

Integrated reporting auditing according to GRI standards (300 & 400) and its reflection on audit procedures

Ali Abdul Shahid Mahdi Al-Ramahi

Assist. Prof. Dr. Ali Mohammed Thijeeel
AL-Mamouri

Federal Board of Supreme Audit

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies - University of Baghdad

ali.abd1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

asst.prof.ali@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 21/10/2024

Accepted: 2/12/2024

Published: 31/3/2025

Abstract

The research aims to identify the concept of integrated reporting audit, present and discuss the conceptual aspects of integrated reporting audit according to the Global Reporting Initiative (GRI 300) and (GRI 400), test the application of integrated reporting audit according to the GRI 300 and (GRI 400) standards and their reflection on audit procedures in the municipality, and design proposed audit procedures.

The researcher reached a set of conclusions, the most important of which were: Auditing greatly affects the credibility of information related to integrated reporting, as economic units seek to reduce the discrepancy in information and agency costs, which enhances the credibility of information related to sustainability. Auditing non-financial information is considered an optional process, as it enjoys a great deal of flexibility, while auditing financial information is considered mandatory. The proposed audit procedures also contribute to enabling the auditor to detect and report violations and gaps. The information contained in his report is characterized by high quality, credibility and reliability, which meets reporting requirements and achieves an effective and efficient examination that serves the interests of stakeholders. The researcher recommended that Iraqi auditing offices and companies, along with the Federal Supreme Audit Bureau, should seek to provide professional qualification and practical training for their members. He urged auditors to adopt modern methods and approaches in auditing integrated reporting, and to benefit from international experiences in this field, which reveal social, environmental and economic information, which contributes to supporting stakeholders when making their investment decisions. It is also necessary to adopt the proposed audit procedures, which are implemented regularly and independently for multiple purposes, including internal auditing by a team of municipal employees, and external auditing by the body concerned with financial oversight of the municipality. These procedures should take into account international auditing standards and Global Reporting Initiative (GRI) standards, in addition to relevant laws and instructions.

Keywords: Integrated reporting auditing based on GRI standards (300&400), Integrated reporting audit procedures.

تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معياري GRI(300&400) وانعكاسه على إجراءات التدقيق

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

علي عبد الشهيد مهدي الرماحي

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص

يهدف البحث الى التعرف على مفهوم تدقيق الإبلاغ المتكامل عرض ومناقشة الجوانب المفاهيمية لتدقيق للإبلاغ المتكامل على وفق معياري المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI٣٠٠) و(GRI٤٠٠)، واختبار تطبيق تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معايير مبادرة (GRI٣٠٠) و(GRI٤٠٠) وانعكاسها على اجراءات التدقيق في البلدية، وتصميم اجراءات تدقيق مقترح. وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها: ان التدقيق يؤثر بشكل كبير على مصداقية المعلومات المتعلقة بالإبلاغ المتكامل، حيث تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تقليل التباين في المعلومات وتكاليف الوكالة، مما يعزز مصداقية المعلومات المتعلقة بالاستدامة، يُعتبر التدقيق على المعلومات غير المالية عملية اختيارية، حيث يتمتع بقدر كبير من المرونة، بينما يُعتبر

تدقيق على المعلومات المالية إلزامياً، كما تساهم إجراءات التدقيق المقترحة في تمكين مراقب الحسابات من كشف المخالفات والثغرات والإبلاغ عنها، وتتميز المعلومات الواردة في تقريره بجودة عالية ومصداقية وموثوقية، مما يلبي متطلبات الإبلاغ ويحقق فحصاً فعالاً وكفؤاً يخدم مصالح أصحاب المصلحة. وأوصى الباحث على ضرورة أن تسعى مكاتب وشركات التدقيق الحسابات العراقية، إلى جانب ديوان الرقابة المالية الاتحادي، لتوفير التأهيل المهني والتدريب العملي لأعضائها. وحث مراقبي الحسابات على اعتماد الأساليب والطرق الحديثة في تدقيق الإبلاغ المتكامل، والاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال، التي تكشف عن المعلومات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، مما يساهم في دعم أصحاب المصلحة عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. وكذلك من الضروري اعتماد الإجراءات المقترحة للتدقيق، والتي تُنفذ بشكل منتظم ومستقل لأغراض متعددة، تشمل هذه الأغراض التدقيق الداخلي الذي يقوم به فريق من موظفي البلدية، والتدقيق الخارجي الذي تنفذه الهيئة المعنية بالرقابة المالية على البلدية، ينبغي أن تأخذ هذه الإجراءات بعين الاعتبار المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI)، بالإضافة إلى القوانين والتعليمات ذات الصلة .

الكلمات المفتاحية: تدقيق الإبلاغ المتكامل على معياري (GRI(300&400)، إجراءات تدقيق الإبلاغ المتكامل.

المقدمة: Introduction

بما ان تقارير الإبلاغ المتكامل شاملة لجميع نواحي الوحدة الاقتصادية المالية وغير المالية، لذا يجب أن تخضع الى خدمات التدقيق التي تقدمها شركات التدقيق لتحقيق من المعلومات الواردة في هذه التقارير، وبما أن هذا النوع من الإبلاغ لديه مؤشرات حديثة ومتطورة لذا تحتاج الى مؤشرات مهنية عالية، لذا يحتاج من مراقب الحسابات المعرفة بها وبالجهات التي تتبناها للوقوف على حقيقة الأرقام والمعلومات المفصح عنها، كذلك الإجراءات والطرق التي يتبعها.

وهناك مبررات كثيرة تدل على أهمية تدقيق تقارير الإبلاغ المتكامل، منها طمأننة أصحاب المصلحة على صحة إعداد هذه التقارير وعكسها للواقع الحقيقي للوحدة الاقتصادية، كذلك يعد الإبلاغ المتكامل مدخل جديد المسائلة الادارة، وسد فجوة الشك بين معدي هذه التقارير ومستخدميها، والمساهمة في زيادة انتشار الإبلاغ المتكامل على نطاق واسع المواكبة التطورات في مجال الإبلاغ والتي برزت من خلال الإبلاغ المتكامل.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١ منهجية البحث:

١-١-١ مشكلة البحث: تزايدت في الآونة الأخيرة الدعوات من قبل أصحاب المصالح، الذين أصبحوا أكثر وعياً وتميزاً، بضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بالإبلاغ عن المعلومات غير المالية المتعلقة بالأنشطة البيئية والاجتماعية. يُعتبر هذا الإبلاغ جزءاً من الأطر التقليدية للإبلاغ المالي، وذلك بسبب قصور هذه الأطر في تقديم رؤية شاملة للأبعاد المتعددة لقيمة الوحدة وتقييم أدائها بشكل كامل. يأتي ذلك استجابة لمتطلبات البيئة المعاصرة.

وهذا يتطلب من مهنة التدقيق ان تأخذ بنظر توفير الوسائل المناسبة لذلك ولعل خدمات التدقيق هو الحل المناسب لذلك اذ تعمل خدمات التدقيق التي يمارسها مراقب الحسابات على تقديم تقارير ذات صورة شاملة عن الوحدة الاقتصادية وقدرتها على خلق القيمة ومساعدة أصحاب المصالح على فهم الوحدة الاقتصادية بشكل افضل ليتمكن من اتخاذ القرارات الملائمة ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية.

يمكن توضيح مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

- أ- هل ان إجراءات التدقيق التقليدية نفي بمتطلبات تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معياري المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI٣٠٠) و(GRI٤٠٠).
- ب- ما مدى تقديم الاطار المقترح إجراءات تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معياري المبادرة العالمية للإبلاغ لمؤشرات البيئية والاجتماعية (GRI-300) و(GRI-400) لقطاع البلدية، وكيفية ابراز المؤشرات البيئية والاجتماعية.
- ١-١-٢ أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من أهمية الإبلاغ المتكامل لتوفير المعلومات المالية وغير المالية وتقييم الاداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية، وتدقيق الإبلاغ المتكامل من قبل مراقب الحسابات اذ توضح

الإجراءات التي يتبعها المراقب في تقديم خدمات التدقيق ، ويساعد الإبلاغ المتكامل المدقق من مراقب الحسابات أصحاب المصلحة ولاسيما المستثمرين من تكوين صورة شاملة وواضحة عن الوحدات الاقتصادية وقدرتها على خلق القيمة، فضلا عن مساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة.

١-١-٣ أهداف البحث:

يهدف البحث الى:

- أ- عرض ومناقشة الجوانب المفاهيمية لتدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معايير مبادرة (GRI٣٠٠) و (GRI٤٠٠).
- ب- اختبار تطبيق تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معايير مبادرة العالمية للإبلاغ (GRI٣٠٠) و (GRI٤٠٠) وانعكاسها على اجراءات التدقيق.

١-١-٤ فرضية البحث:

ينعكس تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معياري (GRI(300&400 على إجراءات التدقيق.

- ١-١-٥ وسائل جمع البيانات والمعلومات:- لغرض تحقيق أهداف البحث بشقيه النظري والتطبيقي سيعتمد الباحث على الأدوات والوسائل الضرورية للوصول الى ذلك، وعلى المستوى النظري سيتم التركيز على ما توافر من المصادر العربية والاجنبية من كتب ودوريات ورسائل وأطراح جامعية، أما الجانب التطبيقي فسيعتمد الباحث على عدة وسائل للحصول على البيانات المطلوبة التي أهمها التقارير المالية السنوية وتقرير الإدارة السنوي.

١-١-٦ حدود البحث:

- أ- الحدود المكانية: تم اختيار مديرية البلدية النجف الاشرف.
- ب- الحدود الزمانية: أعتد الباحث على التقارير المالية السنوية وتقرير الادارة الصادر من البلدية للسنوات (٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠) ولغاية ٣١/كانون الاول/٢٠٢٠ لأغراض انجاز البحث.

١-٢ الدراسات السابقة:

- ١-٢-١ (Ghanem, 2017): (اثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح): تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة واختبار مدى قبول مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة السعودية للإطار المهني المقترح للتوكيد على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة مع بيان أثر هذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، تحديد طبيعة وأهمية ومحتوى تقارير الأعمال المتكاملة للشركات من منظور مهني والتعرف على المتطلبات المهنية لتوكيد مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة وتحليل الآثار الإيجابية للتوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على إدراك أصحاب المصالح، وتوصلت الدراسة الى تنامي الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن تقارير الاعمال المتكاملة في ظل تزايد الضغوط على إدارات الشركات على مستوى الدول المختلفة للوفاء بالالتزامات البيئية والاجتماعية والأخلاقية والحوكمة بجانب الاقتصادية وذلك بهدف بناء الثقة والمصادقية بين الإدارة وأصحاب المصالح.
- ١-٢-٢ (Al-Saadi, 2021): (العلاقة بين تقارير تدقيق الاستدامة وجودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على ثقة المستثمرين): هدف الدراسة زيادة التعرف وفهم عملية تدقيق تقارير الاستدامة وإيجاد العالقة بينها وبين جودة المعلومات المحاسبية ومدى تأثير ذلك في ثقة المستثمرين بهذه البيانات وكذلك في الإبلاغ عن البيانات الضرورية من قبل الشركات في هذه وتحليل العلاقة بين تدقيق الاستدامة والمعلومات المحاسبية وتوصلت الدراسة الى لم تبدي الشركات عينة البحث الاهتمام اللازم بالإفصاح عن مؤشرات الاستدامة المتعلقة بأنشطتها في تقاريرها السنوية.

