

دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) (بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية)

The role of the auditor in measuring social and environmental performance indicators in light of the implementation of the GRI standards

(Applied research at the Iraqi General Cement Company)

اسامة طارق عباس جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية OSAMAH8655@gmail.com
أ.م.د. وفاء عبد الامير الدباس جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية wwaaffaa1960@yahoo.com

المستخلص :

يقوم هذا البحث بقياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي لمحتويات تقارير الادارة المعدة حول ادائها الاجتماعي والبيئي عن طريق مقارنة الاداء الفعلي بالمؤشرات الموضوعية ضمن معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)، وقد إتمد الباحثين في إعداد هذا البحث على دراسة معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير والتي تهدف الى الوصول الى تحقيق مستوى مرتفع من الافصاح عن الاداء في ضوء الاستدامة، وفي ظل التوجهات العالمية المعاصرة نحو تحقيق التنمية المستدامة والافصاح عنها وتوجهات المؤسسات والوحدات الاقتصادية في الدول المختلفة نحو التأكيد على مدى الالتزام خلال مزاولتها لأنشطتها بتحقيق الاستدامة بأبعادها (المؤسسية ، الاقتصادية ، البيئية والاجتماعية)، فضلاً عن ظهور دراسات أكدت على ضرورة التوسع في مجالات الافصاح وقياس الاداء في ضوء الاستدامة نحو تحقيق الشفافية وتنمية المسائلة فلم تعد مهنة التدقيق تقتصر على الوظيفة المالية بصورة رئيسية للتحقق من سلامتها ومصداقيتها بل اصبح لزاماً على ممارسيها الاخذ بنظر الاعتبار التطورات المعاصرة في حقول المهنة لتشمل العمل على تقديم خدمات أخرى وهي الخدمات الغير مالية ومنها خدمات قياس الاداء وخدمات التأكيد لتقارير الادارة المعدة وفقاً للاستدامة في ظل تطبيق معايير (GRI) ، وفي ضوء ذلك تم قياس مستوى اداء شركة السمنت الاجتماعي والبيئي للتحقق من مدى سلامتها وكفايتها وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI).

وقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها: (١) عدم وجود مؤشرات قياس معتمدة لدى مراقبي الحسابات تستخدم بغرض التحقق من مراعاة الاستدامة عند اداء الاعمال والانشطة التشغيلية. (٢) بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور البيئي (6%) في حين بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور الاجتماعي (4%) وهو ما يؤثر نسبة تقييم منخفضة جداً للافصاح عن المعلومات المتعلقة بتلك المحاور. (٣) بلغت النسبة الكلية عند القيام بقياس مستوى الاداء والافصاح وفق المحورين البيئي والاجتماعي (٥%) للسنوات الثلاث محل الفحص مما يشير الى عدم الشفافية في الافصاح مقارنة بنشاط الوحدة الاقتصادية محل الفحص الذي يعتبر من الملوثات البيئية وبالتالي انعكاسه على القدرة في تحقيق التنمية المستدامة.

الكلمات المفتاحية: قياس الاداء، مراقب الحسابات، خدمات التأكيد، الافصاح عن تقارير الاستدامة، مبادرة التقارير العالمية (GRI).

Abstract:

This study measures the indicators of social and environmental performance of the contents of the administration's prepared reports on its social and environmental performance by comparing the actual performance with the indicators set within the standards of the Global Reports Initiative (GRI), In preparing this research, the researchers relied on studying the criteria of the Global Reporting Initiative, which aims to achieve a high level of performance disclosure under sustainability, In light of contemporary global trends towards achieving sustainable development and its disclosure and the orientations of economic institutions and units in different countries towards emphasizing the extent of commitment during practicing its activities to achieve sustainability in its dimensions (institutional, economic, environmental and social), In addition to the emergence of studies that emphasized the need for expansion in the areas of disclosure and

performance measurement in the light of sustainability towards achieving transparency and developing accountability, the auditing profession is no longer limited to the financial function mainly to verify its integrity and credibility, but it has become obligatory for its practitioners to take into account contemporary developments in the fields Profession to include work on providing other services, which are non-financial services, including performance measurement services and confirmation services for management reports prepared in accordance with sustainability under the application of the standards (GRI), In light of this, the social and environmental performance of the Cement Company was measured to verify its safety and adequacy in accordance with the standards of the Global Reports Initiative (GRI).

The researchers reached a set of conclusions, the most important of which are: (1) The absence of accredited measurement indicators for auditors used for the purpose of verifying the consideration of sustainability when performing business and operational activities. (2) The overall assessment rate for the environmental part was (6%), while the evaluation rate was the total for the social part (4%), which indicates a very low evaluation rate for the disclosure of information related to those parts. (3)The total percentage when performing the level of performance and disclosure according to the environmental and social parts reached (5%) for the three years subject to examination, which indicates a lack of transparency in the disclosure compared to the activity of the economic unit subject to the examination, which is considered an environmental pollutant and thus its reflection on the ability to achieve sustainable development.

Keywords: Performance measurement, auditor, assurance services, sustainability reporting disclosure, Global Reporting Initiative (GRI).

المقدمة:

تشهد حقول مهنة المحاسبة والتدقيق تطورات عديدة حديثة ومعاصرة عكست توجهات جديدة للوحدات الاقتصادية تتمثل إحداهما بالتنمية المستدامة حيث بدأت العديد من الوحدات على مستوى العالم التوجه نحو تبني وتطبيق مؤشرات ومبادرات عالمية لإعداد التقارير السنوية وغيرها وفق مبدأ الاستدامة، ومن أهم تلك المبادرات على المستوى العالمي المبادرة العالمية للإفصاح عن الاستدامة (GRI)، والتي لا تستهدف تحقيق الربحية وإنما تهدف لتعزيز وزيادة استدامة الوحدات الاقتصادية بأبعادها (المؤسسية، الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية) ورفع جودة تقاريرها، حيث توفر إطاراً شاملاً ومتمكلاً لتحقيق الإفصاح عن الاستدامة وإعداد التقارير لجميع الوحدات الاقتصادية على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم، حيث تأسست هذه المبادرة من قبل مجلس معايير الاستدامة العالمية (GSSB) حيث تحوي التقارير السنوية المعدة وفق معايير (GRI) على بيانات ومعلومات مالية وغير مالية تخدم اصحاب المصالح المتعددين، لذلك برزت هناك حاجة ضرورية وملحة تتعلق بضرورة قياس مستوى اداء الوحدات الاقتصادية والتحقق من صحة البيانات والمعلومات المدرجة ضمن تلك التقارير لخدمة اصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، فكان لازماً وجود شخص مهني يتمتع بالاستقلالية والموضوعية والحيادية يقوم بفحص المعلومات المدرجة ضمن تلك التقارير وإبداء الرأي في مدى سلامة ومصداقية البيانات التي تضمنتها.

ومما تقدم، جرى تقسيم البحث إلى أربعة محاور، خصص المحور الأول لعرض منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة، فيما كرّس المبحث الثاني للإحاطة بالإطار النظري للمبادرة العالمية (GRI) والتنمية المستدامة ودور مراقب الحسابات في تقديم خدمة التأكيد لتقرير الإدارة المعد وفق مؤشرات ومعايير الـ (GRI)، فيما تم تخصيص المبحث الثالث الجانب التطبيقي لقياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية، اما المبحث الرابع فقد ضم مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة**أولاً- منهجية البحث:****١- مشكلة البحث Research Problem:**

يمكن تحديد مشكلة البحث ها بالفقرات الآتية:

- أ- هل ان لمراقب الحسابات دوراً في قياس مستوى المحتوى المعلوماتي (الاجتماعي والبيئي) لتقارير الوحدات الاقتصادية المعدة في ضوء الاستدامة.
- ب- هل تطبق الوحدات الاقتصادية معايير الابلاغ عن الاستدامة (GRI) في تقاريرها الصادرة وهل لديها الامام الكافي بها.
- ج- هل هنالك مؤشرات خاصة بقياس والافصاح عن الاستدامة معتمدة للتحقق من مصداقية وسلامة البيانات التي تحتويها تقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية.
- د- هل تساهم مؤشرات الابلاغ عن الاستدامة في تعزيز المحتوى المعلوماتي لتقارير الادارة السنوية.

٢- أهمية البحث Research Importance:

إن أهمية البحث تكمن في قياس مستوى اداء الوحدات الاقتصادية وفق مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) لتحديد مدى تضمين ادارات الوحدات الاقتصادية للاستدامة ضمن ادائها ومدى عكس ذلك الاداء في تقاريرها الصادرة وبالخصوص فيما يتعلق بادائها الاجتماعي والبيئي حيث سيتم بيان مستوى الاداء الاجتماعي والبيئي وما يترتب عليه من تغيير في وضع الوحدة الاقتصادية وسياستها بما يخدم اصحاب المصلحة فضلاً عن تحديد الجوانب والامور التي لم تراعى وفق مبدأ الاستدامة عند اعداد تقاريرها.

٣- أهداف البحث Research Objectives:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- أ- قياس مستوى المحتوى المعلوماتي والاداء وفق مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) لتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية.
- ب- التعريف بالمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) ودورها في اعداد التقارير السنوية التي تعكس الاستدامة و تقديم المقترحات الهادفة والتي من شأنها إثراء ما جاء به هذا البحث من موضوعة.
- ج- تقديم اضافة بحثية وفكرية بخصوص قياس مستوى الاداء وفق مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) وتحديد مدى وجود الامام ومعرفة ثقافية لدى الوحدة الاقتصادية بخصوص الاداء المستدام والابلاغ عن الاستدامة.

