 4.

60-Fallan, Even & Fallan, Lars, (2019), "corporate tax behaviour and environmental disclosure: strategic trade-offs across elements of csr", scandinavian journal of management, volume 35, issue 3.

- 61-Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2012).”**Transparent information system for sustainability**”. A sectoral analysis. *Procedia Technology*, 5, 31-39.
- 62-Forsssbaeck, Jens& Oxelheim, Lars,(2014),"**The Multi-Faceted Concept of Transparency**" Research Institute of Industrial Economics.
- 63-Fung ,Benjamin,(2014), "**The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance**", *Universal Journal of Management* 2
- 64-Gallego-Álvarez, I., Lozano, M. B., & Rodríguez-Rosa, M. ,(2018),. “**An analysis of the environmental information in international companies according to the new GRI standards**”, *Journal of Cleaner Production*, Vol.182, 57-66.
- 65-Global Reporting Initiative. ,(2020),” **The GRI Standards : the global standards for sustainability reporting Why do sustainability reporting ?** The business case for.[https://www.globalreporting.org/standards/media/2458/gri\\_standards\\_brochure](https://www.globalreporting.org/standards/media/2458/gri_standards_brochure)
- 66-Golgeci, I., Makhmadshoev, D., & Demirbag, M. ,(2021),” **Global value chains and the environmental sustainability of emerging market firms: A systematic review of literature and research agenda**”. *International Business Review*, vol.30,no. 5, 101857.
- 67-Guillamón, M. D& Ríos, A. M. & Gesuele, B. & Metallo, C. ,(2016),” **Factors influencing social media use in local governments: The case of Italy and Spain** *Government Information Quarterly*”, 33 (3), pp. 460-471.
- 68-H. Cho ,Charles & Maurice, Jonathan & Nègre, Emmanuelle &Verdier, Marie-Anne, (2021), "**Is environmental disclosure good for the environment? A meta-analysis and research agenda**" .
- 69-Haapamäki,Elina ,(2018),”**Voluntary Auditing: A Synthesis Of The Literature**” , *European Accounting Association , Accounting In Europe*, 15(1).
- 70-Haladu, A.& Salim, B.B,(2016),” **Corporate ownership and sustainability reporting: Environmental agencies moderating effects**”,*Int. J. Econ. Financ.*
- 71-Harris, Jonathan M.,(2003),”**International Society for Ecological Economics Internet Encyclopaedia of Ecological Economics Sustainability and Sustainable Development**”.
- 72-Harrison, Theresa M..& Sayogo, Djoko Sigit.,(2014),” **Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study** *Government Information Quarterly*”,31 (4). pp. 513-525.

- 73-Hosseinniakani,Seyed Mahmoud& Inácio, Helena &, Mota, Rui A,(2014)," **Review On Audit Quality Factors**" , International Journal Of Academic Research In Accounting, Finance And Management Sciences.
- 74-Ifada, Luluk Muhimatu& Indriastuti, Maya &Ibrani, Ewing Yuvisa,(2021), "**Environmental Performance And Environmental Disclosure: The Role Of Financial Performance**" ,Journal Of Asian Finance, Economics And Business Vol 8 No 4.
- 75-Iles, A. &A. N. Martin, (2013), "**Expanding Bioplastics Production: Sustainable Business Innovation in the Chemical Industry**", Journal of Cleaner Production .
- 76-Jans, Mieke& Hossein pour, Marzie,(2018),"**How active learning and process mining can act as Continuous Auditing catalyst**,"International Journal of Accounting Information Systems.
- 77-Janssen, M., & van den Hoven, J. ,(2015),"**Big and Open Linked Data (BOLD) in government: A challenge to transparency and privacy?**". *Government Information Quarterly*, 32(4), 363-368.
- 78-Jenkins, H. & Yakovleva, N., (2006), "**Corporate social responsibility in the mining industry: exploring trends in social and environmental disclosure**", Journal of Cleaner production.
- 79-Jenkins, W.,( 2011)," **Environmental pragmatism, adaptive management, and cultural reform**", Ethics Environ.
- 80-Jessop, Anna &Wilson, Nicole & Bardecki ,Michal & Searcy, Cory,(2019),"**Article Corporate Environmental Disclosure in India: An Analysis of Multinational and Domestic Agrochemical Corporations**".
- 81-Josephine K Musango, , Alan C Brent,2010," **A conceptual framework for energy technology sustainability assessment**",1-8.
- 82-Joudeh, Abdul Hakim Mustafa& Almubaideen, M.& Haitham ,I& Alroud, Shaher Falah,(2018),"**Environmental Disclosure In The Annual Reports Of The Jordanian Mining And Extraction Companies**", Journal of Economics, Finance and Accounting, (JEFA), ISSN: 2148-6697.
- 83-Katriina Soini a, Inger Birkeland b,(2014)," **Exploring the scientific discourse on cultural sustainability**",214-217.