- ١-٢-٣ (Samir, 2022): (دور تدقيق الأداء المستدام في إضفاء الثقة وتعزيز المصادقية للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية): تهدف الدراسة الى توضيح خدمة تدقيق الأداء المستدام ونطاقه ومجالاته واهي المعايير الملائمة لتقديم هذه الخدمة من قبل مراقب الحسابات، وبيان التأصيل العلمي للإبلاغ المتكامل من المنظور المحاسبي وأهداف وأسباب اعداده، ودور تدقيق الأداء المستدام في اضفاء الثقة والمصادقية للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية و وتوصلت الدراسة الى ان وجود تقرير تدقيق الأداء المستقل على إفصاح الإدارة لمحتوى الإبلاغ المتكامل يمكنه من تحسين الثقة والمصادقية في المعلومات، وذلك ألن

هذا التقرير يُعد من منظور الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات ويكون تركيزهم على مستوى جودتها، الأمر الذي يعني زيادة صدق ودقة هذه المعلومات والاعتماد عليها.

١-٢-٤ (Hantoush and Khalawi, 2024): (دور فحص التقارير المتكاملة في جودة عمل مراقب الحسابات، مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الإدارية): تهدف الدراسة الى دراسة فحص التقارير المتكاملة للاستدامة وتحليلها ، ومعرفة دور التقارير المتكاملة للاستدامة على جودة عمل مراقب الحسابات ، وتوصلت الى اعداد التقارير المتكاملة للاستدامة يربط بالمعلومات المالية وغير المالية عن أداء الوحدة الاقتصادية والتي تركز على القضايا الاقتصادية والبيئية والحوكومية والاجتماعية وكيفية ربطها مع استراتيجية الوحدة الاقتصادية لتمكن أصحاب المصالح من معرفة مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على خلق القيمة والحفاظ عليه على المدى الطويل والمتوسط والقصير تهدف مهنة مراقب الحسابات لتمكين المراقب من ابداء الرأي الفني المحايد حول النتائج التي توصل لها من خلال كتابة التقرير توجد عوامل عدة تؤثر على جودة عمل مراقب الحسابات والتي يمكن استعمالها كمقاييس المعرفة جودة عمل المراقب.

المبحث الثاني: التأطير النظر لتدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معياري GRI(300&400)

١-٢ تدقيق الإبلاغ المتكامل :

١-١-٢ تعريف تدقيق الإبلاغ المتكامل:

تدقيق الإبلاغ المتكامل يعول عليها كمراجعة متكاملة في إضفاء الصدق على الرسائل التي توصلها هذه التقارير ، والطلب عليها طلب قائم من هذا المنطق، وان تدقيق الإبلاغ المتكامل يساهم في زيادة الثقة في معلومات المؤسسة ويساعد في تعزيز الشفافية والمساءلة، يعتبر جزءاً هاماً من عملية إعداد ونشر الإبلاغ المتكامل لضمان جودة وموضوعية المعلومات المقدمة، حيث تم تعرف على انه "تدقيق الإبلاغ المتكامل هو عملية تقييم مستقلة تهدف إلى التحقق من صحة واكتمال التقارير المتكاملة التي تصدرها المؤسسات، يهدف تدقيق الإبلاغ المتكامل إلى التأكد من أن المؤسسة قامت بتقديم معلومات شاملة ودقيقة حول أدائها واستراتيجيتها وسياستها وتأثيرها في الجوانب المالية والبيئية والاجتماعية" (NESTERENKO,et.al,2021: 54).

٢-١-٢ مراحل تدقيق الإبلاغ المتكامل من قبل مراقبي الحسابات:

تُعد قوة نظام الرقابة الداخلية لأي وحدة اقتصادية أحد متطلبات الحصول على ابلاغ الاستدامة المتكامل، حيث يعمل نظام الرقابة الداخلية على جمع وتحليل المعلومات والبيانات المتعلقة بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة، وهو شرط لتدقيق قضايا الاستدامة والبيئة وهي ذات أهمية كبيرة لمراجعي الحسابات لأنها تؤكد مدى قدرتهم على تدقيق قضايا الاستدامة والبيئة وتأثيرها على عملية إعداد تقارير الاستدامة المتكاملة وقدرتها على خلق قيمة على المدى الطويل، وتشمل مراحل التالية: (Hantoush and Khalawi, 2024: 11)

أ- **مرحلة قبول التكليف :** وتتمثل المرحلة الأولى من التدقيق في قبول مراقب الحسابات للعمل وإبداء الرأي في الوحدة التي يتم تدقيق حساباتها والتي تبدأ بطبيعة العمل في الوحدة الاقتصادية وفهم الأطراف المعنية للغرض من المهمة وتحديد مسؤوليات الإدارة. وإذا لم تتفهم الأطراف المعنية عدم ملائمة بنود ومعايير عمل مراقب الحسابات، يجوز للمراقب رفض خطاب التكليف.

ب- **مرحلة تخطيط :** تعد هذه المرحلة من أهم مراحل عمل مدقق الحسابات، حيث تتضمن تحديد المشاكل والمعوقات، وتشكيل فريق عمل منسق ومناسب، وتقسيم العمل بين المدقق والخبير لضمان تنفيذ هذه المرحلة بكفاءة وفعالية ودقة عالية.

ت- **مرحلة التنفيذ :** أما مرحلة التنفيذ فهي العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات، التي تتضمن وضع خطط و وعدة إجراءات، تهدف إلى الحصول على أدلة صحيحة ومناسبة تمكن المراجع من إبداء رأي فني عادل ومتكامل حول صحة ودقة واكتمال المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة المتكامل. (Muhammad, 72:2017)

ث- **اعداد تقرير مراقب الحسابات:** تقرير المدقق هو المنتج النهائي لمراجعة حسابات الوحدة الاقتصادية، ويقدم من خلاله مراجع الحسابات رأياً فنياً حول دقة وحقيقة وصحة المعلومات الواردة في البيانات المالية المقدمة لمراقب الحسابات من إدارة الوحدة الاقتصادية، ويجب أن يكون التقرير مكتوباً:

ج- **عنوان تقرير مراقب الحسابات :** أن يكون عنوان التقرير واضحاً ومفهوماً صادراً من مراقب حسابات مستقل.

- ح- **الجهة الموجه إليها التقرير** : يضمن التقرير الجهة الموجه إليها اعتماداً على شروط التكليف.
- خ- **رأي المراقب** : أن تتضمن فقرة الرأي تحديد الوحدة الاقتصادية التي تم تدقيقها وتحديد مكان الوحدة وكتابة عنوان لكل قائمة مالية تم تدقيقها.
- د- **المسؤولية عن اعداد التقارير المالية** : يجب أن يتضمن التقرير هذه الفقرة إلى جانب الإطار القانوني المقابل لكل بلد، والذي يوضح مسؤولية الإدارة عن تقييم جدوى الوحدات الاقتصادية وتقييم القضايا المتعلقة بالاستمرارية.
- ذ- **اسم شريك الارتباط** : يجب أن يظهر اسم مدقق الحسابات في التقرير، إلا في حالات نادرة حيث قد يؤدي ظهور الاسم إلى تعريض سلامة المدقق للخطر. (Ali and Faraj, 122:2021)
- ٢-١-٣ **إجراءات تدقيق الإبلاغ المتكامل على الاستدامة وفق المؤشرات والارشادات معايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) فضلاً عن ارشادات الاطار الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) :**
- نظراً لطبيعة المعلومات التي يحتويها الإبلاغ المتكامل فإن أداء تلك الخدمة التدقيق قد تتطلب بعض الإجراءات التي تتماثل مع إجراءات تدقيق البيانات المالية، فضلاً عن ضرورة وضع أساليب طرق تدقيق جديدة ومبتكرة يمكنها من التأكد من صحة المعلومات المالية غير المالية، ويتم ادائها من خلال مايلي:
- ٢-١-٣-١ **تدقيق البيانات المالية الأساسية وإيضاحاتها**: يقدم مراقب الحسابات، من خلال التدقيق المالي التقليدي، تأكيداً إيجابياً على عدالة وصدق البيانات المالية السنوية والإيضاحات عليها المدرجة في تقرير وشهادة الإدارة، وكذلك على وجود واكتمال وتقييم وعرض وإفصاح البيانات المالية ومدى تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالحقائق والالتزامات، وذلك وفقاً لكل من {معايير التدقيق المتعارف عليها عموماً (GAAS) ومعايير الدولية للتدقيق (ISAS) } (Goicoechea,et.al,2019: 5-6)
- ٢-١-٣-٢ **تدقيق تقارير الاستدامة والمعلومات غير المالية كجزء مهم في الإبلاغ المتكامل والتي تشمل:** (Hussein, 2021: 435) (Abkar and Al-Naeem, 2021: 101)
- أ- **تقرير الاداء الاجتماعي**: يتولى مراقب الحسابات مهمة تدقيق الأداء المستدام للتقرير الاجتماعي كجزء من خدمات التصديق، حيث يركز على التحقق من صحة تأكيدات الإدارة المتعلقة بالالتزام بالمسؤولية الاجتماعية، والامتثال للوائح والتشريعات الاجتماعية، بالإضافة إلى ضمان دقة قياس وإفصاح الأداء الاجتماعي للوحدة وسلامة العاملين المهنية.
- ب- **تقرير الأداء البيئي** : يتولى مراقب الحسابات مهمة تدقيق الأداء المستدام للتقرير البيئي كخدمة تصديقية، حيث يركز على التحقق من تأكيدات الإدارة المتعلقة بالالتزام بالمسؤولية البيئية، بالإضافة إلى قياس وإفصاح الأداء البيئي، والتأكد من الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية المعمول بها.
- ت- **تقرير غازات الاحتباس الحراري (GHG)** : عند الإفصاح عن المعلومات بشكل منفصل عن التقرير البيئي، يقوم مراقب الحسابات بإجراء تدقيق للاستدامة كخدمة تصديقية تهدف إلى تقديم تأكيد إيجابي. يركز هذا التدقيق على التحقق من تأكيدات الإدارة المتعلقة بمعدلات الانبعاثات الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، بالإضافة إلى سلامة القياسات الكمية والفنية والإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري. كما يتضمن الالتزام باللوائح والقوانين والاتفاقيات الرسمية الإلزامية الخاصة بالوحدة، ويعتبر هذا الأساس المرجعي المستقبلي لمشروعات تخفيض الانبعاثات وطرق إدارتها، بما في ذلك استخدام آليات التنمية النظيفة.
- ث- **تقرير الحوكمة المؤسسي**: يتولى مراقب الحسابات مهمة تدقيق الأداء المستدام لتقرير الحوكمة كخدمة تصديقية، حيث يركز على التحقق من تأكيدات الإدارة المتعلقة بالامتثال للقواعد التنفيذية للحوكمة، ومبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى وجود وتفعيل اللجان المعنية، والامتثال لمتطلبات هيئة الرقابة المالية ذات الصلة.
- ج- **في حالة اعداد الوحدات للإبلاغ المتكامل مرحلياً**: يتم فحص محدود للبيانات المالية المرحلية كما يتم عمل تأكيد مرحلي لباقي الإبلاغ وفقاً لمعايير التأكد والتصديق.
- ٢-١-٣-٣ **تدقيق تقرير ادارة الفرص والمخاطر :**
- تتجلى أهمية إدراج هذا التقرير ضمن الإبلاغ المتكامل للوحدة في كونه يضمن مدى نجاح استراتيجية الوحدة في خلق القيمة. بالإضافة إلى ذلك، يتبنى الإبلاغ المتكامل منهجاً أوسع في إدارة المخاطر والفرص التي تواجه الوحدة، مقارنةً بالأساليب التقليدية للتقارير.
- ٢-١-٤ **متطلبات تدقيق مراقبي الحسابات على الإبلاغ المتكامل:**