٤- فرضية البحث Research Hypothesis:

- أ- إن قياس مستوى الاداء والابلاغ في تقارير الادارة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وفقاً لمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) سيساهم في تعزيز الافصاح والشفافية عن المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.
- ب- إن مستوى الابلاغ عن الاداء الاجتماعي والبيئي في تقرير الادارة السنوي وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) لايتجاوز نسبة (٥٠%).

ج- لمراقب الحسابات دوراً في قياس مستوى المحتوى المعلوماتي لتقارير الوحدات الاقتصادية المعدة في ضوء الاستدامة.

٥- منهج البحث Research methodology:

تم الإعتماد على المنهج الاستنباطي لغرض الانتقال من العام الى الخاص بمسار البحث عن طريق التعرف على مبادرة التقارير العالمية (GRI) والتنمية المستدامة ودور مراقب الحسابات في ظل تطبيقها وخدمات التأكيد والانتقال الى الجانب التطبيقي عن طريق قياس مستوى الاداء والإفصاحات في تقرير الادارة السنوي وذلك بغرض الوصول الى التوصيات وبالتالي اعتماد المنهج الاستقرائي بغرض تعميم التوصيات الخاصة بتطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) لإعداد التقارير السنوية وفق مبدأ الاستدامة.

٦- أسلوب البحث Research method:

لغرض الوصول الى مرحلة اتمام هذا البحث ، تم الاعتماد على الكتب والبحوث والرسائل العربية والأجنبية والأكاديمية والمهنية والإنترنت فضلاً عن اعتماد تقرير الادارة الصادر مع البيانات المالية لعينة البحث في الجانب التطبيقي بهدف تطبيق مؤشرات قياس مستوى الاداء والابلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI).

٧- حدود البحث Research limits:

أ- **الحدود الزمانية:** تم اختيار السنوات (٢٠١٣-٢٠١٤-٢٠١٥) لكونها خاضعة لتدقيق مراقب الحسابات على القطاع العام ومصادق عليها من قبله.

ب- **الحدود المكانية:** وتتمثل بالشركة العامة للسمنت العراقية.

٨- موقع إجراء البحث Research site:

تعد الشركة العامة للسمنت العراقية إحدى الشركات الصناعية الكبيرة في العراق التابعة لوزارة الصناعة والمعادن والمتخصصة في صناعة السمنت العادي والمقاوم والابيض السريع التصلب بموجب المواصفات المعتمدة وانتاج الفلر وتصدير قسم من الانتاج الى الخارج وحسب الطلبات الواردة إليها، فضلاً عن الشركة العامة الوحيدة في العراق المتخصصة في هذا النوع من الانتاج المحلي وهي وحدة انتاجية اقتصادية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري وتعتبر وحدة إنتاجية مموله ذاتية ومملوكة للدولة بالكامل وتعمل وفق اسس اقتصادية وترتبط بوزارة الصناعة والمعادن يقع مقرها الرئيسي في بغداد وتمتلك الشركة حالياً عدة مصانع موزعة في انحاء العراق وتعتبر الشركة عينة البحث من الشركات التي يمتاز ادائها بأنها لها أثراً على البيئة والمجتمع ولها ارتباط بالاستدامة.

ثانياً- دراسات سابقة:

يحفل البحث العلمي بالعديد من الدراسات السابقة التي تناولت جوانب البحث، ومن بين اهم تلك الدراسات:

١- دراسة (Östberg، Broman، 2009) بعنوان " الإبلاغ عن الاستدامة والمبادرة العالمية لإعداد التقارير، سوابق ودوافع تؤثر على الممارسة في خمس شركات سويدية"

سعت الدراسة الى معرفة الغرض من قيام الشركات السويدية بالإبلاغ عن الاستدامة ولماذا تقوم بأداء ذلك وفقاً لمعايير GRI. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها :-

أ- أوضحت الدراسة أن جميع الشركات الخمس مدار الدراسة تشترك في أربعة جوانب (حجم الشركة ، ونوع الصناعة ، وتقليد التقارير وهيكل الملكية) ، أثرت على قرار الشركات بممارسة الاستدامة وإعداد تقارير GRI.

ب- إن عشرة دوافع و ٢٤ حادثة مرتبطة بممارسة الإبلاغ عن الاستدامة في حين أن ثمانية دوافع واثنى عشر حادثة مرتبطة بممارسة الإبلاغ عن GRI. علاوة على ذلك ، كانت الدوافع الأكثر شيوعاً فيما يتعلق بالإبلاغ عن الاستدامة تتعلق بدوافع الموظفين ، وعرض الشفافية والاتصال الخارجي ، في حين أن الدوافع ذات الصلة ب GRI تتعلق بشكل رئيسي بالمزايا الهيكلية مثل قابلية المقارنة والاتساق بين التقارير .

٢- دراسة (Akisik & Gal، 2011) بعنوان "الاستدامة في الشركات، المسؤولية الاجتماعية ومعايير المحاسبة (دراسة حالة)" " Sustainability in Businesses, Corporate Social Responsibility and Accounting Standards M

"Am Empirical Study

سعت هذه الدراسة الى تحقيق هدف يتمثل بفحص العلاقة بين التنمية المستدامة في منشآت الاعمال وبين كل من المسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات وكذلك المعايير المحاسبية في مجموعة من الدول المتقدمة خلال الفترة من ١٩٩٧ الى ٢٠٠٨. وتوصلت الدراسة الى إن هنالك علاقة قوية بين أنشطة التنمية المستدامة في هذه المنشآت وبين مؤشرات الأداء المرتبطة برضاء العميل ومدى توافر المديرين الرئيسيين، وهذا من شأنه أن يحقق منافع للعديد من أصحاب المصالح مثل المستثمرين والموردين

والموظفين والهيئات التشريعية الخاصة والحكومية ، وهذا يعني ان كل من المسؤولية الاجتماعية للشركات وكذلك المعايير المحاسبية الجيدة تساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

٣- دراسة (سلوم، عبد الرضا، ٢٠١٦) بعنوان " دور مراقب الحسابات في اكتشاف مؤشرات الاحتيال من خلال مناقشة وتحليل تقرير الإدارة (دراسة مقارنة) "

رامت الدراسة التعرف على مناقشة وتحليل تقرير الادارة السنوي والتوجيه نحو الاهتمام به واعداه بالصورة السليمة والصحيحة وفقاً لمتطلبات اعداد البيانات المالية وتوضيح الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات في اكتشاف مؤشرات الاحتيال من خلال فحصه ودراسته لتقرير الادارة السنوي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها:

أ- احتمالية وجود احتيال في تقرير الادارة السنوي يؤثر على مصداقية ومحتويات التقرير .

ب- استخدام الاجراءات التحليلية والنسب المالية ونموذج (ميلر) لاكتشاف درجة وجود التلاعب بإدارة الارباح.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، منها:

أ- ان فحص ومناقشة وتحليل تقرير الادارة السنوي يساهم في تمكين مراقب الحسابات الخارجي من ابداء الرأي عدالة ومصداقية البيانات المالية ومعلومات تقرير الادارة السنوي.

ب- ضعف التزام الشركة بالمحتويات الواجب ادراجها في تقرير الادارة السنوي بموجب المتطلبات الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٤- دراسة (ميمون، الغلاب، ٢٠١٧) بعنوان " اطار مقترح لتقارير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية"

سعت الدراسة إلى البحث عن مؤشرات وتقديمها كأساس لاعداد هيكلية التقارير في ضوء مبادرة التقارير العالمية واختبار مدى درجة مقبوليتها من قبل مراقبي الحسابات واصحاب المصلحة في دولة الجزائر العربية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها قبول أهم بنود الاطار المقترح لتقرير استدامة المؤسسات الاقتصادية، كما وتوصلت الدراسة الى جملة من التوصيات كان أهمها ضرورة قيام المؤسسات الجزائرية بإدماج ابعاد التنمية المستدامة ضمن أولوياتها الاستراتيجية وضرورة اهتمام مهنة مراقبة الحسابات والمحاسبة بعقد المؤتمرات والورش للوصول لمقاييس عملية لقياس وتعزيز مزاعم الادارة والتحقق من سلامتها.

٥- دراسة (الحساني، ٢٠١٨) بعنوان "مقترح تقرير موحد لتدقيق التنمية المستدامة في العراق بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق "

استهدفت الدراسة اعداد وتنفيذ تقرير تدقيق موحد للتنمية المستدامة في العراق، يتضمن نقاط الضعف والخلل في أنشطة الدولة تجاه تحقيق اهداف وابعاد التنمية المستدامة، والى معرفة ماهية التنمية المستدامة لدى الاجهزة العليا للرقابة المالية ولقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات، عدم تقديم ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقرير موحد عن التنمية المستدامة على الرغم من امتلاكه للإمكانيات المتاحة لذلك، كما وتوصل البحث الى جملة من التوصيات منها، ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإعداد تقرير موحد عن التنمية المستدامة، علاوة على أهمية وجود مؤشرات للتنمية المستدامة او تبني مبادرات توفر اسس لقياس اداء مؤسسات القطاع العام.