84-Kim, J.& Jun, S.& Jang, D.& Park, S.,(2018),” **Sustainable Technology Analysis of Artificial Intelligence Using Bayesian and Social Network Models**”.

Kaiser, Henry, F., (1974)," An index of factorial simplicity", *Psychometrika* Volume 39, Number 1.

85-KosackStephen&fung,archon(2014), **Does Transparency Improve Governance?**

86-Liu, S., Liu, C., & Yang, M. ,(2021),”**The effects of national environmental information disclosure program on the upgradation of regional industrial structure: Evidence from 286 prefecture-level cities in China**”,*Structural Change and Economic Dynamics*,Vol. 58, 552-561.

87-Lynn, M., & Parker, L.,(2006)., "**Critical race studies in education: Examining a decade of research on US schools**". *The Urban Review*, 38, 257-290.

88-Lourenc, rui pedro,(2015),” **government portals: A perspective of transparency for accountability Government Information Quarterly**”, 32 (3), pp. 323-332.

89-Lozano, R. & D. Huisingh,(2011),"**Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting**”, *Journal of Cleaner Production*.

90-Lozano, Rodrigo& Robin von, Haartman,(2018),” **Reinforcing the Holistic Perspective of Sustainability: Analysis of the Importance of Sustainability Drivers in Organizations**”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management Corp*, Published online in Wiley Online Library.

91-Lu , Lucy Wenxiang & Taylor, Martin Edward,(2018),”**A study of the relationships among environmental performance, environmental disclosure, and financial performance**”, this journal is available on Emerald

92-Liu, X., Xu, H., & Lu, M., (2021),” **Do auditors respond to stringent environmental regulation?**”, Evidence from China’s new environmental protection law. *Economic Modelling*,NO. 96, 54-67.

93-Le Billon, P., Lujala, P., & Rustad, S. A.,(2021), "Transparency in environmental and resource governance: theories of change for the EITI" ,*Global Environmental Politics*, 21(3), 124-146.

94-Marimon, F., del Mar Alonso-Almeida, M., del Pilar Rodríguez, M., & Alejandro, K. A. C. ,(2012), “**The worldwide diffusion of the global reporting initiative: what is the point?**”. *Journal of cleaner production*, 33, 132-144.