توجد مجموعة من المتطلبات التي يحتاجها مراقبو الحسابات عند تدقيق المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل خلال أدائهم للخدمة، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:

أ- وضع نظام معلومات محاسبي كفوء يفي بمتطلبات القياس والافصاح والتقارير عن محتويات الإبلاغ المتكامل:

إن التنوع في المعلومات التي يتضمنها الإبلاغ المتكامل، والذي يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية، يتطلب إنشاء نظام معلومات محاسبي فعال، وعند تصميم هذا النظام يجب أخذ الأنشطة المتنوعة للوحدة بعين الاعتبار لضمان تلبية احتياجات الإبلاغ المتكامل بشكل مناسب. (Muhammad, 2017: 52)

ب- توفر إطار من المعايير المهنية الملائمة:

حيث يقوم حالياً مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) بتعديل المعيار الدولي لخدمات التأكد (٣٠٠٠، ISAE) من أجل تقديم خدمات تدقيق على الإبلاغ المتكامل (Ghaneim, 2017: 150). قد لا تكون المعايير التقليدية مناسبة لإطار الإبلاغ المتكامل ولا تزال بحاجة إلى تطوير. (Hussein, 2021: 18)

ت- توفر نظم تقرير داخلية قوية داخل الوحدة:

يُعتبر وجود نظم تقارير داخلية في أي وحدة من المتطلبات الأساسية الضرورية للحصول على تأكيد إيجابي بشأن إبلاغها الكامل. فوجود هذه النظم يعكس قدرة الوحدة على إدارة القضايا البيئية والاستدامة بشكل فعال. (Lyons, 2015:7)

ث- بناء منهج ملائم لتدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل.

ج- الجمع بين الأهمية النسبية لإطار إعداد التقرير المالي وإطار إعداد الإبلاغ المتكامل بهدف تحديد الأهمية النسبية الفريدة لتأكيد الإبلاغ المتكامل.

ح- القيام بإجراءات تخطيط الكامل وأداء أعمال التدقيق للإبلاغ المتكامل من خلال الأطر والمنهج الحديثة للتدقيق، بالإضافة إلى أساليب التدقيق التقليدية، والذي يهدف هذا الجهد إلى تحقيق خدمة تدقيق الاداء المستدام لمختلف الفئات. (Samir, 2022, 122)

خ- ومن ضمن المتطلبات الأخرى، يرى الباحث نظراً للتحديات والصعوبات التي يواجهها مراقب الحسابات في تدقيق الأداء المستدام للإبلاغ المتكامل بمفرده، فإنه من الضروري تشكيل فريق تدقيق يمتلك الخبرات المهنية والفنية والتأهيل المناسب. يتكون هذا الفريق من مراقب حسابات متخصص يقود العملية، إلى جانب متخصصين في المجالات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمة، بالإضافة إلى خبراء في نشاط الوحدة والأداء الاستراتيجي. كما يمكن الاستعانة بمختصين في تقنية المعلومات عند الحاجة.

٢-٢ تدقيق معايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI):

١-٢-٢ تدقيق البعد البيئي:

١-٢-٢-٢ تعريف تدقيق البيئية :

النظر لأهمية البيئة وضرورة المحافظة عليها وذلك عن طريق اعتماد مفهوم التنمية المستدامة، وازداد الاهتمام بالأداء البيئي من قبل الشركات وبالنتيجة فإن من الضروري أن تتبنى إدارة الشركة البرامج التي تجعلها قادرة على رقابة أدائها البيئي. مما يتطلب زيادة الاهتمام بنظام محاسبة الأداء البيئي، والتي تعد المصدر الرئيس لتوفير المعلومات المتعلقة بأنشطة العمليات البيئية للمساعدة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة. وعرفت وكالة حماية البيئة (EPA) التدقيق البيئي بأنه "عملية فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات القانونية وللعمليات الإنتاجية، وما يرتبط منها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها" وعرف التدقيق البيئي "أيضاً بأنه الفحص المنظم والموضوعي للأداء البيئي بشكل دوري بواسطة اشخاص متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك للتأكد من الالتزام بالسياسات والقوانين والمعايير البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل النتائج الى الأطراف المهمة بها". (Muhammad and Al-Ajab, 2020: 170)

كما عرف معهد المعايير البريطانية (British Standers Institution BSI) بأنها عبارة عن تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة لمؤسسات مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة. (Al-Arifi, 2020: 777)

كما عرفتها وكالة البيئة الأمريكية بأنها "عبارة عن فحص انتقائي دوري منتظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها". (Abu Khurais, 2020: 261)

٢-١-٢-٢ أهداف التدقيق البيئي:

يهدف التدقيق البيئي لتحقيق العديد من الأهداف التي نلخصها أهمها:

- التحقق من دقة وكفاية البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للمنظمة في دفاترها المحاسبية وغير المحاسبية أو بياناتها المالية أو تقاريرها عن الأداء البيئي. (Al-Bakouri, 2020: 478)
- التحقق من أن الالتزامات والخسائر المحتملة الناشئة عن المسائل البيئية معروضة ومفصح عنها بشكل صحيح في البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق.
- تقديم رأي مهني محايد بشأن نزاهة واكتمال الإبلاغ عن الأموال المنفقة على البرامج والأنشطة البيئية في البيانات المالية للمنظمة الخاضعة للتدقيق. (Omar and Lubna, 2017: 114)
- إعداد تقرير عن مدى الامتثال الفعلي لقوانين وقواعد واللوائح التي تحكم الأداء البيئي في المنظمة قيد التحقيق.
- تحديد الأسباب التي تحول دون تحقيق المستوى المطلوب من الأداء البيئي، وتحديد التدابير الواجب اتخاذها وتقديم تقرير إلى إدارة المؤسسة التي تجري المراجعة البيئية.
- توفير نظام معلومات بيئية متكامل للمساعدة في تحقيق أهداف الخطة البيئية الوطنية وعمليات التدقيق الخاصة به.
- إبلاغ جميع أصحاب المصلحة في المجتمع بمدى التزام المؤسسة الخاضعة للتدقيق بالمسؤولية البيئية.
- أما نظام الإدارة والتدقيق البيئي الأوروبي (EMAS)، فترى أن هدف التدقيق البيئي يتمثل أساساً في:
 - التحقق من أن نظام إدارة البيئة ملائمة لأنشطة التي تمارسها المنظمة ومنتجات وخدمات التي تقدمها (وآثارها البيئية) وما إذا ما كانت تعمل بفعالية.
 - التحقق من أن الأداء البيئي يتفق مع السياسات والإجراءات البيئية المقررة للمنظمة وأيضاً مع المتطلبات القانونية والتشريعية. (Muhammad and Al-Ajab, 2020: 171)
- ومن خلال الأهداف يرى الباحث إن عمليات التدقيق البيئي تهدف في المقام الأول إلى إبداء رأي فني محايد بشأن موثوقية وعدالة البيانات المالية المتعلقة بالجوانب البيئية. وبالإضافة إلى ذلك، فهي تهدف إلى التحقق من كفاية وفعالية الخطط والبرامج التي تضعها الهيئات المعنية بالأنشطة البيئية، أي ضمان فعالية نظام الإدارة البيئية، والتنبؤ بالمخاطر البيئية في مرحلة مبكرة، وتعزيز عملية المساءلة البيئية أو إجراء التحسينات اللازمة في حالة وجود مخالفات أو انحرافات.

٢-١-٢-٣ متطلبات تدقيق البيئي :

وتنقسم إلى متطلبات داخلية ومتطلبات خارجية نلخصها في الآتي:

- أولاً: متطلبات داخلية:** تتطلب وجود بنية تحتية إدارية في المنظمات، توافر مدققين بيئيين مؤهلين، وجود فريق مدرب للتدقيق البيئي، وتواجد محاسبين متخصصين في المجال البيئي. (Alhaj & Mansor, 2019: 3)
- ثانياً: متطلبات خارجية:** أن وجود هيئات مهنية وقوانين بيئية، بالإضافة إلى متطلبات قانونية وشروط قبل إنشاء المؤسسة (الالتزامات بيئية)، ووجود منظمات ضغط غير حكومية مثل جمعية أصدقاء البيئة، يساهم في تعزيز هذا التطبيق. ويتطلب تطبيق التدقيق البيئي وجود مجموعة من العوامل الأساسية، منها:
 - اقتناع المسؤولين بأهمية ودور التدقيق البيئي في المنظمة.
 - وجود إطار تشريعي يحدد الإجراءات والخطوات اللازمة للتطبيق.
 - وجود سياسات بيئية واضحة تتطلب متابعة من جميع الأطراف المعنية.
 - توافر المعايير محددة للتدقيق البيئي.
 - وجود نظام محاسبي يعزز إنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة.
 - وجود نظام معلوماتي يساهم في توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة والقضايا البيئية.

- توافر عمالة مؤهلة ومتخصصة في المجالات البيئية. (Omar and Lubna, 2017: 116)

٢-٢-١-٤ خطوات تدقيق البيئي: وان عملية تدقيق الاستدامة البيئية تتضمن جملة من الخطوات وهي كالآتي: (Al-Saadi, 2021, 41)

أ- الهدف من عملية التدقيق: دوافع التدقيق وكيف يتوافق ذلك مع القيم الأساسية للوحدة .

ب- تحديد نطاق التدقيق الأساسي: تحديد اجراءات تقييم أولي و مجالات العمل ذات الأولوية للدراسات تحليلية والتفصيلية أو التدقيق المتكامل.

ج- تحديد فريق التدقيق: تحديد الاعضاء الذي سيساعدون في تدقيق الاستدامة في وجمع المعلومات.

د- خطة التدقيق و قوائم التدقيق: يجب وضع بيان عمل بين فريق التدقيق ومراقب الحسابات يحدد نطاق التدقيق. ويجب تحديد المعلومات المطلوبة للتدقيق وتحديد المنظمة المسؤولة عن الوصول إلى تلك المعلومات وتجميعها..

هـ- مراجعة البيانات: يلزم إجراء تدقيق لمدة عام لسجلات الاستهلاك، بما في ذلك (الكهرباء، المياه، المخلفات، التكاليف، الكميات المستهلكة) لتحديد اتجاهات الاستهلاك، بما في ذلك الأنماط الموسمية، وسيوفر ذلك معياراً لتدابير الكفاءة في المستقبل ومعلومات لتحديد الأهداف.