في ضوء ما عرض من دراسات سابقة، يمكن للباحثين إستخلاص الآتي:

اولا- تشابهت الدراسات السابقة في كونها تطرقت إلى عدة جوانب منها :-

١- التركيز على مفهوم التنمية المستدامة وابعادها وتطبيقاتها.

٢- تسليط الضوء على تقارير الاستدامة واهميتها للوحات الاقتصادية.

ثانياً- أنفردت الدراسة الحالية بكونها اعتمدت معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في قياس اداء الوحدة الاقتصادية وفقاً لمؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) للمساهمة في تعزيز الافصاح والشفافية عن المحتوى المعلوماتي لتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

المبحث الثاني: التأطير المفاهيمي لمراقب الحسابات وخدمات التأكيد وقياس مؤشرات الاداء

قياس الاداء: Performance measurement

يتم قياس الاداء للوحدات الاقتصادية بغرض التوصل الى النتائج الفعلية والنسب التي يتم تحقيقها (الزامي، ٢٠١١: ٧٤)، ويتكون قياس الاداء من مفردتين تشكلان مفهوماً كبيراً في الجوانب المحاسبية والمالية والإدارية. فعبارة أداء Performance تشير إلى نتائج ومخرجات العمليات والخدمات التي تمت بغرض قياسها ومقارنتها بالفترات السابقة، أو مع المخطط لها، أو مع الجهات المماثلة. في حين أن عبارة قياس measurement تعني عرض هذه البيانات في شكل رقمي يسهل مقارنته والحكم عليه من أصحاب المصالح. ان عمليات قياس الأداء والنتائج ليست مرتبطة بالنواحي المالية من ربح وخسارة فقط، بل تجاوزتها إلى كثير من المقاييس التي تهدف إلى الوصول إلى النتائج مهما اختلفت.

إن المؤشرات تعتبر أداة مهمة في ترشيد القرار وحوكمته ولا يجب أن تكون مرآة لنتائج القرار فقط. وهي أداة من أدوات إدارة الجودة الشاملة TQM وتحقيق الجودة في المنظمات وان المؤشرات تنقسم في مجملها إلى نوعين رئيسيين هما: المقاييس المالية Financial Indicators والمقاييس غير المالية Non-Financial Indicators ، كما إن المقاييس المالية تعتبر أساساً في تطوير علم المقاييس والمؤشرات حيث نشأت وتطورت لقياس أداء المنظمات والمؤسسات والأفراد في تحقيق عوائد مالية وتنمية الثروات والتوسع التجاري. في حين عجزت المؤشرات المالية في قياس أثر ونتائج كثير من الأعمال والمهام التي ليس من السهل تحويلها إلى أرقام مالية، فظهرت المؤشرات غير المالية كمؤشرات عديدة لتجاوز هذا الأمر. وأصبحت هذه المنظمات تعتمد على مؤشرات مالية وغير مالية في تقييم مدى نجاحها في أداء مهامها. (<https://www.arado.org>)

مراقب الحسابات: external auditor

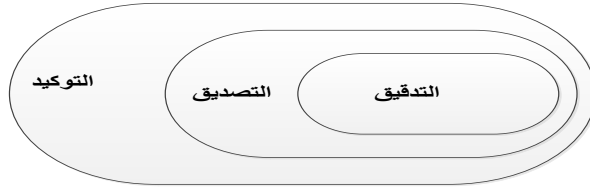
يعرف مراقب الحسابات على انه " الشخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة منشآت متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في كثير من الأحيان بتكليف من إدارة الشركة بإجراء دراسات وأبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف معاونة الإدارة في إتخاذ بعض القرارات المبنية على توصياته" (الخطيب وآخرون، ١٩٩٨: ١١٩).

وعرفه أرينز بأنه شخص مهني يمتلك التأهيل المناسب يعمل وفقاً للمتطلبات والتعليمات والقوانين ومسؤوليته الأساسية أو الرئيسية اداء مهمة التدقيق على البيانات المالية المنشورة للوحدة الاقتصادية (Arens,2014:18).

الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات: Services provided by the external auditor

ويوفر مراقبي الحسابات مجموعة واسعة من خدمات تحسين المعلومات المشار إليها باسم خدمات التأكيد Assurance Services . حالياً ، يشتمل النوع الأساسي من خدمة التأكيد التي يقدمها مراقبي الحسابات على التصديق. وعند القيام بخدمات التصديق ، يعزز مراقبي الحسابات من موثوقية المعلومات عن طريق إصدار تقرير الفحص أو المراجعة أو الإجراءات المتفق عليها بشأن الموضوع أو التأكيد. وعند تدقيق البيانات المالية ، يتضمن التقرير في معظم الأحيان رأياً حول ما إذا كانت البيانات المالية للإدارة تتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، إذ تعمل عمليات التدقيق على تقليل مخاطر المعلومات، وبالتالي فهي تقلل من المخاطر الكلية لاتخاذ أنواع مختلفة من القرارات الاقتصادية، كما يُطلب من مراقبي الحسابات تحمل المزيد من المسؤولية عن عمليات التصديق على الامتثال للقوانين واللوائح وفعالية الضوابط. (Whittington, and pany, 2016: 24)، ويقدم مراقب الحسابات نوع آخر من الخدمات، هي الخدمات غير التوكيدية (Non Assurance Services)، كما وعرفت خدمات التوكيد من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها "خدمات مهنية مستقلة تعمل على تحسين نوعية المعلومات، أو إطارها (سياقها)، لصانعي القرار" (Louwers, 2018:10)

خدمات التوكيد (Assurance Services): تنقسم خدمات التوكيد على نوعين هي: خدمات التصديق أو (المصادقة) (Attestation Services) وهي نوع من أنواع خدمات التوكيد التي يصدر مراقب الحسابات بموجبها تقرير حول دقة ومصداقية المزاعم التي يدلي بها طرف آخر (الإدارة). والشكل أدناه يوضح العلاقة بين التدقيق والتصديق والتوكيد: (william F. et. al.2017:12)



الشكل رقم (١) العلاقة بين التدقيق والتصديق والتوكيد

المصدر: (william F. et. al.2017:12)

وتندرج ضمن خدمات التصديق في أدناه خمس فئات هي: (Arens,2014:9)

أولاً: تدقيق القوائم المالية التاريخية

ثانياً: مراجعة المعلومات المالية التاريخية (المرحلية)

ثالثاً: تدقيق الرقابة الداخلية على التقارير المالية

رابعاً: خدمات التصديق على تكنولوجيا المعلومات

خامساً: خدمات التصديق الأخرى التي تطبق على موضوع أو مهام أخرى

خدمات التوكيد الأخرى **Other Assurance Services**:

بالإضافة الى تدقيق القوائم والبيانات المالية يقدم مراقبي الحسابات خدمات اخرى وإن معظم خدمات التوكيد الأخرى التي يقدموها لا تلي التعريف الرسمي لخدمات التصديق. ويبقى مراقبي الحسابات محافظين على استقلاليتهم ويجب عليه توفير تأكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل اصحاب المصلحة. ولكن في ظل هذا النوع من الخدمات فإنه غير مطلوب من مراقبي الحسابات إصدار تقرير مكتوب (Written Report).

الخدمات غير التوكيدية **(Non Assurance Services)**:

يقوم مراقب الحسابات بتقديم العديد من الخدمات الأخرى والتي تندرج خارج نطاق خدمة التوكيد، والتي بالامكان أن يتم تحديدها بثلاث أنواع من الخدمات وهي (خدمات المحاسبة وتنظيم السجلات، الخدمات الضريبية، خدمات الاستشارات الإدارية). (Louwers, 2018: 22-23)

مستويات التأكيد: **levels of Assurance**

إن مستوى التأكيد هو المستوى الذي يحصل عليه ممارس التأكيد عند اداءة لاجراءات ينقسم الى مستويين هما: (Moroney, 2017: 13)

المستوى الأول: التأكيد المعقول reasonable Assurance: وهو التأكيد الذي يشير الى درجة رضا مراقب الحسابات عن ادلة الاثبات التي حصل عليها والتي تمكنه من التوصل الى استنتاج إيجابي بأن اقرارات الادارة سليمة وصحيحة وليس هناك تحريفات مهمة تذكر في ظل عملية التأكيد المتفق عليها (Felix, 2018: 8)

المستوى الثاني: التأكيد المحدود limited Assurance: عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التأكيد المحدود بأنه "عملية تهدف إلى تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية" (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ١٣٨) وعرفها Moroney على إنها عملية جمع الادلة الكافية بخصوص التعبير عن الرأي السلبي بشأن موثوقية المعلومات. (Moroney,2017: 16)

الاطار المفاهيمي للإفصاح وشفافية الإفصاح عن المعلومات:

The Conceptual Framework for Disclosure and Transparency of Information Disclosure

المراد بمعنى الإفصاح كما أشارت معاجم اللغة إلى أنه يعرف بشكل عام بأنه البيان والكشف والإيضاح، ولقد بين ابن منظور، في معرض تفسيره لمعنى الإفصاح: أفصح الصبي في منطقته إفصاحاً، وأفصح عن الشيء إفصاحاً إذا بينه وكشفه. (ابن منظور، ٢٠٠٥: ٣٠٣٩)، ولقد عرفت القاعدة المحاسبية رقم (٦) والصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الإفصاح بأنه "عملية الوصول إلى تحقيق فهم أفضل للبيانات المالية، وتوفير معلومات ومؤشرات عن أداء المنشآت والشركات والوحدات الاقتصادية الأخرى، وإعطاء صورة واضحة وحقيقية ومتوازنة عن نتائج نشاط تلك الوحدات وأوضاعها المالية". ويعرف الإفصاح أيضاً على إنه (ضمان الوصول إلى المعلومات لجميع الأطراف المعنية، بغض النظر عن الغرض من الحصول على المعلومات عن طريق إتباع إجراء شفاف يضمن سهولة العثور على المعلومات والحصول عليها). (Corporate Governance 2010:532), manual, فيما يرى كيسو بأن الإفصاح (توفير المعلومات ذات الأهمية الكافية والتي لها تأثير على حكم وقرارات المستخدم المدرك والواعي، وغالباً ما يشار إليه بمبدأ الإفصاح الكامل فإنه يدرك أن طبيعة وكمية المعلومات المدرجة في التقارير المالية تعكس سلسلة من المفاضلات بين الاحكام). تسعى هذه المفاضلات إلى:

(١) توفير التفاصيل الكافية للكشف عن الأمور التي تحدث فرقاً للمستخدمين.