- 95-Marshall, Julian D.& Toffel, Michael W.,(2005),”**Framing the Elusive Concept of Sustainability: A Sustainability Hierarchy**”, Environmental Science & Technology, Vol. 39, No. 3.
- 96-Martinez-Ferrero, J., Garcia-Sanchez, I. ., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2013),”**Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure**”. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(1), 45–64
- 97-Martins, VWB.& Rampasso, IS.& Anholon, R.& Quelhas, OLG. & Leal Filho, W., (2019),” **Knowledge management in the context of sustainability: Literature review and opportunities for future research**”, Journal of Cleaner Production.
- 98-Matheus, R., Janssen, M., & Janowski, T. (2021),”**Design principles for creating digital transparency in government. Government Information Quarterly**”, 38(1).
- 98-Mincey, Sarah K.& Hutten, Miranda& Fischer, Burnell C.& Evans, Tom P.& Stewart, Susan I.& Vogt, & Jessica M.,(2013),” **Structuring institutional analysis for urban ecosystems: A key to sustainable urban forest management**”
- 99-Moldan & Janousková, Svatava& Hák, Tomás,(2012),”**How to understand and measure environmental sustainability: Indicators and targets**”, ScienceDirect Ecological Indicators journal.
- 100-Nasution, A H& Nasution,b& Saidin, o k,(2020),” **Transparency standards and information disclosure of bank business activities**”, IOP Conference Series: Earth and Environmental Science.
- 101-Nor, N. M., Bahari, N. A. S., Adnan, N. A., Kamal, S. M. Q. A. S., & Ali, I. M. (2016),”**The effects of environmental disclosure on financial performance in Malaysia. Procedia Economics and Finance**, 35, 117-126
- 102-Nordin, Ingrid Gustafsson,(2022),” **Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming independent Critical Perspectives on Accounting**”, Online search publication.
- 103-Park, Sangsung& Jun, Sunghae,(2017),” **Statistical Technology Analysis for Competitive Sustainability of Three Dimensional Printing**”, Vol. 20, No. 9
- 104-Petera, P., & Wagner, J.,(2015),”**Global reporting initiative (GRI) and its reflections in the literature**”. European Financial and Accounting Journal, 10(2), 13-32.

105-Pien, Chung-pei, (2020),” **Local environmental information disclosure and environmental non-governmental organizations in Chinese prefecture-level cities. Journal of Environmental Management**”. Journal of Environmental Management, 275

106-Portella, Anastácia Rosa& Borba, José Alonso,(2020),” **Environmental disclosure in corporate websites: a study in Brazil and USA companies**”, RAUSP 55 (3) .

107-Rahmatika, dien noviany,(2021),”**exploring the relation of environment disclosure, environmental performance and company characteristics in indonesia: an empirical analysis**”, International Journal of Economics, Business and Accounting Research Vol-5, ISSN: 2614-1280.

108-Rankin, M. & Windsor, C. & Wahyuni, D., (2011),”**An investigation of voluntary corporate greenhouse gas emissions reporting in a market governance system: Australian evidence**”, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 24, No. 8.

109-Rawlins. Brad L.,(2008),”**Measuring the relationship between organizational transparency and employee trust Public**”, Relations Journal Vol. 2, No. 2, Public Relations Society of America.

110-Reis, O, (2003),” **Nachhaltigkeit – Ethik – Theologie. Eine Theologische Beobachtung Der Nachhaltigkeitsdebatte**”, Münster: LIT-Verlag.

111-Rezaee ,Zabihollah,(2017),”**Corporate Sustainability: Theoretical and Integrated Strategic Imperative and Pragmatic Approach**”, The Journal of Business Inquiry 2017, 16, Issue 1.

112-Ricardo, Matheus&Marijn, Janssen&Tomasz, Janowski, (2021),” **Design principles for creating digital transparency in government**”,

113-Rochester, John Morelli,(2011),” **Environmental Sustainability: A Definition for Environmental Professionals**”, Institute of Technology, Journal of Environmental Sustainability Volume 1 | Issue 1 .

114-santiso, carlos,(2017),”**auditing for account ability ?political ec nomy of government au diting and budget oversight in emerg in geonomie** ”, a dissertation submitted to johns hopkins university in conformity with the requirements for the degree of doctor of philosophy baltimore, Maryland.