و- الزيارات الميدانية: يجب أن يقوم المدققون بزيارة الموقع لفهم طبيعة العمل وتسجيل الأنشطة والمعدات في الموقع التي تستخدم (الطاقة والمياه والمواد الكيميائية وتولد النفايات)، يتم تسجيل الأنشطة وعدد الأشخاص والأجهزة/الإضاءة وما إلى ذلك في جدول بيانات.

ز- مراجعة مسودة التقرير: مسودة التقارير التي تحدد الأنشطة والمعدات التي قد تستفيد من تدابير الكفاءة و البدائل (مثل مواد التنظيف الصديقة للبيئة)، وينبغي أن يدقق فريق التدقيق في المسودة للتأكد من أن نقاط البيانات مصنفة بشكل صحيح.

ح- التقرير النهائي: سيتضمن التقرير النهائي المعلومات الأساسية التي جمعها الفريق، وجدول بيانات للمعدات التي تركز على معدات الكفاءة المتبادلة، ومجموعة من التوصيات للعمل و/أو التغييرات التقنية المطلوبة لكل جانب، ودراسة العائد على الاستثمار لخيارات التكنولوجيا (مثل صناديق إعادة التدوير، والإضاءة المخصصة، التسخين المخصص للمياه)، من الأفضل ملاحظة دراسات العائد على الاستثمار من قبل الشركاء. (Coelho,et.al,2023: 142)

٢-٢-٢-٢ تدقيق البعد الاجتماعي:

٢-٢-٢-١-٢ تعريف تدقيق الاجتماعي:

أطلق على التدقيق الاجتماعي عدة تسميات ، فهناك من أطلق عليه لتدقيق الأفراد " ، "تدقيق تسير الموارد البشرية" و "التدقيق الاجتماعي الذي يعد الأكثر استعمالاً ، اختلاف تسميات يرجعه البعض إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة لكن البعض الآخر يرجعه إلى المفاهيم و الخصائص التي تميز التدقيق الاجتماعي على باقي مجالات التدقيق ومما يلي بعض التعاريف التي قدمت لتدقيق الاجتماعية.(Tunisi and Bournan, 2016: 342)

وتم تعرف التدقيق الاجتماعي من قبل(سكاك وهباش) " هو عبارة عن وسيلة للقيادة و التسيير و أسلوب للملاحظة مثله مثل التدقيق المالي و المحاسبي فهو يهدف الى تقييم القدرة الخاصة بالمنظمة للتحكم في المشاكل المتعلقة بالجانب البشري الاجتماعي الذي يفرضها المحيط الخارجي، و السعي لتسيير تلك المشاكل التي يفرضها المحيط الداخلي ". (Sakak and Habash, 2009: 11)

وكذلك تم تعريف ايضا على انه "الفحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمنظمات والذي يمكن تميزه عن النشاط الاقتصادي لها وذلك بهدف التحقق من سلامة تنفيذ المنظمة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المدققات" . (Zaqib ,et.al,2017: 245)

٢-٢-٢-٢-٢ أهداف التدقيق الاجتماعي: للتدقيق الاجتماعي عديدة من الأهداف نذكر منها مايلي:

أ- التحقق من صحة البيانات والمعلومات الواردة في قائمة الأداء الاجتماعي وإبداء الرأي حول مستوى الأداء الاجتماعي فيها.

ب- التحقق من صحة الأداء الاجتماعي والتأكد من كفاية الأفصاحات في القوائم المالية والتقارير الاجتماعية ومدى كفايتها في التعبير عن مدى وفاء الوحدة الاقتصادية بمسؤولياتها الاجتماعية.

- ج- التزام المنظمة بالقوانين واللوائح والأنظمة والمعايير والمواصفات ذات الصلة بأنشطتها الاجتماعية.
- د- تمكين جمهور المنظمة من التأثير على أدائها وسلوكها والتأثير على سياساتها المستقبلية.
- هـ- تمكين المؤسسة من تحسين أدائها الاجتماعي من خلال أساليب واضحة وقابلة للقياس والتشارك. (Sharad and Sahrawi, 2020: 35)

٢-٢-٣ مبادئ التدقيق الاجتماعي:

يساهم التدقيق الاجتماعي في دعم المنظمة وتحفيزها على مراقبة أدائها الاجتماعي وتحسينه بشكل مستمر. وقد قام المعهد الدولي للمحاسبة الاجتماعية والأخلاقية بتجميع المعلومات والمعرفة المتعلقة بالتطبيقات المتزايدة للتدقيق الاجتماعي، حيث وضع ستة مبادئ تشكل الأساس للتدقيق الفعال وهي: (Juma, 2009: 188)

أ- **نظرة شاملة ومتعددة:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن يعكس التدقيق الاجتماعي وجهات نظر جميع الأطراف المعنية والمتأثرة بالوحدة الاقتصادية.

ب- **الشمولية (قابلية المقارنة):** يهدف هذا المبدأ إلى أن يكون التدقيق الاجتماعي شاملاً، مما يتيح الاعتماد عليه في قياس مدى تحسين الأداء من النواحي الاجتماعية والبيئية والثقافية.

ج- **الانتظام:** يجب أن يتم تنفيذ التدقيق الاجتماعي بشكل منظم، وليس كعملية مؤقتة أو لمرة واحدة فقط.

د- **المقارنة:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن يكون التدقيق الاجتماعي قادراً على توفير المعايير اللازمة لمقارنة أداء الوحدة الاقتصادية مع وحدات مماثلة.

هـ- **الحيادية:** يجب أن يكون الشخص المسؤول عن عملية التدقيق الاجتماعي محايداً، بحيث لا تكون له مصلحة في التلاعب بنتائج التدقيق، ومن المهم أن تتم هذه العملية سنوياً.

و- **الإفصاح:** يتيح هذا المبدأ للشخص القائم بالتدقيق الاجتماعي الإفصاح عن نتائج التدقيق لجميع المعنيين في الوحدة الاقتصادية، بالإضافة إلى المجتمع بشكل عام. (Al-Khazraji, et.al, 2020: 191)

٢-٢-٤ متطلبات التدقيق الاجتماعي: ان نجاح التدقيق الاجتماعي في الوصول إلى تحقيق أهدافه يتطلب ما يأتي:

أ- **وجود نظام خاص بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:** يهدف هذا النظام إلى قياس المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمنظمة وتوصيلها. وفي حال عدم توفر هذا المتطلب، يصبح من الصعب تصور إمكانية إجراء تدقيق اجتماعي، فإذا لم يكن هناك نظام محاسبي خاص بالمسؤولية الاجتماعية، كيف يمكن أن يتم التدقيق الاجتماعي؟ كما أن نجاح التدقيق الاجتماعي يعتمد بشكل كبير على طبيعة القياس المستخدم، فكلما كان القياس كمياً أو نقدياً، كانت النتائج أكثر دقة. أما إذا كان القياس وصفيًا، فإن الدقة ستكون أقل، حيث لن يتمكن المدقق من تقديم رأي موضوعي حول مدى صحة البيانات ومدى تعبيرها عن الأداء الاجتماعي للمنظمة بدقة، إذا لم يتم التعبير عنها بشكل نقدي. (Auliani,et.al,2023:827)

ب- **توافر معايير محدد للأداء الاجتماعي:** يجب أن تتوفر هذه المعايير لتمكين المدقق من تقديم رأي موضوعي وغير

متحيز، لذا، ينبغي وجود مجموعة من المعايير المخصصة لهذا الغرض. الجهات المسؤولة عن وضع هذه المعايير تشمل إما المنظمة نفسها، أو غرفة التجارة والصناعة، أو الجمعيات العلمية والمهنية بالتعاون مع أساتذة الجامعات، في حال عدم وجود مثل هذه المعايير، يصبح من الصعب على المدقق الاجتماعي تأكيد مساهمة المنظمة في أدائها الاجتماعي. (Al-Rifai and Al-Khatib, 2012: 352)

ج- **وجود أشخاص أكفاء للقيام بالتدقيق الاجتماعي:** يجب أن يتولى مهمة التدقيق الاجتماعي مدقق مؤهل يتمتع بالاستقلالية ولديه فهم ومعرفة عميقة بالجوانب الاجتماعية التي تساهم فيها المنظمة، بالإضافة إلى معرفة معقولة في مجالات الاقتصاد والصحة العامة والبيئة. (Ballou,et.al, 2018:169)

د- **اقتناع الإدارة بأهمية التدقيق الاجتماعي:** يجب أن يكون رد فعل الإدارة إيجابياً تجاه نتائج التدقيق الاجتماعي وتوصيات المدقق الاجتماعي، خصوصاً في الجوانب التي لم تحظَ باهتمام كافٍ من قبل الإدارة، فإذا لم تكن الإدارة مؤمنة ومقتنعة بأهمية النشاط الاجتماعي فقد يؤدي ذلك إلى إلغاء هذا النشاط بالكامل، والعكس صحيح أيضاً.

(Sharad and Sahrawi, 2020: 38)

هـ- **وجود نظام للضبط الاجتماعي:** نظرًا لأن الوظيفة الاجتماعية تُعتبر من الوظائف الأساسية لمنظمات الأعمال، والتي يجب أن تستند إليها تلك المنظمات، ولأن الأداء الاجتماعي يُعد جزءاً من مسؤوليتها الاجتماعية، فإن الأمر يتطلب من

هذه المنظمات الالتزام بالأداء الرئيسي الذي ينبغي عليها تحقيقه، يتطلب ذلك استخدام الأساليب المناسبة لمراقبة تنفيذ الواجبات الاجتماعية، مما يساهم في تعزيز فعاليتها وزيادة كفاءة أدائها. (Asmaa and Naima, 2017: 51)

٢-٢-٥ خطوات تدقيق الاجتماعي : استكمال عملية التدقيق الاجتماعي ينبغي المرور بأربع خطوات وهي كالآتي:
(Wahiba, 2014: 181)

أ- تفهم أنشطة الاداء الاجتماعي : تتألف أنشطة الأداء الاجتماعي من تقديم الخدمات للموظفين والتدريب المستمر للموظفين، وكذلك الحفاظ على البيئة الخارجية والاهتمام باحتياجات المجتمع الخارجي فيما يتعلق بما تنتجه الوحدة في مجال اختصاصها.

ب- فحص وتدقيق أنشطة الأداء الاجتماعي: ويتمثل ذلك في عمليات الجرد والفحص في الموقع والمراجعات الفنية والاستفسارات الكتابية والشفوية.

ج- تقرير المراجعة الاجتماعية: جميع المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية.

