

## دور مراقب الحسابات في قياس مستوى الإفصاحات العامة في تقرير الإدارة السنوي لوحدات القطاع العام وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)

وفاء عبد الامير الدباس

المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية

wwaaffaa1960@yahoo.com

اسامة طارق عباس

ديوان الرقابة المالية الإتحادي

osamah8655@gmail.com

### الخلاصة

لقد إستهدف هذا البحث إعداد برنامج خاص بفحص وتدقيق محتويات تقرير الإدارة السنوي اذا ما تم تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI)، وقد تم الاعتماد في اعداد مضامين هذا البرنامج بناءً على دراسة معايير المبادرة العالمية لاعداد التقارير والتي تهدف الى الابلاغ عن الاستدامة في ظل التوجهات العالمية الحديثة نحو تحقيق التنمية المستدامة وتوجهات المؤسسات والوحدات الاقتصادية في الدول المختلفة نحو التأكيد على مدى الالتزام خلال مزاولتها لانشطتها بتحقيق الاستدامة بأبعادها (المؤسسية ، الاقتصادية ، البيئية والاجتماعية)، فضلاً عن ظهور العديد من البحوث والدراسات التي أكدت على ضرورة التوسع في مجالات الإفصاح نحو تحقيق الشفافية وتنمية المسائلة فلم تعد مهنة التدقيق تقتصر على الوظيفة المالية بصورة رئيسية للتحقق من سلامتها ومصداقيتها بل واكبت التطورات المعاصرة لتشمل العمل على تقديم خدمات أخرى وهي الخدمات الغير مالية ومنها خدمات التأكيد لتقارير الإدارة المعدة وفقاً للاستدامة في ظل تطبيق معايير (GRI) ، وفي ضوء ذلك تم فحص وقياس مستوى الإفصاحات العامة للتحقق من مدى سلامتها وكفائتها.

وقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها: (1) وجود دور مهم يلعبه مراقب الحسابات في تقديم خدمة التأكيد على التقارير المعدة وفق مبدأ الاستدامة وفي ضوء معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) وتحديد مستوى ودرجة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية. (2) عدم وجود إنموذج معتمد لدى مراقبي الحسابات يستخدم لفحص مدى تطبيق واستخدام معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في الإفصاح عن الاستدامة. (3) أظهرت النتائج إن مستوى نسبة الإفصاح عن مؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI) للإفصاحات العامة كانت منخفضة بلغت (0.27)، فضلاً عن إن هنالك علاقة بين تطبيق مبادرة التقارير العالمية (GRI) وزيادة مستوى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات في تقرير الإدارة السنوي.

**الكلمات المفتاحية:** التنمية المستدامة، مبادرة التقارير العالمية (GRI)، تقرير الإدارة السنوي، مراقب الحسابات، خدمات التأكيد.

## The Role of the Comptroller in measuring the level of public disclosures in the annual management report of public sector units in accordance with the criteria of the Global reporting Initiative (GRI)

Wafaa Abd Al-Ameer Al-Dabbas

Higher Institute of Financial and Accounting  
Studies

Osama Tariq Abbas

Federal Board of Supeme Audit

### Abstract

This research aimed to prepear a program to examine and scrutinize the contents of the annual management report if the (GRI) standards are applied. The content of this program has been based on a study of the criteria of the Global reporting Initiative, which aims to report sustainability in the light of recent global trends toward sustainable development and the direction of institutions and economic units in different countries toward the neutralization

of the commitment of their activities to sustainability in their dimensions (Institutional, economic, environmental and social); In addition to numerous research and studies that emphasized the need to expand disclosure toward transparency and accountability, the auditing profession is no longer limited to the financial function mainly to verify its integrity and credibility, and has kept pace with contemporary developments to include the provision of other services, non-financial services, including services The assurance of the implementation of the GRI standards, in the light of which the level of public disclosures has been checked and measured to verify their safety and adequacy.

The researchers reached a set of conclusions, the most important of which are: (1) the presence of an important role of the Comptroller in providing the sustainability reporting emphasis service and in the light of the GRI standards and in determining the level and degree of disclosure of financial and non-financial information.(2) The absence of a certified module for external auditors to examine and measure the level of application and use of the Gri standards for sustainability disclosure. (3) The results showed that the level of disclosure of (GRI) indicators for public disclosures was low (0.27). In addition, there is a relationship between the implementation of the Global reporting Initiative (GRI) and the increased level of transparency in the disclosure of information in the annual management report

**Keywords:** Sustainable Development, Global Reporting Initiative (GRI), Annual Management Report, Auditor, Confirmation Services.