- 115-Sarpong Kusi, Simonov & Gupta, Himanshu& Sarkis, Joseph,(2019),”**A supply chain sustainability innovation framework and evaluation methodology**”, International Journal of Production Research.
- 116-Solberg, M. ,(2010), “**A survey analysis of transparency in three Asian regulatory agencies responsible for medical products**” (Doctoral dissertation, University of Southern California).
- 117-Solikhah, B., & Maulina, U. ,(2021),”**Factors influencing environment disclosure quality and the moderating role of corporate governance**”,Cogent Business & Management, 8(1), 1876543.
- 118-Stefan, Baumgartner& Martin, Quaas, (2010),” *What is sustainability economics*”? **sustainability reporting Why do sustainability reporting**” ? The business case for.
- 119- Shi, D., Bu, C., & Xue, H. ,(2021),” **Deterrence effects of disclosure: The impact of environmental information disclosure on emission reduction of firms**”,. Energy Economics, Vol. 104, 105680.
- 120-Taliani ,Emma Castelló& Escobar, Silvia Giralt& Rosa, Fabricia Silva, (2021),”**Environmental Disclosure: Study on Efficiency and Alignment with Environmental Priorities of Spanish**”.
- 121-Tanguay, G. A., Rajaonson, J., Lefebvre, J. F., & Lanoie, P. ,(2010),”**Measuring the sustainability of cities: An analysis of the use of local indicators**”,Ecological indicators, 10(2), 407-418
- 122-Thaslim, K. M., & Antony, A. R. ,(2016), “**Sustainability reporting–Its then, now and the emerging next!**”. World Scientific News, (42), 24-40.
- 123-Throsby, D.,( 2008),” **Linking ecological and cultural sustainability**”, Int. J. Divers. Organ , Communities Nations.
- 124-Toli, Angeliki Maria& Murtagh, Niamh,(2020),” **The Concept of Sustainability in Smart City Definitions**”.
- 125-turnes, paloma bernal& ernst, ricardo,(2015),” **a framework for transparency in international trade**” published by elsevier españa, s.l.u. investigaciones europeas de dirección y economía delaempresa.Urban Ecosyst.

- Ursachi, George, Ioana Alexandra Horodnic, and Adriana Zait. "How reliable are measurement scales? External factors with indirect influence on reliability estimators." *Procedia Economics and Finance* 20 (2015): 679-686.
- 126-Van Hoang, T. H., Przychodzen, W., Przychodzen, J., & Segbotangni, E. A.,(2021), "Environmental transparency and performance: does the corporate governance matter?". *Environmental and Sustainability Indicators*, Vol.10, 100123.
- 127-Vasilenko, L.& V. Arbaciauskas,( 2012), "Obstacles and Drivers for Sustainable Innovation Development and Implementation in Small and Medium Sized Enterprises", *Environmental Research, Engineering and Management* 60 (2).
- 128-Vileniske, Indre Grazuleviciute,(2008), "Influence of Built Heritage on Sustainable Development of Landscape" , Published online.
- 129-Vog, Jessica M,(2013), "Structuring institutional analysis for urban ecosystems: A key to sustainable urban forest management", *Urban Ecosyst.*
- 130-Vogt, M., (2013), "Prinzip Nachhaltigkeit. Ein Entwurf aus theologisch-ethischer Perspektive," München: Oekom.
- 131-Vogt, Markus& Weber, Christoph ,(2019), "Current challenges to the concept of sustainability. *Global Sustainability*".
- 132-Wackernagel, Mathis& Hanscom, Laurel& Lin, David,(2017), "Making the Sustainable Development Goals Consistent with Sustainability", *Sustainable Energy Systems and Policies*.
- 133-Wehmeier, Stefan& Raaz, Oliver,(2012), "Transparency matters: The concept of organizational transparency in the academic discourse".
- 134-Wiegel, k. ,(2013), "The relationship between corporate social responsibility reporting and financial performance". Bachelor thesis, department of business economics accounting, erasmus school of economics, erasmus university rotterdam.
- 135-williams, cynthia clark,(2005), "trust diffusion: the effect of interpersonal trust on structure, function, and organizational transparency business & society", vol. 44 no. 3, boston university
- 136-Wu, Haixia & Li Jianping,(2023), "The relationship between environmental disclosure and financial performance: mediating effect of economic development and information penetration", *ECONOMIC RESEARCH-EKONOMSKA ISTRAŽIVANJA*, VOL. 36, NO. 1.

137- Weller, Adrian ,( 2017),"Challenges for Transparency"..

138-Xing, Chao& Zhang, Yuming & Tripe, David,(2021),” **Green credit policy and corporate access to bank loans in China: The role of environmental disclosure and green innovation**”, Science Direct International Review of Financial Analysis.