د- عمليات التفتيش والتدقيق في نظم المحاسبة الاجتماعية: ويشمل ذلك عمليات تدقيق المستندات والإجراءات المحاسبية لفحص القيود والترحيلات واستخراج النتائج وإعداد التقارير المالية التي تبين نتائج الأنشطة الاجتماعية.
(Uyar,et.al, 2023:6)

يرى الباحث أن التدقيق الاجتماعي يهدف إلى تحقيق عدة غايات تبرز أهميته الكبيرة للمؤسسة، حيث يتجاوز نطاقه التدقيق المالي ليشمل أيضاً مجالات المسؤولية الاجتماعية، يمر هذا النوع من التدقيق بعدة مراحل، بدءاً من تحديد المهام وتوزيعها على القائمين بالتدقيق، وصولاً إلى تقديم تقرير التدقيق، كما يعتمد على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تساعده في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة من خلال استخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي إجراءات تدقيق مقترحة للإبلاغ المتكامل على معياري وفق معياري GRI(300&400)

يوضح الباحث فيما يأتي الإجراءات التي تمثل الحد الأدنى الذي يتضمنه إجراءات تدقيق مدى التزام الوحدة الاقتصادية بمعايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) التي يحتويها الإبلاغ المتكامل، وقد اعتمد الباحث في إعداد الإجراءات على ما جاء في الجانب النظري والمعايير والمؤشرات البيئية والاجتماعية للمبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) في إعداد هذه الإجراءات وإن هذه الإجراءات تمنح كل من المدقق الداخلي والخارجي إجراء التدقيق على وفق أبعاد التنمية المستدامة، وبناء على ذلك سيتم تقسيم هذه الإجراءات إلى المحاور الآتية:

١- إجراءات تدقيق الإفصاح عن المؤشرات البيئية وفق معايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI).

١-١ إجراءات تدقيق الإفصاح عن المواد من خلال ما يلي:

أ- الإفصاح عن وزن أو حجم المواد المستخدمة:

- التحقق من الإفصاح عن المواد غير المتجددة المستخدمة.

- التحقق من الإفصاح عن المواد المتجددة المستخدمة.

ب- الإفصاح عن المواد المستخدمة والمعاد تدويرها:

- التحقق من صحة احتساب النسبة المئوية للمواد المدخلة المعاد تدويرها المستخدمة لتصنيع

المنتجات والخدمات الأساسية للمنظمة

ت- الإفصاح عن المنتجات المعادة ومواد التعبئة والتغليف:

- التأكد من دقة احتساب النسبة المئوية للمنتجات المستعادة ومواد التغليف الخاصة بها لكل فئة

منتج .

- التحقق من الإفصاح عن طريقة التي تم جمع بيانات فيها.

٢-١ إجراءات تدقيق الإفصاح عن الطاقة كما يأتي:

أ- الإفصاح عن استهلاك الطاقة داخل الوحدة الاقتصادية:

- التحقق من صحة احتساب إجمالي استهلاك الوقود داخل المنظمة من مصادر غير متجددة،

ويشمل أنواع الوقود المستخدمة

- التحقق من صحة احتساب إجمالي استهلاك الوقود داخل المنظمة من مصادر متعددة، ويشمل أنواع الوقود المستخدمة.
- التأكد من طريقة القياس (بالجلول، أو الواط، ساعة تشغيل) أو مضاعفاتهما، وإجمالي كل من (استهلاك الكهرباء، استهلاك التدفئة، استهلاك التبريد، استهلاك البخار)
- التأكد من طريقة القياس (بالجلول، أو الواط، ساعة تشغيل) ، أو مضاعفاتهما، إجمالي كل من (الكهرباء المباعة، التدفئة المباعة، التبريد المباعة، البخار المباعة)
- التأكد من إجمالي استهلاك الطاقة داخل المنظمة، بالجلول أو مضاعفاته .
- ب- الإفصاح عن استهلاك الطاقة خارج المنظمة:**
- التأكد من صحة ودقة احتساب استهلاك الطاقة خارج المنظمة، بالجلول أو مضاعفاته
- ج- الإفصاح عن كثافة الطاقة:**
- التأكد من نسبة كثافة الطاقة للمنظمة.
- التحقق من المقياس الخاص بالمنظمة (المقام) المختار لحساب النسبة .
- معرفة أنواع الطاقة المتضمنة في نسبة الكثافة، سواء من الوقود أو الكهرباء أو التدفئة أو التبريد أو البخار أو جميع ذلك.
- التحقق ما إذا كانت النسبة تتضمن استهلاك الطاقة داخل المنظمة، أم خارجها، أم كالهيا
- د- خفض استهلاك الطاقة:**
- التأكد من مقدار التخفيض في استهلاك الطاقة المتحقق كنتيجة مباشرة لمبادرات التوفير وزيادة الكفاءة، بالجلول ومضاعفاته.
- التحقق من أنواع الطاقة المتضمنة في التخفيضات؛ سواء من الوقود أو الكهرباء أو التدفئة أو التبريد أو البخار أو جميع ذلك.
- التحقق من أسس احتساب التخفيضات في استهلاك الطاقة، مثل سنة الأساس أو خط الأساس، بما في ذلك الأساس المنطقي للاختيار .
- هـ- الإفصاح عن خفض متطلبات الطاقة للمنتجات والخدمات:**
- التحقق من تخفيض استهلاك الطاقة الذي تم للمنتجات المباعة والخدمات المقدمة خلال الفترة المشمولة بالتقرير، بالجلول أو مضاعفاته .
- التأكد من الإفصاح عن أسس احتساب التخفيضات في استهلاك الطاقة، مثل سنة الأساس أو خط الأساس، بما في ذلك الأساس المنطقي للاختيار .
- ٣-١ إجراءات تدقيق الإفصاح المياه كما يلي :**
- أ- الإفصاح عن المياه المسحوبة حسب المصدر:**
- التحقق من الإفصاح عن كمية المياه المسحوبة، مع التوزيع حسب المصادر.
- ب- الإفصاح عن مصادر المياه التي تتضرر بشدة من سحب المياه:**
- التأكد من إجمالي اعداد مصادر المياه التي تتضرر بشدة من سحب المياه.
- ج- الإفصاح عن المياه المعاد تدويرها واستخدامها:**
- التحقق كمية وحجم المياه المعاد تدويرها والمعاد استخدامها من قبل المنظمة .
- التحقق من الإفصاح عن كمية وحجم المياه المعاد تدويرها والمعاد استخدامها كنسبة مئوية من إجمالي المياه المسحوبة كما هو محدد في الإفصاح .
- ٤-١ إجراءات تدقيق الإفصاح التنوع البيولوجي كما يلي :**
- أ- الإفصاح عن المواقع التشغيلية المملوكة أو المؤجرة أو المدارة داخل المناطق المحمية أو المناطق ذات قيمة التنوع البيولوجي العالية الموجودة خارج المناطق المحمية، أو بجوار مثل هذه المناطق:**
- التحقق من قيام المؤسسة بالإفصاح عن كل موقع تشغيلي مملوك أو مؤجر أو مدار أو مجاور لمناطق محمية ومناطق التنوع البيولوجي مرتفعة القيمة خارج المناطق المحمية

- التأكد من الموقع الجغرافي والأراضي الجوفية وحجم موقع التشغيل بالكيلو متر وقيمة التنوع البيولوجي التي تتحدد من خلال خصائص المنطقة المحمية والتأكد من قيمة التنوع البيولوجي
 - ب- الإفصاح عن الآثار الهامة للأنشطة، والمنتجات ، والخدمات على التنوع البيولوجي:
 - التأكد من الإفصاح عن الآثار الهامة المباشرة وغير المباشرة على التنوع البيولوجي.
 - التأكد من الإفصاح الآثار الهامة الإيجابية والسلبية المباشرة وغير المباشرة
 - ج- الإفصاح عن الموائل المحمية أو المعاد تأهيلها:
 - التحقق من حجم وموقع جميع مواطن المناطق المحمية أو المعاد تأهيلها، وما إذا كان مدى نجاح إجراءات إعادة التأهيل قد تم التصديق عليه من قبل متخصصين خارجيين مستقلين .
 - التأكد ما إذا كانت هناك شراكات مع أطراف ثالثة لحماية أو إعادة تأهيل مناطق الموائل المنفصلة عن المكان الذي أشرفت فيه المنظمة على تدابير إعادة التأهيل أو الحماية ونفذتها.
 - التحقق من توزيع ووضع كل منطقة وفق لحالتها في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير .
 - د- الإفصاح عن الأنواع البيولوجية المدرجة في القائمة الحمراء للاتحاد الدولي لحفظ الطبيعة ، والأنواع المدرجة في قائمة الحفظ الوطنية والتي تقع موائلها في مناطق متأثرة بالعمليات:
 - التأكد من إجمالي عدد الأنواع البيولوجية المدرجة في القائمة الحمراء للاتحاد الدولي لحفظ الطبيعة، والأنواع المدرجة في قائمة الحفظ الوطنية والتي تقع موائلها في مناطق متأثرة بعمليات المنظمة، مقسمة تبعا لمستوى خطر الانقراض.
- ١-٥ إجراءات تدقيق الإفصاح الانبعاثات وكما يلي :
- أ- الإفصاح عن انبعاثات غازات الدفيئة المباشرة:
 - التأكد من احتساب إجمالي كمية انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة .
 - التأكد من احتساب كمية الغازات المدرجة في الحساب مثل (ثاني أكسيد الكربون ، الميثان، أكسيد النيتروز الخ)
 - التحقق من الإفصاح عن مصادر معاملات الانبعاث ومعدلات إمكانية الاحتباس الحراري العالمي المستخدمة، أو مرجع يشير إلى مصدر إمكانية الاحتباس الحراري العالمي
 - التحقق من الإفصاح عن منهجية تجميع الانبعاثات، سواء حصة المساهمين، أو الرقابة المالية، أو الرقابة التشغيلية .
 - ب- الإفصاح عن انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة:
 - التحقق من إجمالي كمية انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة التي تستند الى الموقع .
 - التأكد من إجمالي كمية انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة طبقا للسوق، و حسب الاقتضاء .
 - التحقق من صحة احتساب كمية الغازات المدرجة في الحساب مثل (ثاني أكسيد الكربون، الميثان، أكسيد النيتروز الخ) .
 - التحقق من مصدر معاملات الانبعاث ومعدلات إمكانية الاحتباس الحراري العالمي المستخدمة، أو مرجع يشير إلى مصدر إمكانية الاحتباس الحراري العالمي .
 - التحقق من منهجية تجميع الانبعاثات، سواء حصة المساهمين، أو الرقابة المالية، أو الرقابة التشغيلية
 - ج- الإفصاحات انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة الأخرى:
 - التحقق من دقة احتساب إجمالي انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة الأخرى.
 - التأكد من الغازات المدرجة في الحساب مثل (ثاني أكسيد الكربون، الميثان، أكسيد النيتروز الخ) .
 - التحقق من الإفصاح عن فئات وأنشطة انبعاثات غازات الدفيئة الأخرى غير المباشرة .
 - التحقق من مصدر معاملات الانبعاث ومعدلات إمكانية الاحتباس الحراري العالمي المستخدمة، أو مرجع يشير إلى مصدر إمكانية الاحتباس الحراري العالمي .

د- الإفصاح عن كثافة انبعاثات غازات الدفيئة:

- التأكد من دقة احتساب نسبة كثافة انبعاثات الغازات الدفيئة للمنظمة
- التحقق من صحة المقياس الخاص بالمنظمة المختار لحساب النسبة .
- التحقق من أنواع انبعاثات غازات الدفيئة المدرجة في نسبة الكثافة؛ سواء مباشرة ، غير مباشرة للطاقة ، و/أو غير مباشرة أخرى .
- التأكد من الغازات المدرجة في الحساب مثل (ثاني أكسيد الكربون، الميثان، أكسيد النيتروزالخ.