(٢) العمل على جعل المعلومات مفهومة مع مراعاة تكاليف إعدادها واستخدامها. (Kieso, 2016:56).

ينظر البعض الآخر للإفصاح على أنه إجراء يتم عن طريقه إتصال الشركة بالعالم الخارجي وإن المحصلة النهائية له تتمثل في القوائم المالية والمعلومات التي تظهر من خلالها (السعدني، ٢٠٠٧: ١٨) . وتعني الشفافية توفير نطاق واسع من المعلومات الموثوقة ذات الصلة الوثيقة بموضوع الأداء والمركز المالي وفرص الاستثمار وقيمة و مخاطر الشركة. (Bushman and smith,2003:76) كما وعرفت الشفافية بأنها "تعني رؤية الأشياء بوضوح تام دون أي غش أو تلاعب أو تمويه أو تغيير في الحقائق و الحصول على المعلومات بغاية السهولة و خاصة في عصرنا الحالي عصر تدفق المعلومات بلا حدود أو قيود" (عابد، ٢٠٠٦: ٧٧).

الإفصاح عن تقارير الاستدامة: - disclosure of Sustainability reports

أخفقت التقارير المالية في توفير بعض مقاييس الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة على نطاق واسع ، مثل مؤشرات رضا العملاء ، والمعلومات المترابطة ، ومعدلات الرفض على البضائع المشتراة ، وكذلك نتائج جهود الاستدامة للشركات. (Kieso.et.al,2016: 17)، إذ تكمن أهمية الإفصاح عن الاستدامة بإلحاح الوحدات الاقتصادية لأن تكون أكثر شفافية وإفصاحاً ليس فقط عن أدائها المالي ولكن حول أدائها بشأن القضايا المتعلقة بالجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاخلاقية، فضلاً عن إن اصحاب المصلحة يسعون الى الحصول على كم أكبر من المعلومات الاخرى غير تلك التي يتطلبها الإفصاح الالزامي وخصوصاً ما يتعلق منها بجوانب الاستدامة. (مؤتمر الامم المتحدة، جنيف، ٢٠٠٤: ٩).

هنالك العديد من الاتجاهات في الإفصاح في الوحدات الاقتصادية والتي يمكن إجمالها في اتجاهين رئيسيين هما: (محمد، ٢٠٠٢:

(١٠

المسؤولية الاجتماعية (أخلاقيات الاعمال): وينص هذا الاتجاه على مسؤولية الوحدات الاقتصادية في مواجهة كافة التحديات المتعلقة بالجوانب البيئية والاجتماعية وذلك عن طريق خلق مجتمع حضري وتوسيع نطاق المسائلة في تلك الوحدات.

إن عملية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية التي تبين مدى تحقيق الوحدات الاقتصادية للاستدامة والتي تبين ذلك عن طريق تقارير الاستدامة على شكل معلومات وصفية أو كمية وتوصيلها لأصحاب المصلحة عن طريق تلك التقارير. (Bebington,2001: 561)، إن تقارير الاستدامة تدمج في التقرير السنوي التقليدي، مما دفع البعض إلى المطالبة بمعايير

خاصة بالإبلاغ عن الاستدامة. (Kieso .et.al,2016: 18)

الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية:

Disclosure of social and environmental responsibility for economic units

ليس هنالك اتفاق محدد على تعريف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على الرغم من ارتفاع مستوى الاهتمام به، حيث يعرف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على إنه "قيام الوحدات الاقتصادية بتوفير المعلومات التي تتعلق بكافة الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركة أتجاه البيئة والعملاء والعاملين، والموردين وحاملي الأسهم، ومدى مساهمة الشركة في تحقيق رفاهية المجتمع ككل" (Siljala, 2009: 29). كما ويعرف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية "هو العملية التي من خلالها تستطيع الشركة التواصل مع المجتمع، وذلك من خلال تفسير كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية سواء كانت بالنسبة لأصحاب المصالح أو للمجتمع ككل" (عبد اللاوي، ٢٠١٥: ١٩) هناك العديد من وسائل التي يمكن أن تستخدمها الشركات في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ومن هذه الوسائل التقارير السنوية، ومقالات التي تنشرها الشركات، والاعلانات، وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات، والتقارير البيئية، والمواقع الالكترونية للشركات والشكل أدناه يبين مراحل قياس مؤشرات الاداء للتقارير المعدة في ضوء الاستدامة:



الشكل رقم (٢) مراحل قياس مؤشرات الاداء للتقارير المعدة في ضوء الاستدامة

المصدر: (اعداد الباحثين)

وقد اتفقت عدد من الدراسات والبحوث المحاسبية على وجود ثلاثة مداخل للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات، وكما يأتي:- (حسن، ٢٠١٣: ٢٥-٢٨).

المدخل الأول: في ضوء هذا المدخل يتم دمج المعلومات التي تخص المسؤولية الاجتماعية للشركة مع المعلومات المالية الموجودة ضمن التقارير المالية التقليدية، بحيث تعكس هذه تقارير أداء الشركة الكلي بصورة شاملة.

المدخل الثاني: في ضوء هذا المدخل يتم الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للشركة في تقارير منفصلة عن التقارير المالية التقليدية وملحقاتها.

المدخل الثالث: ويعتبر أكثر شيوعاً في تطبيق العملي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية، حيث يتم الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية ضمن تقارير الادارة السنوية لتلك الوحدات تحت عنوان: المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية، أو في تقرير مجلس الإدارة جنباً إلى جنب مع التقارير المالية التقليدية، وينظر إلى هذا المدخل الثالث للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية في تقرير الإدارة السنوي هو المدخل الأكثر استخداماً في التطبيق العملي.

وبناءً على ما سبق يرى الباحثين إن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية عملية تتمكن عن طريقها الوحدات الاقتصادية من توصيل المعلومات عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية التي تقوم بها والتي تؤثر على البيئة والمجتمع المحيط بها، وتساعد أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات السليمة، وتقييم مدى قدرتها على تحقيق الأهداف والوفاء بالتزاماتها الاجتماعية اتجاه المجتمع، وبالتالي تتمكن الشركة من كسب ثقة أصحاب المصالح وزيادة سمعة الشركة ومكانتها في السوق.

مبادرة التقارير العالمية: (GRI) Overview of the Global Reporting Initiative

GRI هي منظمة دولية تتمتع بالاستقلالية مدعومة بسخاء من قبل مجموعة متنوعة من الشركاء رائدة في مجال اعداد وتقديم التقارير الخاصة بالاستدامة من أجل ضمان التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية (Nakabiito, Udechukwu,2007:26)، وهي منظمة تعنى بإصدار مبادئ توجيهية طوعية للإبلاغ عن الابعاد البيئية، الاقتصادية، والاجتماعية ، وقواعد الحوكمة لأنشطة الوحدات الاقتصادية والتي من شأنها أن تعمل على تعزيز جودة ودقة التقارير الخاصة بالاستدامة (Finch, 2005: 11)، وتمتلك GRI رؤيا عامة تساعد على تصويب الاداء وتوجيهه للتقدم نحو الامام اذا انها تمتلك رغبة عالية وتوجه معاصر في الإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي مما يجعل منها أداة شائعة الاستخدام مستقبلاً ومماثلة كما هو الحال في التقارير المالية التقليدية - وكذلك ذات أهمية عالية تساهم في تحقيق النجاح التنظيمي، فهي تحاول تحقيق رؤيتها من خلال التطوير المستمر ، وتحسين وبناء القدرات حول استخدام إطار الإبلاغ المستدام الخاص بها، فضلاً عن تصويب جهودها نحو تحقيق قبول عام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير والتواصل وتقديم قضايا المسؤولية الاجتماعية للشركات (Tomas,2009:10)، كما ان للمبادرة العالمية GRI رؤيا خاصة تتعلق بإيجاد مستقبل تكون فيه الاستدامة عنصراً أساسياً وجزء هاماً في صنع القرارات في كل وحدة اقتصادية وتعكس رسالة المبادرة في تمكين صانعي القرارات في دول العالم من استخدام معايير الاستدامة في سبيل أن تعمل على تحقيق اقتصاد وعالم مستدام، بالإضافة الى ان للمبادرة العالمية مجالات تركز عليها منها:

١- هو نظام التقارير المالية الأمريكي الراسخ (FASBI)، والذي سعت منظمة GRI للعمل على توسيع نطاقه Halina et al,2009:2)، ويفترض وضع معايير وتوجيهات للنهوض بالتنمية المستدامة بالإضافة الى التحفيز باتجاه الكشف المستمر عن الاستدامة، والتفاعل مع أصحاب المصلحة بشأنها.