139-Zahmatkesh ,Rezazadeh,(2017),"The Effect Of Auditor Features On Audit Quality",Instituto Polit ́ecnico Do C ́Avado E Do Ave (Ipc), Published By Elsevier Espa ́na, S.L.U.

140-Zapata, Walter Alfredo Salas& Mu ́noz, Sara Milena Ortiz,(2019),”Analysis of meanings of the concept of sustainability”,wiley online library.

#### **fourth:Internet and other resources**

141-UNCTAD ,(2012), “Transparency”, UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements II”, Geneva, United Nations.

142-OECD, (2002),” OECD Best Practices for Budget Transparency”, Paris.

143-CRRA, (2011), “CR Reporting Award 11”, London: Corporate Register Reporting Award.

144-GRI, (2011), “Sustainability Reporting Guidelines”, Version 3.1., Amsterdam: Global Reporting Initiative.

145-GRI,( 2012), “G4 Development”, First PCP Summary Report, Amsterdam: Global Reporting Initiative.

146-GRI,( 2013),” G4 Sustainability Reporting .Guidelines”

147-Kuhlman, Tom& Farrington, John,(2010),” What is Sustainability?”.

148-Heald, David,(2015), "Surmounting Obstacles to Fiscal Transparency”.

# الملاحق





جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة- الدراسات العليا

((استمارة استبيان))

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .....

الاستبانة التي بين يديك هي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه علوم في المحاسبة (دور مراقب الحسابات في تقويم الافصاح والشفافية في ظل الابلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للإفصاح عن التأثيرات البيئية)(دراسة تحليلية للشركات الصناعية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ولغرض الوصول إلى تحقيق أهداف الرسالة والتحقق من فرضياتها والخروج بنتائج مناسبة ، يشرفنا ان نستنبر رأيكم فيما يخص أسئلة الاستبانة ، شاكرين لكم جهودكم ووقتكم الثمين الذي خصصتموه من اجل الإجابة على اسئلة هذه الاستبانة.

مع فائق الاحترام والتقدير.....

اشراف  
ا.م.د اسعد منشد محمد

الباحثة  
مروة محمد حسين

القسم الأول: معلومات عامة

**أولاً: أولاً: البيانات الديمغرافية:**

1-الجنس

ذكر	%56	انثى	%44
-----	-----	------	-----

2-التخصص الأكاديمي:

محاسبة	قانون	اخرى
%100	-	-

3- المؤهل الأكاديمي:

دكتوراه او ما يعادلها	ماجستير	بكالوريوس
%50	%35	%15

4- سنوات الخبرة:

اقل من 5سنوات	10-5سنوات	15-11 سنة	20-16سنة	21سنة فأكثر
-	%20	-	%25	%55

## ثانياً: بعض مصطلحات البحث :

**الإفصاح والشفافية البيئية** : هو توفير المعلومات ذات الصلة بنشاط الشركة البيئي واهدافها العامة فيما يتعلق بالمجتمع والموظفين والمستهلكين ضمن القوائم المالية للشركة الامر الذي يساعد مستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات الاستثمارية والادارية (التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ) الرشيدة

**مراقب الحسابات** مراقب الحسابات هو شخص مؤهل علميا وعمليا ويمتلك من الكفاءة والخبرة ما يمكنه من ابداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة البيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق المحلية والدولية عادة يتم تعيينه من قبل مجلس ادارة الشركة ويجب ان يكون مستقلا شكلا ومضمونا عند ممارسته لمهام عملية التدقيق وان يبتعد عن اي مصلحة قد تحيده عن مصداقية وموضوعية اجراءات التدقيق بمعنى ان يتصرف كمدقق فقط من اجل ابداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية

**معيار الاستدامة (GRI308)** هذا المعيار جزء من مجموعة معايير (GRI) لإعداد تقارير الاستدامة تم تصميم هذه المعايير ليتم استخدامها من قبل المنظمات في الإبلاغ عن آثارها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

حيث يتعلق البعد البيئي للاستدامة بالآثار التي تتسبب بها المنظمات على النظم الطبيعية الحية وغير الحية ، بما في ذلك الأرض والهواء والماء والنظم البيئية يتناول معيار (GRI 308) مسألة التقييم البيئي للموردين.