هـ- الإفصاح عن الحد من انبعاثات الغازات الدفيئة:

- التحقق من الخفض في انبعاثات الغازات الدفيئة كنتيجة مباشرة لمبادرات الحد من الانبعاثات، بالطن المتري لمكافئ ثاني أكسيد الكربون .
- التحقق من الغازات المدرجة في الحساب مثل (ثاني أكسيد الكربون، الميثان، أكسيد النيتروزالخ.
- التحقق من توضيح الأسس والنطاقات التي حدثت بها التخفيضات؛ سواء مباشرة ، و/أو غير المباشرة للطاقة ، و/أو غير المباشرة الأخرى .

و- الإفصاح عن انبعاثات المواد المستنفدة للأوزون:

- التأكد من الإنتاج والواردات والصادرات من المواد المستنفدة للأوزون بالطن المتري من ثالثي الكلور وفلور و ميثان المكافئ .

- التحقق من الإفصاح عن مصدر معاملات الانبعاث المستخدم.

ز- الإفصاح عن أكاسيد النيتروجين (NOX) ، وأكاسيد الكبريت (SOX) ، وغيرها من الانبعاث الكبيرة في الهواء:

- التحقق من كمية الانبعاث الكبيرة في الهواء .
- التحقق من الإفصاح عن مصدر معاملات الانبعاث المستخدم.

٦-١ إجراءات تدقيق الإفصاح عن النفايات السائلة والمخلفات كما يلي :

أ- الإفصاح عن تصريف المياه حسب الجودة والوجهة:

- التأكد من حجم الإجمالي لعمليات تصريف المياه المخططة وغير المخطط لها ، وما إذا كان قد تمت إعادة استخدام المياه بواسطة منظمة أخرى

ب- الإفصاح عن النفايات حسب النوع وطريقة التخلص منها:

- التحقق من دقة احتساب الوزن الإجمالي للنفايات غير الخطرة، مع التوزيع حسب طرق التخلص منها.
- التحقق من دقة احتساب الوزن الإجمالي للنفايات غير الخطرة، مع تصنيفها حسب طرق التخلص منها مثل (إعادة الاستخدام ، إعادة التدوير ، تسميدالخ) يتم تحديدها من قبل المنظمة
- التحقق من تحديد طريقة التخلص من النفايات (التخلص منها بواسطة المنظمة مباشرة ، المعلومات المقدمة من مقاول التخلص من النفايات ، الاختيار التنظيمي للتقائي لمقاول التخلص من النفايات)

ت- الإفصاح عن التسربات الواسعة النطاق:

- التأكد من دقة احتساب العدد الإجمالي والحجم الكلي المسجل أو المقيّد للتسربات واسعة النطاق .
- التحقق من الإفصاح عن المعلومات الإضافية لكل تسرب تم الإبلاغ عنه في القوائم المالية للمنظمة (موقع التسرب و حجم التسرب و مادة التسرب، مصنفة)

ث- الإفصاح عن نقل النفايات الخطرة:

- التحقق من صحة احتساب الوزن الكلي لكل من (النفايات الخطرة المنقولة ، النفايات الخطرة المستوردة ، النفايات الخطرة المصدرة ، النفايات الخطرة المعالجة)
- التأكد من دقة احتساب النسبة المئوية للنفايات الخطرة التي يتم شحنها دولياً .
- الإفصاح عن المسطحات المائية المتضررة من تصريف المياه و/أو الانسياب السطحي للمياه:

- التحقق من المسطحات المائية والموازل ذات الصلة التي تأثرت بشكل كبير من تصريف المياه و/أو الانسياب السطحي للمياه.
- ٧-١ إجراءات تدقيق الإفصاح عن الامتثال البيئي وفق الاتي :
 - أ- الإفصاح عن عدم الامتثال للقوانين واللوائح البيئية:
 - التحقق من الإفصاح عن الغرامات الكبيرة والعقوبات غير المالية عن عدم الامتثال للقوانين و/أو اللوائح البيئية
 - التأكد فيما إذا لم تكن المؤسسة قد حددت أي عدم امتثال للقوانين و/أو اللوائح البيئية، فيكفي أن تصدر بياناً مختصراً يوضح هذه الحقيقة.
 - ٨-١ إجراءات تدقيق الإفصاح عن التقييم البيئي للمورد وفق الاتي :
 - أ- الإفصاح عن الموردون الجدد الذين خضعوا للتدقيق طبقاً للمعايير البيئية:
 - التحقق من احتساب النسبة المئوية للموردين الجدد الذين خضعوا للتدقيق باستخدام المعايير البيئية.
 - ب- الإفصاح الآثار البيئية السلبية في سلسلة التوريد والإجراءات المتخذة:
 - التأكد من الإفصاح عدد الموردين الذين تم تقييمهم للآثار البيئية.
 - التأكد من عدد الموردين الذين وجد أن لهم آثاراً بيئية سلبية هامة فعلية ومحتمة .
 - التحقق من الآثار البيئية السلبية الهامة الفعلية والمحتمة التي وجدت في سلسلة التوريد
 - التأكد من النسبة المئوية للموردين الذين وجد أن لهم آثاراً بيئية سلبية هامة فعلية ومحتمة، وتم الاتفاق معهم على إدخال تحسينات نتيجة للتقييم .
 - التأكد من النسبة المئوية للموردين الذين وجد أن لهم آثاراً بيئية سلبية هامة فعلية ومحتمة، وأنهت العلاقات معهم نتيجة للتقييم، وسبب ذلك
- ٢- إجراءات تدقيق الإفصاح عن المؤشرات الاجتماعية وفق معايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI):
 - ١-٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن التوظيف وفق الاتي:
 - أ- الإفصاح عن تعيين الموظفين الجدد ومعدل ترك الموظفين للعمل:
 - التحقق من صحة ودقة العدد الكلي ومعدل تعيينات الموظفين الجدد خلال الفترة المشمولة بالتقرير .
 - التحقق من صحة احتساب العدد الكلي ومعدل ترك الموظفين للعمل خلال الفترة المشمولة بالتقرير .
 - ب- الإفصاح الحوافز المقدمة للموظفين بدوام كامل والتي لا تقدم للموظفين المؤقتين أو الموظفين بدوام جزئي:
 - التأكد من دقة وصحة الحوافز القياسية للموظفين بدوام كامل في المنظمة، والتي لا يتم توفيرها للموظفين المؤقتين أو الموظفين بدوام جزئي.
 - ج- الإفصاح عن إجازة رعاية الطفل:
 - التحقق من الإفصاح عن إجمالي عدد الموظفين المستحقين لإجازة رعاية الطفل، مصنفيين حسب نوع الجنس .
 - التحقق من صحة إجمالي عدد الموظفين الذين قاموا بإجازة رعاية الطفل، مصنفيين حسب نوع الجنس.
 - التحقق من دقة إجمالي عدد الموظفين الذين عادوا للعمل خلال الفترة المشمولة بالتقرير بعد انتهاء إجازة رعاية الطفل، مصنفيين حسب نوع الجنس.
 - التحقق من صحة الإفصاح عن إجمالي عدد الموظفين الذين عادوا للعمل بعد انتهاء إجازة رعاية الطفل، والذين يعملون بعد ١٢ شهراً من عودتهم إلى العمل، مصنفيين حسب نوع الجنس .
 - التأكد من صحة احتساب معدلات العودة إلى العمل والبقاء فيه للموظفين الذين قاموا بإجازة رعاية الطفل، مصنفيين حسب نوع الجنس.
 - ٢-٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح العلاقات بين العمال والإدارة :

أ- الإفصاح عن الحد الأدنى لفترات الإشعار فيما يتعلق بالتغيرات التشغيلية:

- التحقق من سلامة الإفصاح عن الحد الأدنى لفترات الإشعار، قبل تنفيذ تغييرات تشغيلية كبيرة يمكن أن تؤثر عليهم بشكل كبير .
- التحقق من المؤسسة التي تحتوي على اتفاقيات مفاوضة جماعية ، تقدم تقريراً عما إذا كانت فترة الإشعار وأحكام التشاور والتفاوض محددة في الاتفاقيات الجماعية.

٢-٣ الإجراءات تدقيق الإفصاح الصحة والسلامة المهنية:

- أ- الإفصاح عن تمثيل العمال في اللجان الرسمية المشتركة بين الإدارة والعمال المعنية بالصحة والسلامة:
 - التأكد من المستوى الذي تعمل به عادة كل لجنة رسمية مشتركة بين الإدارة والعمال المعنية بالصحة والسلامة داخل المنظمة.
 - التأكد من صحة ودقة احتساب النسبة المئوية للعمال الذين يخضع عملهم أو مكان عملهم لإشراف المنظمة، والممثلين في اللجان الرسمية المشتركة بين الإدارة والعمال المعنية بالصحة والسلامة.
- ب- الإفصاح عن أنواع الإصابات ومعدلات الإصابات، والأمراض المهنية، وأيام العمل الضائعة، والغياب ، وعدد الوفيات المرتبطة بالعمل:

- التحقق من الإفصاح عن أنواع الإصابات، ومعدل الإصابات، ومعدل الأمراض المهنية ، ومعدل أيام العمل الضائعة ، ومعدل المتغيبين عن العمل ، والوفيات المرتبطة بالعمل، لجميع الموظفين.
- التحقق أنواع الإصابات، ومعدل الإصابات، والوفيات المرتبطة بالعمل، لجميع .
- التأكد من دقة نظام القواعد المطبق في تسجيل إحصائيات الحوادث والإبلاغ عنها.
- ج- الإفصاح عن العمال ذوو معدلات الإصابة أو مخاطر الإصابة المرتفعة بالأمراض المرتبطة بمهنتهم:
 - التحقق من قيام المؤسسة بالإفصاح عن عمال الذين يخضع عملهم أو مكان عملهم للمنظمة، مشاركون في أنشطة مهنية ذات معدل إصابات مرتفع، أو مخاطر مرتفعة بالنسبة لأمراض محددة.

د- الإفصاح عن موضوعات الصحة والسلامة المغطاة في الاتفاقات الرسمية للنقابات العمالية:

- التأكد من الإفصاح عن الاتفاقات الرسمية (سواء محلية أو عالمية) مع النقابات العمالية تغطي الصحة والسلامة.
- التأكد من الإفصاح عن مدى تغطية المؤسسة لمختلف موضوعات الصحة والسلامة بموجب هذه الاتفاقات.

٢-٤ الإجراءات تدقيق الإفصاح التدريب والتعليم:

- أ- الإفصاح عن الدورات التدريب في السنة لكل موظف:
 - التأكد من الإفصاح عن تفاصيل الدورات التدريب التي قام بها موظفو المنظمة خلال الفترة المشمولة بالتقرير .
- ب- الإفصاح عن برامج تحسين مهارات الموظفين وبرامج المساعدة:
 - التحقق من سلامة ونوع البرامج التدريبية المنفذة والمساعدة المقدمة لتحسين مهارات الموظفين.
 - التحقق من أن البرامج التدريب المقدمة لتسهيل إمكانية التوظيف المستمر وإدارة نهايات المسير الوظيفي الناتجة عن التقاعد أو إنهاء العمل.