٢- تنسيق المسائل المتعلقة بالاستدامة من خلال جعل GRI المحور الرئيسي لأطر ومبادرات تقديم الاستدامة.

٣- تحسين جودة الإفصاح عن البيانات باستخدام معايير GRI ، واستكشاف عمليات إعداد التقارير التي تساعد في صنع القرار.

٤- توجيه الاستخدام الفاعل لمعلومات الاستدامة لتحسين الأداء والعمل مع صانعي السياسات وبورصات الأوراق المالية والمنظمين والمستثمرين لتعزيز الشفافية والإبلاغ الفعال. (<https://www.globalreporting.org>)، كما ان لها مجموعة من الاهداف حيث يمثل الهدف الصريح لمبادرة التقارير العالمية GRI هو العمل على تنسيق العديد من أنظمة التقارير المستخدمة في ذلك الوقت، وكان النموذج الذي سيتم تنسيقه أن تكون مبادرة التقارير العالمية أداة قوية وذلك عن طريق استحصال الدعم السياسي والحكومي والآليات القائمة على السوق (Fiorino, 2006:174)، اما الاهداف الاساسية فهي:

أ- توحيد المعايير (أسس القياس) والذي ينعكس إيجاباً على تحسين نوعية وجودة الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (Kuzey&Uyar, 2016:1).

ب- وضع قواعد اساسية مشتركة للإبلاغ عن السلوك والبيئي والاجتماعي والاقتصادي للوحدات الاقتصادية وبالتالي تهيئة أساليب ابلاغ تحقق إمكانية المقارنة، (Hyršlova ,2015:610).

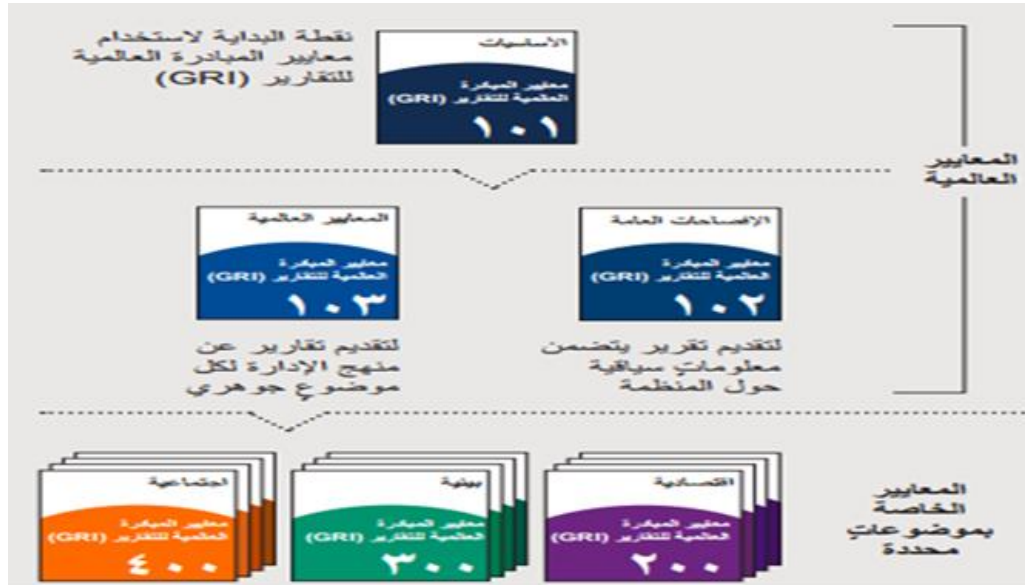
ج- توفير الموارد الفنية اللازمة بهدف توجيه وإرشاد المستخدمين خلال التنفيذ الفعلي، وعلى سبيل المثال يتم تنشر ملاحق خاصة بقطاعات معينة تساعد الوحدات الاقتصادية في صناعات محددة على اعداد تقاريرها عن الاستدامة، لخصوصية في كل قطاع من القطاعات. (Kuzey & Uyar, 2016:1).

د- توفير المبادئ والارشادات اللازمة التوجيهية لإعداد وتجميع تقارير الاستدامة وذلك عن طريق العمل على أتباع نهج تعدد أصحاب المصلحة (Eccles & Krzus, 2010:103).

معايير ومؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI): Standards and indicators of the Global Reporting Initiative
عملت GRI على تصميم وأعداد مجموعة من المعايير الخاصة بإعداد تقارير الاستدامة حول آثارها على البيئة أو الاقتصاد أو المجتمع من أجل خلق (GRI) لغة مشتركة للمنظمات وأصحاب المصلحة معايير المبادرة العالمية للتقارير ، ولقد صممت هذه

المعايير في سبيل تعزيز جودة المعلومات المتعلقة بهذه الآثار وقابليتها للمقارنة على الصعيد العالمي، مما يتيح مزيداً من الشفافية والمساءلة للوحدات الاقتصادية، كما تتيح المعلومات المتوفرة من خلال تقارير الاستدامة لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين تكوين آراء مناسبة واتخاذ قرارات مبنية على حقائق بشأن مساهمة الوحدات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة وأهدافها وتتألف مجموعة المعايير من ٣ معايير عامة وشاملة و ٣٣ معيار خاصة بمواضيع محددة تشتمل على الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية، ويمكن تقسيم هيكل المعايير الى اربعة مجاميع يمكن توضيحها بالشكل ادناه : المصدر (GRI).

101:2016,3



الشكل رقم (٣) نظرة عامة حول معايير GRI

المصدر: (GRI 101:2016,3).

دور مؤسسات التدقيق العليا (SAIs) كمراقب حسابات خارجي: *The role of SAIs as an external auditor*

لقد وجدت المتغيرات الاساسية في التدقيق في القطاع العام والسياسة العامة حول العالم بيئة وتوقعات جديدة بالنسبة الى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتتضمن هذه التغيرات (اعتماد خطة التنمية المستدامة (٢٠٣٠)، ثورة البيانات، اعتماد اطار الانتوساي للتوجيهات والاصدارات المهنية، والتوقعات المتأنتية من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (١٢) قيمة الاجهزة العليا ومزاياها) حيث تقتضي المرحلة الحالية اتباع اطر ومناهج جديدة في التدقيق والتعمق في التفكير في دورها في عمليات المسائلة الحكومي.(إعلان موسكو، ٢٠١٩: ١) وفيما يتعلق بالتنمية المستدامة تنص خطة تنفيذ WSSD على أن "الحكم الرشيد داخل كل بلد ضروري للتنمية المستدامة" (الأمم المتحدة، ٢٠٠٢). وستكون التقارير الوطنية لأهداف التنمية المستدامة جزءاً لا يتجزأ من عملية تحقيق أهداف التنمية المستدامة التي تتسم بالشفافية والمشاركة والمساءلة. إذ تعمل الأمم المتحدة حالياً على تطوير مبادئ توجيهية لإعداد تقارير وطنية لأهداف التنمية المستدامة. (دليل إرشادي للأجهزة العليا للرقابة، ٢٠١٩: ٢٥)، وفي ظل هذه التطورات على مستوى مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات يتوجب على مراقبي الحسابات أن يحثو الوحدات الخاضعة لتدقيقهم على ممارسة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية إذ إن شركات التدقيق الكبرى تمتلك نوع من التأثير عليهم وبالتالي تكون قادرة على تشجيعهم وحثهم نحو الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية.(علي، ٢٠٠٢، ٢٦-٢٧) وفيما يتعلق بالتقارير الاجتماعية والبيئية والمعدة في والاستدامة فإن هنالك حاجة ملحة لتقديم ضمانات في دقة المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالقضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة من قبل الوحدات الاقتصادية، حيث يساعد هذا الضمان إلى تحقيق المساواة عند إعداد هذه التقارير حتى لا يتم تفضيل مجموعة معينة من أصحاب المصالح على حساب المجموعات الأخرى.(شعبان، ٢٠١٩: ٩٥)، ويتم فحص وتقييم الاداء البيئي والاجتماعي للوحدات الاقتصادية والذي بالإمكان أن يتم تمييزه بصورة واضحة عن النشاط الاقتصادي لتلك الوحدات لغرض التحقق من سلامة المحتوى المعلوماتي لتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية والتحقق من تنفيذ تلك الوحدات ومراعاتها لواجباتها

البيئية والاجتماعية الملقاة على عاتقها ودرجة مساهمتها في تحقيق الرفاه الاجتماعي ودرجة كفاية وملائمة الإفصاح في تلك التقارير والتحقق من صحتها بقصد ابداء الرأي فيها وتقديم تأكيد بشأنها (السامرائي، ٢٠٠٥: ٤٩)، ويعد التدقيق المجتمعي هدفاً يستحق الرقابة عليه، إذ لا يكفي تحقيق الرقابة فقط على الجانب المالي من أداء الوحدات الاقتصادية وإنما يتوجب أن يتم التحقق من مستوى الرفاه الذي تقدمه تلك الوحدات للعاملين والمجتمع (عباس، ٢٠٠١: ٢٠٢).