قد تكون المنظمة مشاركة في تلك الآثار من خلال أنشطتها الخاصة أو نتيجة لعلاقاتها التجارية مع اصحاب العلاقة من المتوقع أن تواصل المنظمة العناية الواجبة لتجنب وتقليل الآثار البيئية السلبية في سلسلة التوريد. وتشمل هذه الآثار التي تسببها المنظمة أو تساهم في إحداثها وتلك التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بأنشطتها أو منتجاتها أو خدماتها بسبب علاقتها مع المورد يمكن أن توفر محتويات هذا المعيار معلومات حول نهج المنظمات لتجنب وتقليل التأثيرات البيئية السلبية في سلسلة التوريد يمكن تقييم الموردين وفقاً لعدد من المعايير البيئية ، مثل التأثيرات المتعلقة بالمياه أو الانبعاثات أو الطاقة التي يتم تناول بعض هذه المعايير في معايير (GRI300) قضايا بيئية.

### ثالثاً: الأسئلة العامة المتعلقة بمتغيرات البحث

المحور الاول : مراقب الحسابات					
الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1.					
يمتلك مراقب الحسابات المؤهلات العلمية و العملية و الخبرة الكافية لإدارة عملية التدقيق وفق معيار الاستدامة (GRI308) ؟					
2.					
يلتزم مراقب الحسابات في العراق بالواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه ؟					
3.					
ان كفاءة مراقب الحسابات وخبرته الفردية وما يتمتع به من مهارات تلعب دورا مهما في رفع مستوى و جودة الافصاح البيئي.					
4.					
يتمتع مراقب الحسابات بالحرص والنزاهة والالتزام بالمسؤوليات ويتجنب مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة					
5.					
أن مراقب الحسابات غير مسئول ولا يمكن أن يكون مسؤولاً عن التزام الشركة محل التدقيق بمعايير الاستدامة البيئية					
6.					
يتحقق مراقب الحسابات من الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة الناتجة عن سلسلة التوريد					
7.					
ان اجراءات التدقيق المتبعة من قبل مراقب الحسابات كافية لضمان التزام الشركة محل التدقيق بالإبلاغ عن معيار الاستدامة(GRI308)					
8.					
ان الصلاحيات التي يتمتع بها مراقب الحسابات كافية لتقويم افصاح وشفافية الشركة في الابلاغ عن الاثار البيئية؟					
9.					
ان الاطلاع الكافي لمراقب الحسابات على معايير الاستدامة والقوانين البيئية المحلية والانظمة والتعليمات يساعده في تقويم متطلبات الافصاح و الشفافية في الابلاغ عن التأثيرات البيئية					
10.					
تكون لمعايير الاستدامة البيئية اولوية عند مزاوله عملية التدقيق؟.					
11.					
يقوم مراقب الحسابات بتدقيق العقود المبرمة مع الموردين للحد من الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة وفقا لمعيار الاستدامة (GRI308)؟					
12.					
يتم توجيه الشركات محل التدقيق بضرورة الابلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية وفق معايير					