#### المقدمة

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.

مما تقدم، ولأجل مناقشة هذه الموضوعات المهمة والحساسة، فقد اشتمل البحث على أربعة محاور، خصص المحور الأول لعرض منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة، فيما كرس 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 لعرض الانموذج المقترح لفحص تقرير الإدارة السنوي، أما المبحث الرابع فقد ضم مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات.

في ظل التطورات الحديثة والمعاصرة في حقول مهنة المحاسبة والتدقيق برزت توجهات جديدة تتمثل إحداهما بالتنمية المستدامة حيث بدأت العديد من الوحدات الاقتصادية على مستوى العالم التوجه نحو تبني وتطبيق مؤشرات ومبادرات عالمية لاعداد التقارير السنوية وغيرها وفق مبدأ الاستدامة، ومن أهم تلك المبادرات على المستوى العالمي المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة (GRI) ، والتي تعتبر منظمة لاستهداف تحقيق الربحية وإنما تهدف لتعزيز وزيادة استدامة الوحدات الاقتصادية بأبعادها (المؤسسية، الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية)، اذ تعمل على توفير إطار شامل ومتكامل لتحقيق الإبلاغ 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 هنالك حاجة ضرورية وملحة تتعلق بضرورة التحقق من صحة البيانات والمعلومات المدرجة ضمن تلك التقارير لخدمة

## المبحث الاول / منهجية البحث والدراسات السابقة

## أولاً- منهجية البحث:

د- تقديم المقترحات الهادفة والتي من شأنها إثراء ما جاء به هذا البحث من موضوعة.

مشكلة البحث **Research Problem**:4- فرضية البحث **Research Hypothesis**:

أ- يمكن تحديد مشكلة البحث ها بالفقرات الآتية:  
ب- وجود توجه متزايد لدى الوحدات الاقتصادية لاعداد التقارير السنوية وفقاً لمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) للاستدامة.  
ج- ظهور مسؤولية جديدة تقع على عاتق مراقب الحسابات في فحص التقارير المعدة في ضوء الاستدامة لتوفير تأكيد بشأنها وقياس مستوى افصاحاتها خدمةً لأصحاب المصلحة.

• إن مستوى الافصاحات العامة في تقرير الادارة السنوي وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) لا تتجاوز نسبة (50%).  
• إن اعداد انموذج مقترح للافصاحات العامة لتقرير الادارة السنوي وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) سيساهم في تعزيز الشفافية والافصاح عن الاستدامة.

5- 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 الافصاحات في تقرير الادارة السنوي وذلك بغرض الوصول الى التوصيات وبالتالي اعتماد المنهج الاستقرائي بغرض تعميم التوصيات الخاصة بتطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) لاعداد التقارير السنوية وفق مبدأ الاستدامة.

6- حدود البحث **Research limits**:

أ- الحدود الزمانية: تم اختيار السنوات (2013-2014-2015) لكونها خاضعة لتدقيق مراقب الحسابات على القطاع العام ومصادق عليها من قبله.

ب- الحدود المكانية: وتتمثل بالشركة العامة للسمنت العراقية.

7- 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 ونتاج الفلر وتصدير قسم من الانتاج الى

د- عدم وجود برنامج فحص وتدقيق معتمد للتحقق من مصداقية وسلامة البيانات التي يحتويها التقرير السنوي.

1- أهمية البحث **Research Significance**:

إن أهمية البحث تكمن في إنه يسلط الضوء على موضوع معاصر ومهم يتعلق بالتقارير المعدة في ضوء الاستدامة وفقاً لمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) من قبل الوحدات الاقتصادية، ودور مراقب الحسابات في قياس مستوى افصاحات تقرير الادارة السنوي لوحدات القطاع العام للتحقق من سلامة ومصداقية محتوياتها وفقاً لمعايير المبادرة وتقديم تأكيد حولها.

2- أهداف البحث **Research Objectives**:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

أ- التعرف بالمبادرة العالمية لاعداد التقارير (GRI) ودورها في اعداد التقارير السنوية التي تعكس الاستدامة.

ب- بيان دور مراقب الحسابات في فحص وتقويم وقياس مستوى افصاحات تقرير الادارة السنوي.