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

سيتم في هذا القسم بيان مؤشرات الاستدامة وفق معايير (GRI) التي يمكن استخدامها في تحقيق الإفصاحات العامة عن الاداء التشغيلي للوحدات الاقتصادية ودور المدقق في استخدام هذه المعايير ومؤشراتها في قياس مؤشرات الاداء والإفصاحات عن محتويات التقرير والتحقق من مدى توافق التقرير السنوي للإدارة مع معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)، وحسب الآتي:-

قياس مستويات مؤشرات الاداء البيئي والاجتماعي باستخدام معايير GRI:

يعتبر ديوان الرقابة المالية الأتحادي الجهة التي تقوم بالأعمال التدقيقية على أعمال الشركة العامة للاسمنت العراقية ، وان استعمال مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية سيسهم في تعزيز عملية قياس الاداء عن طريق مقارنة مؤشرات معايير المبادرة الخاصة بالإبلاغ عن الاستدامة مع المحتوى المعلوماتي لتقرير الادارة السنوي للوحدات الاقتصادية بخصوص الاداء الاجتماعي والبيئي وبذلك ستكون هذه العملية جزءاً مكملاً لعملية التدقيق الخاصة بالبيانات المالية المطبقة من قبل الهيئة الرقابية العاملة في الشركة عينة البحث ومعزراً لمتطلبات اعداد البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الأتحادي، ولقد تضمنت عملية القياس محورين رئيسيين يمثلان جزءاً من أبعاد الاستدامة:

المحور البيئي في تقرير الادارة السنوي:-

يعد هذا المحور من المحاور المهمة لما له من اثر مباشر على العاملين واصحاب المصلحة والمجتمع بصورة عامة لذلك سيتناول الباحثين المؤشرات التي توفرها معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) بهدف فحص مستوى الإفصاح للمحور البيئي في تقرير الادارة السنوي لعينة البحث وسيتم استخراج نسبة المستوى وفق المعادلة المبينة أدناه:

$$\text{نسب المعلومات المفصّل عنها} = \frac{\text{المعلومات المفصّل عنها وفق مؤشرات (GRI)}}{\text{إجمالي المعلومات الكلية المطلوب الإفصاح عنها وفق مؤشرات (GRI)}} \times 100\%$$

جدول رقم (١) نتائج تقييم تقرير الادارة وفق مؤشرات المحور البيئي (GRI) للوحدة الاقتصادية

ت	البند المعيار	1 درجة التقييم الكلية	2 نتائج التقييم	2-1=3 الفرق
1	وزن أو حجم المواد المستخدمة	2	0	(2)
2	المواد المستخدمة والمعاد تدويرها	2	0	(2)
3	المنتجات المعادة ومواد التعبئة والتغليف	2	0	(2)
4	استهلاك الطاقة داخل الوحدة الاقتصادية	4	0	(4)
5	استهلاك الطاقة خارج الوحدة الاقتصادية	4	0	(4)
6	شدة الطاقة	4	0	(4)
7	الحد من استهلاك الطاقة	3	0	(3)
8	التقليل من الطاقة المطلوبة للمنتجات والخدمات	1	0	(1)
9	المياه المسحوبة	3	1	(2)
10	مصادر المياه المتضررة من سحب المياه	2	0	(2)
11	المياه المعاد تدويرها واستخدامها	4	0	(4)
12	مواقع العمل المملوكة أو المؤجرة في، أو بجوار المناطق المحمية و ذات التنوع البيولوجي	2	0	(2)

دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) (بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية

(3)	0	3	الاثار المهمة لانتشظة والمنتج والخدمة على التنوع البيولوجي	13
(3)	0	3	المواطن المحمية	14
(3)	0	3	الأنواع في القائمة الحمراء للاتحاد الدولي لحفظ الطبيعة (IUCN)	15
(7)	0	7	انبعاثات الغازات الدفينة المباشرة	16
(6)	0	6	انبعاثات الغازات الدفينة غير المباشرة للطاقة	17
(5)	0	5	انبعاثات الغازات الدفينة غير المباشرة الأخرى	18
(3)	0	3	شدة انبعاثات الغازات الدفينة	19
(3)	2	5	الحد من انبعاثات الغازات الدفينة	20
(4)	0	4	انبعاثات المواد المستنفدة لطبقة الأوزون	21
(3)	0	3	أكاسيد النيتروجين وأكاسيد الكبريت والانبعاثات الهوائية الهامة الأخرى	22
(3)	1	4	صرف المياه	23
(4)	2	6	النفايات حسب النوع	24
(5)	1	6	الانسكابات (التسريبات) الكبيرة	25
(4)	0	4	نقل النفايات الخطرة	26
(1)	0	1	المسطحات المائية المتضررة	27
(4)	0	4	عدم الامتثال البيئي	28
(2)	0	2	الموردين الجدد الخاضعين للتدقيق البيئي	29
(7)	0	7	الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	30
(102)	7	109	درجة التقييم النهائية	

المصدر: إعداد الباحثين.

من الجدول رقم (١) أعلاه يتضح للباحثين الآتي:

- كانت نسبة التقييم الكلية (6%) والنتيجة عن قسمة الحقل رقم (2) نتائج التقييم على الحقل رقم (1) درجة التقييم الكلية، وهو ما يؤشر نسبة تقييم لافصاح منخفضة جداً عن المعلومات المتعلقة بالمحور البيئي، في حين بلغت نسبة المعلومات غير المفصح عنها وفق التقييم أعلاه (94%) وهي نسبة مرتفعة جداً لعدم الافصاح بالمتعلق بالموضوعات البيئية، على الرغم من إن هذا النوع من الافصاحات مهم جداً لكونه ذو مساس مباشر بحياة الافراد في المجتمع فضلاً عن عدم إمكانية حصول اصحاب المصلحة على مستوى ملائم من الافصاح يمكنهم من اتخاذ القرارات بخصوص مدى الحاجة لاجراء المعالجات للجوانب السلبية من الاداء علاوة على تطوير الجوانب الايجابية إن وجدت.
- بلغ عدد المؤشرات المفصح عنها الخاصة بالمحور البيئي في تقرير الادارة السنوي والمؤشرة خلال القيام بعملية الفحص الفعلي للتقرير (7) من مجموع (109) مؤشراً فقط للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015) مما يؤشر وجود ضعف في الافصاح عن معلومات المحور الاقتصادي المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.
- بلغ عدد المؤشرات غير المفصح عنها في تقرير الادارة السنوي والمؤشرة خلال القيام بعملية الفحص الفعلي للتقرير (102) مؤشر للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015).

المحور الاجتماعي في تقرير الادارة السنوي:-

يعد هذا المحور من محاور التنمية المستدامة المهمة لكونه يرتبط بشكل مباشر بالمجتمع والعاملين لذلك سيتناول الباحثين المؤشرات التي توفرها معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) بهدف فحص مستوى الافصاح في تقرير الادارة السنوي لعينة البحث فيما يتعلق بهذا المحور وسيتم استخراج نسبة المستوى وفق المعادلة المبينة أدناه:

$$\text{نسب المعلومات المفصح عنها} = \frac{\text{المعلومات المفصح عنها وفق مؤشرات (GRI)}}{\text{إجمالي المعلومات الكلية المطلوب الافصاح عنها}} \times 100\%$$

وفق مؤشرات (GRI)

دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) (بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية

جدول رقم (٢) نتائج تقييم تقرير الادارة وفق مؤشرات المحور الاجتماعي (GRI) للوحدة الاقتصادية