					الاستدامة البيئية للحد من الاثار البيئية السلبية التي يكون لها تأثير كبير على المجتمع؟
					13. تساهم التقارير الصادرة من مراقب الحسابات بشكل كبير في تعزيز ثقة المستثمرين .
					14. يضع مراقب الحسابات الامور المالية بالدرجة الاولى عند مزاوله عملية التدقيق.
					15. ان حيادية واستقلالية مراقب الحسابات تؤثر في مستوى افصاح وشفافية الشركة في الابلاغ عن الاثار البيئية.
<b>المحور الثاني: الشفافية والافصاح البيئي</b>					
					16. تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن اثارها البيئية وفق معيار الاستدامة GRI(308) وبشكل دوري
					17. تقوم الوحدة الاقتصادية ببيان معلوماتها بشكل يتسم بالشمولية والوضوح والملائمة والجودة والموثوقية
					18. ان التقارير المالية ينبغي ان تقدم فهما واضحا للالتزامات البيئية الحقيقية للوحدة الاقتصادية بالشكل الصحيح غير المضلل
					19. ان الافصاح عن الاثار البيئية بشفافية امر غير مرغوب به دائما لما له ن اثار مادية ومعنوية جسيمة على الشركة
					20. اخفاء المعلومات البيئية الضرورية او حجبها بحكم سريتها وعدم الافصاح عنها يؤدي الى عدم قدرة اصحاب العلاقة على اتخاذ قرارات رشيدة
					21. ان وجود برامج تدريبية وتطويرية حول كيفية اعداد التقارير السنوية وفق معايير الاستدامة امر ضروري بهدف تقويم الافصاح والشفافية ؟
					22. تقوم الشركات عينة البحث بالافصاح عن المعلومات البيئية اللازمة في الملاحق
					23. قد تؤدي المبالغة في الافصاح والشفافية الى المغالاة والذي يشكل خطراً على الشركة بسبب المنافسين
					24. ان الالتزام بتطبيق الشفافية والافصاح يعد احد الدعام الرئيسية لنمو وتطور مهنة التدقيق الخارجي
					25. ان عدم التزام الشركات بالافصاح عن الاثار البيئية قد لا تساعد المحللين الماليين والمستثمرين للتنبؤات المستقبلية .
					26. ان تعزيز الافصاح والشفافية يتم من خلال تطبيق الانظمة والتعليمات بشكل صحيح وتطبيق معايير الاستدامة الدولية وقوانين حماية البيئة المحلية

					27. ان تطبيق مؤشرات الإفصاح و الشفافية يؤدي الى تحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية بشكل واضح لأغراض المساءلة .
					28. ان الإفصاح عن الاثار البيئية بشفافية يقلل من تضارب المصالح بين الجهات ذات العلاقة
					29. تستطيع الشركات التي تتحلّى بالشفافية تجنب التعرض للمساءلة والافلاس المالي
					30. وجود حاجة ملحة للإفصاح والشفافية البيئية في الشركات .
					31. تهدف الشركة من وراء الإفصاح عن الاثار البيئية الى دعم عملية نجاحه.
<b>المحور الثالث : معيار الاستدامة (GRI308)</b>					
					32. تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن الموردين الجدد وما اذا كانت لهم تأثيرات سلبية فعلية او محتملة
					33. تقوم الشركات الصناعية بتحديد العمليات المرتبطة بأنشطتها ذات الاثار البيئية السلبية
					34. تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن استراتيجيات الإدارة المتبعة لمعالجة الاثار البيئية السلبية
					35. تقوم الشركات الصناعية بالإفصاح عن ممارسات الشراء والتوريد
					36. تفصح الشركات عينة البحث عن الممارسات المتبعة من قبلها لتقييم وتدقيق الموردين الجدد وفقاً للمعايير البيئية.
					37. ان الالتزام بمعيار الاستدامة (GRI308) يساهم بتقليل الاثار البيئية السلبية الفعلية او المحتملة
					38. تقوم الشركة بالإفصاح عن عدد الموردين الذين تم تقييمهم فيما يتعلق بالتأثيرات البيئية
					39. ان الاطلاع الكافي والتام على معايير الاستدامة الدولية يساهم في تفويم الإفصاح والشفافية للإبلاغ عن الاثار البيئية.
					40. تؤثر البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في جودة الإفصاح والشفافية فيما يتعلق بالجانب البيئي
					41. ترتفع جودة الإفصاح والشفافية عند الالتزام بمعايير الإبلاغ الدولية .
					42. تتضمن التقارير المالية المعدة من قبل الادارة الإفصاحات الكافية عن نهج الادارة المتبع مع الموردين المصنفين ذات اثر بيئي سيء.