ج- الإفصاح عن النسبة المئوية للموظفين الذين يخضعون لمراجعات دورية لأداء والتطوير الوظيفي:

- التأكد من دقة وصحة احتساب النسبة المئوية من إجمالي الموظفين حسب نوع الجنس وحسب فئة الموظف التي خضعت لمراجعة دورية لأداء والتطوير الوظيفي خلال الفترة المشمولة بالتقرير .

٢-٥ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن التنوع وتكافؤ الفرص:

أ- الإفصاح عن تنوع هيئة الإدارة والموظفين:

- التحقق من صحة النسبة المئوية للأفراد داخل هيئة الإدارة بالمنظمة في كل فئة من فئات التنوع.
- التحقق من دقة احتساب النسبة المئوية للموظفين لكل فئة وظيفية في كل فئة من فئات التنوع .

ب- الإفصاح عن نسبة الراتب الأساسي والأجور بين النساء والرجال:

- التأكد من صحة ودقة احتساب نسبة الراتب الأساسي والأجور بين النساء والرجال لكل فئة من فئات الموظفين، حسب المواقع الهامة للتشغيل.

٢-٦ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن عدم التمييز:

أ- الإفصاح عن حوادث التمييز والإجراءات التصحيحية المتخذة:

- التحقق من سلامة الإفصاح عن العدد الإجمالي لحوادث التمييز خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
- التحقق من الإفصاح عن الحوادث والإجراءات المتخذة مع الإشارة إلى الوقائع التي تمت مراجعتها من قبل المنظم وخطط المعالجة التي يجري تنفيذها مع استعراض النتائج من خلال عمليات المراجعة الداخلية الروتينية للإدارة.

٢-٧ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية:

أ- الإفصاح عن العمليات والموردون الذين قد يتعرض معهم الحق في الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية للخطر:

- التأكد من العمليات والموردون الذين قد ينتهك معهم حق العمال في ممارسة الحرية النقابية أو المفاوضة الجماعية أو يتعرض لخطر كبير سواء .
- التأكد من الإفصاح عن التدابير التي اتخذتها المنظمة في الفترة المشمولة بالتقرير وتهدف إلى دعم الحقوق في ممارسة الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية.

٢-٨ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن عمالة الأطفال:

أ- الإفصاح عن العمليات والموردون المعرضون لمخاطر كبيرة تتعلق بحوادث عمالة الأطفال:

- التأكد من السلامة الإفصاح عن العمليات والموردون الذين يعتبر أنهم معرضون لمخاطر كبيرة.
- التأكد من العمليات والموردون الذين يعتبر أنهم معرضون لمخاطر كبيرة تتعلق بحوادث عمالة الأطفال.
- التحقق من التدابير التي اتخذتها المؤسسة في الفترة المشمولة بالتقرير بغرض المساهمة في الإلغاء الفعال لعمالة الأطفال.

٢-٩ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن العمل الجبري أو القسري:

أ- الإفصاح عن العمليات والموردون المعرضون لمخاطر كبيرة تتعلق بحوادث العمل الجبري أو القسري:

- التحقق من الإفصاح عن العمليات والموردون الذين يعتبر أنهم معرضون لمخاطر كبيرة تتعلق بحوادث العمل الجبري أو القسري أو المناطق الجغرافية التي توجد بها عمليات وموردون معرضون للخطر
- التحقق من الإفصاح عن التدابير التي اتخذتها المنظمة في الفترة المشمولة بالتقرير بغرض المساهمة في القضاء على جميع أشكال العمل الجبري أو القسري.

٢-١٠ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن الممارسات الأمنية:

أ- الإفصاح عن أفراد الأمن المدربون على سياسات أو إجراءات حقوق الإنسان:

- التحقق من النسبة المئوية لأفراد الأمن الذين تلقوا تدريباً رسمياً على سياسات المنظمة لحقوق الإنسان، أو على إجراءات محددة وتطبيقها على الأمن
- التأكد من متطلبات التدريب تنطبق أيضاً على المنظمات الأخرى التي توفر أفراد الأمن

٢-١١ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن حقوق الشعوب الأصلية:

أ- الإفصاح عن حوادث الانتهاكات التي تتعلق بحقوق الشعوب الأصلية:

- التأكد من سلامة الإفصاح عن العدد الإجمالي لحوادث الانتهاكات التي تم تحديدها والتي تنطوي على حقوق الشعوب الأصلية خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
- التأكد من الإفصاح الإجراءات المتخذة بخصوص الحوادث والانتهاكات.

٢-١٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن تقييم حقوق الإنسان:

- أ- الإفصاح عن العمليات التي خضعت لمراجعة حقوق الإنسان أو تقييم الآثار:
- التأكد من صحة العدد الإجمالي والنسبة المئوية للعمليات التي خضعت لمراجعات حقوق الإنسان أو تقييمات الأثر على حقوق الإنسان، حسب البلد.
- ب- الإفصاح عن تدريب الموظفين على سياسات أو إجراءات حقوق الإنسان:
- التحقق من سلامة الإفصاح عن إجمالي عدد الساعات خلال الفترة المشمولة بالتقرير المخصصة للتدريب على سياسات أو إجراءات حقوق الإنسان المتعلقة بجوانب حقوق الإنسان ذات الصلة بالعمليات.
 - التأكد من صحة احتساب النسبة المئوية للموظفين الذين تدريبوا خلال الفترة المشمولة بالتقرير على سياسات أو إجراءات حقوق الإنسان المتعلقة بجوانب حقوق الإنسان ذات الصلة بالعمليات.
- ج- الإفصاح عن الاتفاقيات والعقود الاستثمارية الهامة التي تتضمن بنود حقوق الإنسان أو خضعت لفحص حقوق الإنسان:
- التحقق من صحة ودقة سلامة العدد الكلي والنسبة المئوية للاتفاقيات وعقود الاستثمار الهامة التي تشمل بنود حقوق الإنسان أو التي خضعت لفحص حقوق الإنسان.
- ١٣-٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح المجتمعات المحلية:
- أ- الإفصاح عن العمليات التي تنطوي على مشاركة المجتمع المحلي، وتقييمات الأثر، وبرامج التنمية:
- التأكد من سلامة احتساب النسبة المئوية للعمليات التي تنطوي على تنفيذ برامج لمشاركة المجتمع المحلي، تقييمات الأثر، و برامج التنمية، وتقييم الأثر الاجتماعي و تقييم الأثر البيئي ورصده المستمر، الإفصاح العلني عن نتائج تقييمات الأثر البيئي والاجتماعي.
- ب- الإفصاح عن العمليات ذات الآثار السلبية الهامة الفعلية أو المحتملة على المجتمعات المحلي:
- التحقق من الإفصاح عن العمليات ذات الآثار السلبية الهامة الفعلية أو المحتملة على المجتمعات المحلية وموقع العمليات والآثار السلبية الهامة الفعلية والمحتملة.
- ١٤-٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح التقييم الاجتماعي للمورد:
- أ- الإفصاح عن الموردون الجدد الذين تم فحصهم باستخدام المعايير الاجتماعية:
- التحقق من صحة ودقة النسبة المئوية للموردين الجدد الذين تم تدقيقهم باستخدام المعايير الاجتماعية.
- ب- الإفصاح عن الآثار الاجتماعية السلبية في سلسلة التوريد والإجراءات المتخذة:
- التحقق من الإفصاح عن عدد الموردين الذين تم تقييمهم للآثار الاجتماعية.
 - التحقق من سلامة الإفصاح عن عدد الموردين الذين وجد أن لهم آثارا اجتماعية سلبية ملحوظة فعلية ومحتملة.
 - التأكد من الآثار الاجتماعية السلبية الملحوظة الفعلية والمحتملة التي وجدت في سلسلة التوريد.
 - التأكد من سلامة وصحة احتساب عن النسبة المئوية للموردين الذين وجد أن لهم آثارا اجتماعية سلبية ملحوظة فعلية ومحتملة، وتم الاتفاق معهم على إدخال تحسينات نتيجة للتقييم .
 - التحقق من صحة نسبة إجمالي الموردين الذين وجد أن لهم آثارا اجتماعية سلبية ملحوظة فعلية ومحتملة، وأنهيت العلاقات معهم نتيجة للتقييم، وسبب ذلك.
- ١٥-٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح السياسة العامة:
- أ- الإفصاح عن المساهمات السياسية:
- التأكد من الإفصاح عن إجمالي القيمة النقدية للمساهمات السياسية المالية والعينية التي قدمتها المنظمة بشكل مباشر وغير مباشر مصنفة حسب البلد والمتلقي/المستفيد.
 - التأكد من سلامة احتساب وتقدير القيمة النقدية للمساهمات العينية، حسب الاقتضاء.
- ١٦-٢ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن صحة وسلامة العملاء:
- أ- الإفصاح تقييم آثار فئات المنتجات والخدمات على الصحة والسلامة:

- التحقق من صحة النسبة المئوية لفئات المنتجات والخدمات الهامة التي يتم تقييم آثارها على الصحة والسلامة بغرض تحسينها.

ب- الإفصاح عن حوادث عدم الامتثال المتعلقة بآثار المنتجات والخدمات على الصحة والسلامة:

- التأكد من دقة وصحة احتساب العدد الإجمالي لحوادث عدم الامتثال للوائح و/أو المدونات الطوعية المتعلقة بآثار المنتجات والخدمات على الصحة والسلامة خلال الفترة المشمولة بالتقرير

٢-١٧ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن التسويق والملصقات التعريفية:

أ- الإفصاح عن متطلبات التعريف بمعلومات المنتجات والخدمات ووضع الملصقات التعريفية عليها:

- التحقق من إجراءات المنظمة الخاصة بالتعريف بمعلومات المنتجات والخدمات ووضع الملصقات التعريفية عليها.

- التأكد من صحة النسبة المئوية لفئات المنتجات أو الخدمات الهامة المشمولة بهذه الإجراءات والتي تخضع لتقييم مدى التزامها بهذه الإجراءات

ب- الإفصاح عن حوادث عدم الامتثال المتعلقة بالتعريف بمعلومات المنتجات والخدمات ووضع الملصقات التعريفية عليها:

- التحقق من سلامة احتساب إجمالي حوادث عدم الامتثال للوائح و/أو المدونات الطوعية المتعلقة بمعلومات حول المنتجات والخدمات ووضع الملصقات التعريفية عليها .

ج- الإفصاح عن حوادث عدم الامتثال المتعلقة بالاتصالات التسويقية:

- التأكد من صحة ودقة احتساب نسبة إجمالي حوادث عدم الامتثال للوائح و/أو المدونات الطوعية المتعلقة بالاتصالات التسويقية، بما في ذلك الإعلان والترويج والرعاية.

٢-١٨ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن خصوصية العميل:

أ- الإفصاح عن الشكوى الموثقة المتعلقة بانتهاك خصوصية العميل وفقدان بيانات العميل:

- التحقق من صحة الإفصاح عن إجمالي الشكوى الموثقة المستلمة المتعلقة بانتهاك خصوصية العميل.

- التحقق من الإفصاح عن إجمالي التسريبات، أو السرقات، أو الفقد في بيانات العملاء التي تم التعرف عليها.