ت	البند المعيار	1 درجة التقييم الكلية	2 نتائج التقييم	1-2=3 الفرق
1	الموظفين المعينين الجدد	4	0	(4)
2	الاستحقاقات	1	0	(1)
3	الإجازات	7	0	(7)
4	الحد الأدنى لفترات الأشعار بشأن التغييرات التشغيلية	4	0	(4)
5	العمال الذين يمثلون لجان الصحة والسلامة الرسمية	3	0	(3)
6	نوع ومعدلات الإصابة والأمراض المهنية والوفيات	6	0	(6)
7	العمال ذوي نسبة الإصابة المرتفعة المتعلقة بمهنتهم	4	0	(4)
8	موضوعات الصحة والسلامة المغطاة بالاتفاقيات الرسمية مع نقابات العمال	2	0	(2)
9	متوسط ساعات التدريب في السنة لكل موظف	3	1	(2)
10	برامج تحسين مستوى مهارات الموظفين	4	2	(2)
11	نسبة الموظفين الذين يتلقون مراجعات منتظمة للأداء	2	0	(2)
12	التنوع في هيئات الحوكمة والموظفين	2	0	(2)
13	الراتب الاساسي والاجور للرجال مقارنة بالنساء	4	0	(4)
14	حوادث التمييز	4	0	(4)
15	العمليات والموردون الذين قد يتعرض معهم الحق في ممارسة الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية	2	0	(2)
16	العمليات والموردون المعرضون لمخاطر حوادث عمالة الأطفال	4	0	(4)
17	العمليات والموردون الذين هم في خطر كبير بالنسبة لحوادث العمل الجبري أو القسري	3	0	(3)
18	موظفي الأمن المدربين على حقوق الإنسان الخاص بالعمليات	3	0	(3)
19	حوادث انتهاكات حقوق السكان الاصليين	5	0	(5)
20	العمليات التي خضعت لاستعراضات حقوق الإنسان أو تقييمات الأثر	2	0	(2)
21	تدريب الموظفين على سياسات حقوق الإنسان	4	0	(4)
22	اتفاقيات الاستثمار الهامه والعقود المتضمنة بنوداً تتعلق بحقوق الإنسان	3	0	(3)
23	العمليات المطبقة بمشاركة المجتمع المحلي، تقييمات الأثر، و برامج التنمية	4	1	(3)
24	عمليات ذات آثار سلبية كبيرة فعلية ومحتملة على المجتمعات المحلية	2	0	(2)
25	الموردون الجدد المدققين باستخدام معايير المجتمع	2	0	(2)
26	آثار المجتمع السلبية الهامة الفعلية والمحتملة في سلسلة التجهيز	6	0	(6)
27	المساهمات السياسية	3	0	(3)
28	تقييم اثار الصحة والسلامة	2	0	(2)
29	حوادث عدم الامتثال للوائح والقواعد المتعلقة بآثار الصحة والسلامة للمنتجات والخدمات	2	0	(2)
30	المعلومات المطلوبة لملصقات المنتجات والخدمات	4	1	(3)
31	عدم الامتثال للتشريعات والقواعد المتعلقة بمعلومات المنتجات ووضع الملصقات.	2	0	(2)
32	حوادث عدم الامتثال المتعلقة بالتواصل التسويقي	4	0	(4)
33	عدد الشكاوى الموثقة بانتهاكات خصوصية العميل	4	0	(4)
34	عدم الامتثال للقوانين والانظمة في المجال الاجتماعي والاقتصادي	4	0	(4)
	درجة التقييم النهائية	115	5	(110)

المصدر: إعداد الباحثين.

من الجدول رقم (٢) أعلاه يتضح للباحثين الآتي:-

- كانت نسبة التقييم الكلية (4%) والناجمة عن قسمة الحقل رقم (2) نتائج التقييم على الحقل رقم (1) درجة التقييم الكلية، وهو ما يؤثر نسبة تقييم للافصاح منخفضة جداً عن المعلومات المتعلقة بالمحور الاجتماعي، في حين بلغت نسبة المعلومات غير المفصّل عنها وفق التقييم أعلاه (96%) وهي نسبة مرتفعة جداً لعدم الافصاح المتعلق بالموضوعات الاجتماعية.

- بلغ عدد المعايير الخاصة بالمحور الاجتماعي (19) معيار تضمنت هذه المعايير مجموعة من البنود بلغ عددها في الجدول أعلاه (34) بند في حين بلغ إجمالي عدد مؤشرات الخاصة بالبنود الخاصة بهذا المحور والمتعلقة بمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) (115) مؤشراً.
- بلغ عدد المؤشرات المفصّل عنها الخاصة بالمحور الاجتماعي في تقرير الادارة السنوي والمؤشرة خلال القيام بعملية الفحص الفعلي للتقرير (5) من مجموع (115) مؤشراً فقط للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015) مما يؤشر وجود ضعف في الإفصاح عن معلومات هذا المحور.
- بلغ عدد المؤشرات غير المفصّل عنها في تقرير الادارة السنوي والمؤشرة خلال القيام بعملية الفحص الفعلي للتقرير (110) مؤشراً للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015).

جدول رقم (٣) يبين نسبة الإفصاح الكلية في تقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية

المحور	2013	2014	2015
البيئي	%6	%6	%6
الاجتماعي	%4	%4	%4
النتيجة الاجمالية	%5	%5	%5

المصدر: إعداد الباحثين

من الجدول رقم (٣) أعلاه نبين الآتي:

- بلغت نسبة الإفصاح وفق المحورين البيئي والاجتماعي (5%) للسنوات الثلاث محل الفحص مما يشير الى عدم الشفافية في الإفصاح مقارنة بنشاط الوحدة الاقتصادية محل الفحص الذي يعتبر من الملوثات البيئية وبالتالي انعكاسه على القدرة على تحقيق التنمية المستدامة.
- قام الباحثين بإحتساب نسبة الـ (5%) النتيجة الاجمالية الواردة في الجدول أعلاه وفق المعادلة الآتية:
نسبة الإفصاح الكلية = (نسبة الإفصاح البيئي + نسبة الإفصاح الاجتماعي / 200%) × 100%
نسبة الإفصاح الكلية = (6% + 4% / 200%) × 100%
نسبة الإفصاح الكلية = 5%
- ومما تقدم في أعلاه توصل الباحثين الى أثبات فرضيات البحث:
- ان اعتماد مؤشرات قياس الاداء والابلاغ عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في ضوء الاستدامة وفقاً لمعايير الابلاغ عن التنمية المستدامة (GRI) سيساهم في رفع مستوى الإفصاح عن المحتوى المعلوماتي وتعزيزه في تقارير الادارة وبالتالي تقديم معلومات ذات شفافية عالية ومستوى جودة اكبر وقابلة للمقارنة وفق مؤشرات موثوقة.
- إن مستوى الابلاغ الكلية عن الاداء الاجتماعي والبيئي في تقرير الادارة السنوي وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) عند قياسها لم تتجاوز نسبة (٥%) وبالتالي اثبات فرضية البحث بأن مستوى الابلاغ وفق مؤشرات المعايير اعلاه لا تتجاوز نسبة (٥٠%).
- اتضح للباحثين من خلال الجانب النظري والعملية من البحث بأن لمراقب الحسابات دوراً في قياس مستوى المحتوى المعلوماتي لتقارير الادارة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية عن طريق استعمال مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: Conclusions

- ١- إن إعداد التقارير السنوية للإدارة وفق مبدأ الاستدامة في الوحدات الاقتصادية يمنحها جملة من الامتيازات ويكسبها عدداً من المزايا، فهو يمكنها من تطوير رؤيتها الاستراتيجية، ويعمل على تطوير نظم إدارة العمليات، بالإضافة إلى تحديد نقاط

قوتها وضعفها، بما يجعلها تعمل على ادخال التحسين المستمر على ادائها، وهذا ما يمنحها مكانة لدى عملائها ويقوّي من علاقتها مع أصحاب المصالح، وبالتالي تحسين سمعتها.

٢- يعد الافصاح عن الاستدامة من الموضوعات الحديثة والمعاصرة التي تسترعي انتباه الوحدات الاقتصادية وتتطلب منها مواكبتها وادماج مؤشراتها في ادائها، كما انها تفرض على مراقبي الحسابات التزامات جديدة.

٣- أظهرت النتائج إن مستوى نسبة الافصاح عن مؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI) كانت منخفضة، فضلاً عن إن هنالك علاقة بين تطبيق مبادرة التقارير العالمية (GRI) ومستوى الشفافية في الافصاح عن المعلومات في تقرير الادارة السنوي.

٤- تمثل مبادرة التقارير العالمية (GRI) أداة فاعلة ومهمة تحتاج الى المزيد من الاهتمام من قبل ادارات الوحدات الاقتصادية ومراقبي الحسابات في القطاع العام والخاص.

٥- وجود قصور في الافصاح عن المعلومات في تقرير الادارة السنوي وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI).

٦- عدم وجود مؤشرات قياس معتمدة لدى مراقبي الحسابات تستخدم بغرض التحقق من مراعاة الاستدامة عند اداء الاعمال والانشطة التشغيلية.

٧- بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور البيئي (6%) في حين بلغت نسبة التقييم الكلية للمحور الاجتماعي (4%) وهو ما يوشر نسبة تقييم منخفضة جداً للافصاح عن المعلومات المتعلقة بتلك المحاور.

٨- بلغت النسبة الكلية عند القيام بقياس مستوى الاداء والافصاح وفق المحورين البيئي والاجتماعي (٥%) للسنوات الثلاث محل الفحص مما يشير الى عدم الشفافية في الافصاح مقارنة بنشاط الوحدة الاقتصادية محل الفحص الذي يعتبر من الملوثات البيئية وبالتالي انعكاسه على القدرة في تحقيق التنمية المستدامة.

التوصيات: Recommendations

١- ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بإعداد تقارير الادارة السنوية وفق مبدأ الاستدامة عن طريق الافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) نتيجة لوجود قصور وضعف في عملية الافصاح في ظل التقارير التقليدية في الوقت الحالي.

٢- ضرورة توجيه الوحدات الاقتصادية بإدماج أبعاد التنمية المستدامة ومؤشراتها ضمن استراتيجيتها عند وضع الخطط والسياسات والنظم واداء العمليات بما يساهم في تحقيق اهداف التنمية المستدامة.

٣- ضرورة توجيه انظار الدولة نحو تحقيق التنمية المستدامة والعمل على إصدار القوانين والتعليمات التي تدفع الوحدات الاقتصادية للإبلاغ عن شؤونها المؤسسية والاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

٤- توعية المسؤولين في الوحدات الاقتصادية والاجهزة الرقابية بمفهوم التنمية المستدامة وأهميته، وما يترتب عليه من آثار إيجابية تعود بالنفع على الدولة ، وما يحققه هذا الجانب من نجاح وتطوير للعمل الرقابي والمحاسبي، وتعزيز مستويات الافصاح.