## ملحق رقم ( 2 )

اسماء

الخبراء المحكمين

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	موقع العمل
1	د. جاسم عيدان براك المعموري	أستاذ مساعد	جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد/قسم المحاسبة
2	د. عبد الرسول عبد الصاحب السلطان	مدرس دكتور	جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد/قسم المحاسبة
3	د. مشتاق طالب عبد الأمير الشمري	أستاذ مساعد	جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد/قسم المحاسبة
4	د. اسعد محمد عبد الوهاب	استاذ	جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد/قسم المحاسبة
5	د. ايمان محمد عبد الله الموسوي	استاذ	جامعة بابل كلية الإدارة والاقتصاد/قسم المحاسبة
6	د. عبد الكريم محمد سلمان	محاسب قانوني	جامعة المستقبل
7	د. عبد الكريم خلف سودي	محاسب قانوني	ديوان الرقابة المالية الاتحادي
8	د. علي خضير سمير	محاسب قانوني	ديوان الرقابة المالية الاتحادي



## **Abstract:**

The study aims to identify the nature and role of the auditor in evaluating disclosure and transparency regarding environmental impacts in light of reporting on the sustainability standard (GRI308) and to benefit from the results of this study in order to come up with practical conclusions and provide the necessary recommendations to improve the performance of companies and enhance the role of the auditor by analyzing the content of financial reports and auditor reports for the industrial companies sampled in the research listed in the Iraq Stock Exchange and measuring the extent of their commitment to applying the indicators of the aforementioned standard, in addition to knowing the opinions of a group of auditors about their role in evaluating disclosure and transparency for industrial companies, which encourages the expansion of the application of the concept of disclosure and transparency in the economic environment, especially financial markets, with regard to the environmental dimension of sustainability and its significant impact on the company in particular and society in general. The sample included seventeen companies (Baghdad Soft Drinks Company, Modern Sewing Company, Baghdad Packaging Materials Manufacturing Company, Modern Chemical Industries Company, National Chemical and Plastic Industries Company, Al Hilal Industrial Company, Ready-Made Garments Production and General Trading Company, Carton and Supplies Manufacturing and Trading Company, Iraqi Engineering Works Company, National Metal Industries and Bicycles Company, National Home Furniture Manufacturing Company, Iraqi Dates Manufacturing and Marketing Company, Al Mansour Pharmaceutical Industries and Medical Supplies Company, Iraqi Carpets and Furnishings Company, Al Khazer Road Company for the Production and Trade of Construction Materials, Al Kindi Company for the Production of Vaccines and Veterinary Medicines, Fallujah for the Production of Construction Materials) based on the availability of data for a time series extending from 2016 to 2023. The study used a set of statistical methods to achieve its objectives, which were represented in analyzing the correlation, impact and interaction relationships of the study variables and testing hypotheses through the use of a set of statistical methods. In order to achieve the objectives of the study, main hypotheses were formulated and tested through The statistical program (SPSS), where

the results of the analysis of the financial reports of the sample companies listed in the Iraq Stock Exchange showed that the percentages of those companies applying the GRI308 indicators are very low. The study reached a number of conclusions, the most important of which is that the role of the auditor is limited to evaluating the disclosure and transparency of the financial information of companies, which is a high priority when conducting the auditing process. The study concluded with a number of recommendations, the most prominent of which was the necessity of legislating laws and instructions by the competent authorities that oblige companies to apply the indicators of the GRI308 standard and to overcome difficulties in all aspects that hinder the application of sustainability standards in Iraq.

**Key terms:** Auditor, disclosure and transparency, standard (GRI308)

Ministry of High Education and Scientific Research  
University of Karbala  
College of Administration and Economics  
Accounting Department



**The role of the auditor in evaluating disclosure and  
transparency in light of reporting on the  
sustainability standard (GRI308) for disclosure of  
environmental impacts**

**An analytical study of a sample of industrial companies listed on the  
Iraq Stock Exchange for the period (2016 – 2023)**

**A thesis submitted to the Council of the College of Administration  
and Economics at the University of Karbala as part of the  
requirements for obtaining a PhD in Accounting Sciences**

**Presented by**

**Marwa Mohamed Hussein**

**Under the supervision of Assistant Professor**

**Dr. Asaad Munshed Mohamed**

٢٠٢٤

١٤٤٦