ج- بيان دور مراقب الحسابات في تعزيز شفافية ومصداقية البيانات والمعلومات التي يحتويها تقرير الادارة السنوي.

فيما يتعلق بالإبلاغ عن الاستدامة تتعلق بدوافع الموظفين ، وعرض الشفافية والاتصال الخارجي ، في حين أن الدوافع ذات الصلة بـ GRI تتعلق بشكل رئيسي بالمزايا الهيكلية مثل قابلية المقارنة والاتساق بين التقارير .

2. دراسة (سلوم، عبد الرضا، 2016) بعنوان " دور مراقب الحسابات في اكتشاف مؤشرات الاحتيال من خلال مناقشة وتحليل تقرير الإدارة (دراسة مقارنة) " [17].

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

وقد توصلت 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 الارياح.  
وقد توصلت إلى مجموعة من التوصيات، منها:  
1. ان فحص ومناقشة وتحليل تقرير الادارة السنوي يساهم في تمكين مراقب الحسابات الخارجي من ابداء الرأي بعدالة ومصداقية البيانات المالية ومعلومات تقرير الادارة السنوي.

2. ضعف التزام الشركة بالمحتويات الواجب ادراجها في تقرير الادارة السنوي والملمزة بموجب المتطلبات الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.  
دراسة (ميمون، الغلاب، 2017) بعنوان " اطار مقترح لتقارير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية" [25].

سعت الدراسة إلى البحث عن مؤشرات وتقديمها كأساس لاعداد هيكلية التقارير في ضوء مبادرة التقارير العالمية

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.

## 8- أسلوب البحث Research method:

لغرض الوصول الى مرحلة اتمام هذا البحث ، تم الاعتماد على الكتب والبحوث والرسائل العربية والأجنبية والأكاديمية والمهنية والإنترنت فضلاً عن البيانات المالية لعينة البحث.

## ثانياً- دراسات سابقة:

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

1. دراسة (Östberg, Broman، 2009) بعنوان " الإبلاغ عن الاستدامة والمبادرة العالمية لإعداد التقارير، سوابق ودوافع تؤثر على الممارسة في خمس شركات سويدية" [34].  
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 على قرار الشركات بممارسة الاستدامة وإعداد تقارير GRI.

ب- أن عشرة دوافع و 24 حادثة مرتبطة بممارسة الإبلاغ عن الاستدامة في حين أن ثمانية دوافع واثني عشر حادثة مرتبطة بممارسة الإبلاغ عن GRI. علاوة على ذلك ، كانت الدوافع الأكثر شيوعاً

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. دراسة (الحساني، 2018) بعنوان "مقترح تقرير موحد لتدقيق التنمية المستدامة في العراق بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق". [2].

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 للامكانيات 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:

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

1- التركيز على مفهوم التنمية المستدامة وابعادها وتطبيقاتها.

2- تسليط الضوء على تقارير الاستدامة واهميتها للوحات الاقتصادية.

ثانياً- أنفردت الدراسة الحالية بكونها اعتمدت معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في قياس مستوى الافصاحات العامة لتقرير الادارة السنوي في وحدات القطاع العام العراقية.

المبحث الثاني / التأطير المفاهيمي للتنمية المستدامة وتقرير الادارة السنوي المعد وفقاً لمعايير (GRI) في وحدات القطاع العام

أولاً- تعريف التنمية المستدامة وأبعادها :

لقد صيغت تعريفات كثيرة لمصطلح يعتبر مهماً في ظل التوجهات المعاصرة في المهنة الا وهو(التنمية المستدامة) فقد عرفت بأنها في مؤتمر ريو- وهو ما عرف بقمه الارض- بأنها "ضرورة انجاز الحق في التنمية بحيث يتحقق على نحو متساو توازن الحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل"[26]، وعرفها البنك الدولي بأنها " تلك العملية التي تحقق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة نفس الفرص التنموية الحالية للاجيال القادمة وذلك بضمان ثبات رأس المال الشامل او زيادته المستمرة عبر الزمن"[19]، وان المفهوم الذي اطلقتها للجنة العالمية للتنمية والبيئة خلال العام/1987 في تقرير برونتلاند1 للتنمية المستدامة بأنها " تنمية تسمح بتلبية احتياجات الاجيال الحاضرة دون المساس بقدرة الاجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها" يعد اول اعلان عن الاستخدام الرسمي لمفهوم التنمية المستدامة[33]، كما عرفها (Joseph) بأنها "الادوات التي تستخدمها الشركات لتتمكن من الحفاظ على وضع مستقر"[46]، وقد عرفها (W.Ruckelshaus) الذي يعمل بمنصب مدير حماية