٢-١٩ الإجراءات تدقيق الإفصاح عن الامتثال الاجتماعي والاقتصادي:

أ- الإفصاح عن عدم الامتثال للقوانين واللوائح في المجال الاجتماعي والاقتصادي:

- التحقق من الإفصاح عن الغرامات الكبيرة والعقوبات غير المالية عن عدم الامتثال للقوانين و/أو اللوائح في المجال الاجتماعي والاقتصادي.

- التحقق من الآلية التي تم بموجبه فرض غرامات وعقوبات غير مالية كبيرة.

مما تقدم يمكن القول ان تدقيق الإبلاغ المتكامل على وفق معايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) يمكن ان يؤثر على

إجراءات التدقيق من خلال زيادة موثوقيتها ومصداقيتها من قبل مراقب الحسابات او شركات التدقيق المستقلة، كي يستطيع

اصحاب المصلحة من الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، لذا يجب أن تخضع تقارير الإبلاغ المتكامل الى خدمات التدقيق

كي تعطي هذه الخدمات قيمة وموثوقية لها، التي تعزز من قيمة الوحدة الاقتصادية على المدى البعيد.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

١- يساعد تدقيق الإبلاغ المتكامل في توفير الثقة والمصداقية في المعلومات التي تتضمنها هذه التقارير، إذ تمثل خدمة التدقيق

على الإبلاغ المتكامل احدى الخدمات التصديقية والتي يقوم بها طرف خارجي مثل مكاتب المحاسبة والمراجعة او المكاتب

الاستشارية.

٢- يقوم الإبلاغ المتكامل بتوصيل المعلومات المالية وغير المالية عن الاداء (الاجتماعي والبيئي والاقتصادي) في الوحدات الاقتصادية.

٣- يؤثر التدقيق بشكل كبير على مصداقية المعلومات المتعلقة بالإبلاغ المتكامل, من خلال اعتماد مراقب الحسابات الخارجي, حيث تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تقليل التباين في المعلومات وتكاليف الوكالة, مما يعزز مصداقية المعلومات المتعلقة بالاستدامة, يُعتبر التدقيق على المعلومات غير المالية عملية اختيارية, حيث يتمتع بقدر كبير من المرونة, بينما يُعتبر تدقيق على المعلومات المالية إلزامياً.

٤- تساهم إجراءات التدقيق المقترحة في تمكين مراقب الحسابات من كشف المخالفات والثغرات والإبلاغ عنها, وتتميز المعلومات الواردة في تقريره بجودة عالية ومصادقية وموثوقية, مما يلبي متطلبات الإبلاغ ويحقق فحوصاً فعالاً وكفؤاً يخدم مصالح أصحاب المصلحة.

ثانياً: التوصيات:

١- من ضرورة أن تسعى مكاتب وشركات التدقيق الحسابات العراقية, إلى جانب ديوان الرقابة المالية الاتحادي, لتوفير التأهيل المهني والتدريب العملي لأعضائها. هذا سيمكنهم من استيعاب جميع جوانب تدقيق الإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية, مما يشكل تحدياً جديداً لمراقبي الحسابات, وحث مراقبي الحسابات على اعتماد الأساليب والطرق الحديثة في تدقيق الإبلاغ المتكامل, والاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال, التي تكشف عن المعلومات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية, مما يساهم في دعم أصحاب المصلحة عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

٢- تعزيز الوعي والتثقيف حول نشر مؤشرات ومعايير المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة (GRI) بهدف تحقيق الأهداف المنشودة منها, من خلال تبني الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق استراتيجية الإفصاح عن الاستدامة وإعداد تقارير متعلقة بها.

٣- من الضروري أن يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتضمين متطلبات إعداد البيانات المالية السنوية, بالإضافة إلى نموذج للإفصاح عن الإبلاغ المتكامل على وفق مبادرة التقارير العالمية (GRI). وذلك لتحقيق مبدأ الإلزام في إعداد تقارير تشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية, مما يساهم في تقديم صورة شاملة عن أداء المنظمة ويبرز التأثيرات الإيجابية والسلبية للمنظمة.

٤- من الضروري اعتماد الإجراءات المقترحة للتدقيق, والتي تُنفذ بشكل منتظم ومستقل لأغراض متعددة, تشمل هذه الأغراض التدقيق الداخلي الذي يقوم به فريق من موظفي البلدية, والتدقيق الخارجي الذي تنفذه الهيئة المعنية بالرقابة المالية على البلدية. ينبغي أن تأخذ هذه الإجراءات بعين الاعتبار المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) , بالإضافة إلى القوانين والتعليمات ذات الصلة.

References:

1. Abkar, Muhammad Ishaq Abdullah and Al-Naeem, Muhyi Al-Din Muhammad Ibrahim Othman, (2021), "The Extent of Applying Integrated Business Reports Review in the Sudanese Auditing Environment", Al-Asil Journal of Economic and Administrative Research, Volume (5), Issue (2), 429-455.
2. Abu Khurais, Fatima Muhammad, (2020), "Modern Trends in Environmental Auditing", A Refereed Scientific Journal, University of Tripoli, Issue (22), Volume (3).
3. Al-Arifi, Enas Miftah, (2020), "The role of environmental auditing in supporting sustainable development reports in industrial companies from the point of view of external auditors", Department of Accounting, Faculty of Economics and Commerce - University of Marqab.
4. Al-Bakouri, Imran Attia, (2020), "The Role of External Auditors in Supporting the Environmental Dimension of Sustainable Development", Fourth International Scientific Conference of the Faculty of Economics and Commerce, University of Marqab.

5. Alhaj, A., & Mansor, N. (2019). **"Sustainability disclosure on environmental reporting: a review of literature in developing countries"**. American Based Research Journal, 8(01).
6. Ali, Abdel-Wahab Nasr and Farag, Hani Khalil, **"Basics of External Auditing According to Auditing Standards"**, Faculty of Commerce, Humanities Complex.
7. Al-Khazraji, Reem Saadi Hassan and Al-Jabouri, Muhammad Hashim Hamoudi and Al-Tamimi, Haider Kazem Nasrallah, (2020), **"The Impact of Sustainability Accounting Standards on Social Auditing and Their Reflection on the Foundations of Social Responsibility Accounting"**, Journal of the College of Economic Sciences, University, Special Issue of the Scientific Conference of the Department of Accounting Sciences.
8. Al-Rifai, Khalil Mahmoud and Al-Khatib, Khaled Al-Khatib, (2012), **"Measuring the Extent of Jordanian Auditors' Application of the Concept of Social Auditing as Part of the Comprehensive Auditing Process"**, Journal of Al-Quds Open University for Research and Studies, Volume (2), Issue (27).
9. Al-Saadi, Wissam Judeh Nassar, (2021), **"The Relationship between Sustainability Audit Reports and the Quality of Accounting Information and Its Impact on Investor Confidence"**, Master's Thesis, College of Administration and Economics, University of Karbala.
10. Asmaa, Taana and Naima, Sahsi, (2017), **"The role of social auditing in improving the social performance of the organization"**, Master's thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences - Ahmed Draya University.
11. 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), 825-830.
12. Ballou, B., Chen, P. C., Grenier, J. H., & Heitger, D. L. (2018). **"Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements"**. Journal of Accounting and Public Policy, 37(2), 167-188
13. Coelho, A., Cancela, B. L., Fontoura, P., & Rato, A. (2023). **"Sustainability Disclosure: A Literature Review"**. Enhancing Sustainability Through Non-Financial Reporting, 139-168.
14. Ghanem, Mahmoud Ragab Youssef, (2017), **"The effect of the auditor's emphasis on the information content of integrated business reports on stakeholders' decisions"**, Faculty of Commerce, Benha University, Issue (1), Volume (4).
15. Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F., & Ugarte, J. V. (2019). **"Integrated reporting assurance: Perceptions of auditors and users in Spain. Sustainability"**, 11(3), 713.
16. Hantoush, Samah Hassan and Khalawi, Sattar Jabbar, (2024), **"The Role of Examining Integrated Reports in the Quality of the Auditor's Work, Al-Kut Journal of Economics and Administrative Sciences"**, Volume (16), Issue (50).
17. Hussein, Asmaa Abbas Alwan, (2021), **"The Impact of the Health-Economic Crisis on Sustainable Development Goals in Iraq.. Alternative Paths"**, Master's Thesis, Al-Mustansiriya University, College of Administration and Economics.
18. Juma, Ahmed Helmy, (2009), **"Introduction to Modern Auditing and Assurance"**, First Edition, Safaa Publishing and Distribution House - Amman.
19. Lyons, S. (2015), **"Assurance on Integrated Reporting (IR): Response to IIRC Consultation"**. IIRC Consultation Draft: Assurance on Integrated Reporting.
20. Mohamed, Samir Ibrahim Abdel Azim, (2017), **"The role of the auditor towards integrated business reports and the type of professional assurances required and testing the extent of**

- its acceptance by stakeholders to reduce the expectations gap", PhD thesis in accounting, Beni Youssef University.
21. Muhammad, Fathallah Muhammad Ahmad and Al-Ajab, Salem Al-Ajab Salem, (2020), **"The Contribution of Environmental Auditing in Achieving Sustainability of Environmental Balance in the Sudanese Business Environment"**, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (15), Issue (53).
 22. Muhammad, Samir Ibrahim Abdel-Azim, (2017), **"The role of the auditor towards integrated business reports and the type of professional assurances required and testing the extent of its acceptance by stakeholders to reduce the expectations gap"**, PhD thesis in accounting, Beni Youssef University.
 23. Nesterenko, O. O., Kovalevska, N. S., & Nesterenko, I. V. (2021). **"Audit of integrated reporting in the context of sustainable development"**.
 24. Omar, Sharaqi and Lubna, Brahimi, (2017), **"The Role of Environmental Auditing in Achieving Sustainable Development Goals"**, Journal of Development Research and Studies, Volume (4), Issue (1).
 25. Sakak, Murad and Habash, Fez, (2009), **"The role of social audit in the framework of socially responsible governance in light of external openness"**, Faculty of Economics and Management Sciences, Farhan Abbas University - Setif.
 26. Samir, Shaimaa Muhammad, (2022), **"The Role of Sustainable Performance Auditing in Building Confidence and Enhancing the Credibility of Integrated Reporting in Economic Units"**, Tikrit Journal of Administrative Sciences and Economics, Volume (18), Issue (60), 110-130
 27. Sharrad, Saber and Sahrawi, Fares, (2020), **"Requirements for Adopting Social Auditing in Business Organizations"**, Namaa Journal of Economics and Trade, Volume (4), Issue (1).
 28. Tounsi, Amna and Bournan, Ibrahim, 2016, **"Social audit in narrowing the gap of expectations about social responsibility through accounting for social responsibility"**, Journal of Economic Issue Studies, University of Laghouat, Algeria, Volume (7), Issue (3).
 29. Uyar, A., Elbardan, H., Kuzey, C., & Karaman, A. S. (2023). **"Audit and CSR committees: are they complements or substitutes in CSR reporting, assurance and GRI framework adoption"**, International Journal of Accounting & Information Management, 31(1), 1-36.
 30. Zaqib, Khaira and Mustafi, Latif and Ajila, Muhammad, (2017), **"The role of social audit in improving the performance of human resources management"**, Journal of Studies and Research, Volume (9), Issue (27).