٥- ضرورة اطلاع المحاسبين ومراقبي الحسابات على معايير مبادرة التقارير العالمية ودراستها بما يساهم في رفع كفاءتهم في قياس مستويات الافصاح عن الاستدامة.

٦- ضرورة تبني الاجهزة الرقابية ومكاتب تدقيق الحسابات لمبادرات دولية ومؤشرات للقياس لغرض استخدامها في قياس اداء الوحدات الاقتصادية والإبلاغ عن الاستدامة.

٧- ضرورة العمل على اعداد وتهيأة برامج تدريبية وتطويرية حول كيفية اعداد التقارير السنوية في ضوء الاستدامة والية الرقابة عليها لكل من المحاسبين والمدققين في الوحدات الاقتصادية بقصد رفع مستوى الاداء والافصاح وتعزيز الشفافية.

٨- العمل على زيادة الاهتمام من قبل الوحدات الاقتصادية بموضوعات الاستدامة في الاداء والشفافية في الافصاح مقارنة بنشاط الوحدة الاقتصادية محل الفحص الذي يعتبر من الملوثات البيئية وذات الاثر المجتمعي وبالتالي انعكاسها على القدرة في تحقيق التنمية المستدامة.

المصادر العربية:

- ١- ابن منظور، أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم، "لسان العرب الجزء الثالث، الطبعة الأولى، مراجعة وتدقيق يوسف البقاعي وآخرون، دار المعارف، بيروت، (٢٠٠٥).
- ٢- إعلان موسكو - مؤتمر الانكو ساي الثالث والعشرون (٢٥-٢٧) سبتمبر/٢٠١٩.
- ٣- الموقع الرسمي لمبادرة التقارير العالمية (<https://www.globalreporting.org>).
- ٤- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين للإصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام"، الأردن، عمان، (٢٠٠٨).
- ٥- الزالمي، علي عبد الحسين هاني، "تكاليف الجودة الكلية وتأثيرها في تقييم الاداء الاستراتيجي"، دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة، (٢٠١١).
- ٦- الحساني، وعد هادي عبد، "مقترح تقرير موحد لتدقيق التنمية المستدامة في العراق بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، ٢٠١٨.
- ٧- الخطيب، خالد راغب، و الرفاعي، خليل محمود، "الاصول العلمية لتدقيق الحسابات" دار المستقبل للنشر والتوزيع، الاردن، (١٩٩٨).
- ٨- السعدني، مصطفى حسن، "الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر الدولي - مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، الامارات العربية، ٢٠٠٧.
- ٩- السامرائي، حفصة محمد فخري، "الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ظل القاعدة المحاسبية رقم (١٠)"، دراسة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، (٢٠٠٥).
- ١٠- جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية الاتحادي القاعدة المحاسبية رقم/٦ التي أقرت من لدن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٩٥/١١/٩ / الفقرة (٢٠).
- ١١- حسن، داليا موسى محمد، "أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على تكلفة التمويل" (دراسة تطبيقية على بعض الشركات المصرية المسجلة في سوق الاوراق المالية)، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، (٢٠١٣).
- ١٢- دليل إرشادي للأجهزة العليا للرقابة-رقابة مدى الاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، ٢٠١٩.
- ١٣- سلوم، حسن عبد الكريم، عبد الرضا، ثامر كاظم، "دور مراقب الحسابات في اكتشاف مؤشرات الاحتيال من خلال مناقشة وتحليل تقرير الإدارة (دراسة مقارنة)"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد(١٠٧)، (٢٠١٦).
- ١٤- شعبان، سمير عماد، "دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في تعزيز جودة تقارير الأعمال المتكاملة"، جامعة تكريت، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة ماجستير (٢٠١٩).
- ١٥- عابد، محمد نواف، "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمه إلى الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر، (٢٠٠٦).
- ١٦- عباس، علي، "الرقابة الادارية على المال والاعمال، ط١، جامعة الزرقاء، مطبعة الاهلية للنشر، عمان، الاردن، (٢٠٠١).
- ١٧- عبد اللوي، يحي، "إثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مؤسسة بلاستي أنابيب، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (٢٠١٥).
- ١٨- علي، خالد عبد الرحمن احمد، "مستوى الإفصاح المحاسبي لشركات المساهمة اليمنية قياسه وتطويره بما يتناسب مع متطلبات إقامة سوق الأوراق المالية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، جمهورية العراق، (٢٠٠٢).
- ١٩- مؤتمر الامم المتحدة، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع، الاتجاهات والقضايا الراهنة، مؤتمر الامم المتحدة، جنيف، (٢٠٠٤).
- ٢٠- محمد، أحمد طه، "المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور الشركات الانتاجية"، جامعة حلوان، المجلة العلمية للدراسات والبحوث، العدد الاول، مصر، (٢٠٠٢).
- ٢١- ميمون، الطاهر، غلاب، فاتح " اطار مقترح لتقارير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية"، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد(١٧)، ٢٠١٧.

Foreign References:-

- 1- Akisik , Orhan, Gal, Graham " Sustainability in Businesses, Corporate Social Responsibility and Accounting Standards M Am Empirical Study", Article in International Journal of Accounting and Information Management 19(September):304-324 · September 2011.

- 2- Arens, Alvin A. & Elder, Randal J.& Beasley, Mark, S., " Auditing & Assurance services : An Integrated Approach",15 th ed, 2014 .
- 3- Bebbington.J, and R. Gray., "An Account of sustainability:Failure Success and Are conceptualization", Critical perspectives on Accounting, pp557-587,(2001).
- 4- Broman, David, Östberg, Erik, "Sustainability Reporting and the Global Reporting Initiative Antecedents and Motives Affecting the Practice in Five Swedish Companies", UPPSALA UNIVERSITY, Department of Business Studies, Bachelor Thesis, Autumn 2008.
- 5- Bushman, Robert M.& smith Abbie J., "Transparency, financial accounting information , and corporate governance" , frbny economic policy Review, (2003).
- 6- Corporate Governance manual, Second Edition, Printed in Hanoi, Vietnam by BACSON, International Finance Corporation, 2121 Pennsylvania Ave. NW, Washington, DC 20433, United States of America A Member of the World Bank Group, Copyright@ 2010.
- 7- Eccles, R.G. & Krzus, M.P, "One Report: Integrated reporting for a sustainable strategy", Hoboken, NJ: Wiley & sons, (2010).
- 8- Felix I. Lessambo, "Auditing Assurance Services and Forensics A Comprehensive Approach", School of Business Central Connecticut State University New Britain, CT, USA,(2018).
- 9- Finch, Nigel, (2005), "The Motivations for Adopting Sustainability Disclosure", MGSM Working Paper No. 2005-17. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=798724>.
- 10- Fiorino DJ. The new environmental regulation. Cambridge, MA: The MIT Press;(2006).
- 11- Halina Szejnwald Brown, Martin de Jong & David L. Levy, "Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI's sustainability reporting", Journal of Cleaner Production 17,571–580, P2, (2009).
- 12- Hyršlová, Jaroslava, Becková H.,Kubáňková M., "Sustainability Accounting: Brief History and Perspective", the ninth International Days of Statistics and Economics, Prague, September 10-12,(2015).
- 13- Kieso ,Donald E., "Intermediate Accounting " , 16 the ed ., John Wily & sons Inc .printed in USA, (2016).
- 14- Kuzey Cemil & Uyar Ali, " Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: evidence from the emerging market of Turkey", Journal of Cleaner Production, (2016).
- 15- Louwers, Timothy J., author., "AUDITING & ASSURANCE SERVICES", SEVENTH EDITION, Published by McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY 10121. Copyright by McGraw-Hill Education, (2018).
- 16- Moroney, Robyn, Fiona Campbell, Jane Hamilton, "Auditing:A Practical Approach", Third edition , byJohn Wiley & Sons Australia, Ltd42 McDougall Street, Milton Qld 4064,(2017).
- 17- Nakabiito, Suzan, & Udechukwu, Deka,"Factors Influencing The Degree Of Disclosure In Sustainability Reporting – A study Of Swidish Companies Using The GRI Guidelines", Master Thesis, Accounting, International Business Programme, Department of Management And Engineering, Linköping University, (2007).
- 18- Siljala, Eeva, Development of Corporate Social Responsibility in Finnish Forest Industry, **Master's Thesis**, School of Business, Lappeenranta University of Technology, (2009).
- 19- Tomas, Monte, "APPLICATION OF GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) IN THE SUSTAINABILITY REPORTING OF FINANCIAL SERVICES", Master's Thesis, Department of Economics and Accounting, University of Tampere , August (2009).
- 20- Whittington O. Ray, Pany, Kurt, "PRINCIPLES OF AUDITING & OTHER ASSURANCE SERVICES", TWENTIETH EDITION, Published by McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY 10121,(2016).
- 21- william F., Steven M., Douglas F. Prawitt, "AUDITING & ASSURANCE SERVICES: A SYSTEMATIC APPROACH", TENTH EDITION, Copyright by McGraw-Hill Education, (2017).
- 22- The GRI's Sustainability Report, July 2004, www.globalreporting.org.
- 23- <https://www.arado.org/ManagementNews/archives/11790>