<sup>1</sup> تقرير برونتلاند ويسمى ايضا بتقرير "مستقبلنا المشترك" الذي اصدرته لجنة برونتلاند اكد على ضرورة ايجاد انظمة صحية واجتماعية لضمان استمرارية التطور الاقتصادي، وتضمن اول تعريف محدد للتنمية المستدامة (5).

أ- **البعد الاقتصادي: Economic Dimension**  
نتيجة لإرتباط واتصال معظم الاقتصادات في العالم شدد على "اتباع نهج متكامل" نحو تحقيق الاستدامة الاقتصادية بغية تمكين "تمو المسؤولية على المدى الطويل" التي من شأنها ان تشمل جميع الدول والمجتمعات، وان زيادة النمو الاقتصادي له تأثير على الاستدامة البيئية نتيجة لزيادة الانتاج والاستهلاك، وان الازمة المالية والاقتصادية العالمية قد اظهرت تأثير الركيزة الاقتصادية والنمو الاقتصادي في المجالات الاجتماعية والاقتصادية والبيئية. [55] ويعني ذلك ان النمو الاقتصادي امر هام وهدف مقبول عالميا ويمثل الهدف الاكثر اهمية للمجتمعات على مدى العقود الخمسة الماضية [52]، ويركز على رفع مستوى الكفاءة والفاعلية للأفراد والمؤسسات المعنية بتنفيذ السياسات والبرامج التنموية، وزيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الانتاج لزيادة معدل الدخل الفردي، وتنشيط العلاقة والتغذية الراجعة بين المدخلات و المخرجات. [6]

ب- **البعد البيئي: Environmental Dimension**  
تعتبر ادارة البيئة بطريقة متوازنة ضرورة مهمة لعملية التنمية، ويعد الفقر ابرز العوامل المتسببة في تهديد وتخريب البيئة في الدول النامية، وإن بروز مفهوم التنمية المستدامة الذي يدور حول تلبية حاجات الاجيال الحالية دون استنزاف مقدرات الاجيال القادمة ويرتكز في اول بنوده على الموازنة بين النظام الاقتصادي والنظام البيئي (محاوية استنزاف الموارد الطبيعية) مع مراعاة الامن البيئي [23]، وهذا يوضح تأثير الوحدات الاقتصادية على الجوانب والنواحي التي تؤثر بشكل مباشر على البيئة الاجتماعية التي تعمل في اطرها لذلك يتعين على تلك الوحدات ان تعكس الكيفية التي تؤثر فيها على الجوانب اعلاه، سواء كان سلبي او ايجابيا، وادراج هذه المعلومات في تقارير الاستدامة. [50]

البيئة الأمريكية على أنها تلك العملية التي تشدد على ضرورة تحقيق نمو اقتصادي يتلاءم مع قدرات البيئة تحقيقاً للتنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة وهي عمليات متكاملة وليست متناقضة. [36]

كما عرفت مبادرة التقارير العالمية GRI، على إنها مجموعة من الأنشطة التي تساعد الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهدافها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية فضلاً عن الحوكمة والخضوع لمسائلة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، وبما يقود الى تحقيق مستوى عالي من ضبط الأعمال، وتقييم ومراقبة الأداء في سبيل تحقيق الاستدامة [56]، وعرفها آخر على إنها الاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج التي تضعها الوحدة الاقتصادية للنظر في الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لعملياتها من أجل تحقيق متطلبات الاستدامة. [30]، وعرفت على إنها وسيلة من وسائل خلق القيمة لمساهمي الوحدات الاقتصادية عن طريق التقليل من الآثار السلبية المتعلقة بالقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية. [48]

ومما تقدم يمكن للباحثين إستخلاص الآتي:

1- ان التنمية المستدامة تركز على أبعاد اساسية مؤسسية واقتصادية واجتماعية وبيئية تؤثر في مستوى اداء الوحدات الاقتصادية.

2- التركيز على مفهوم التنمية المستدامة كأحد المداخل الفاعلة في تحقيق اهداف الوحدات التنظيمية واستمراريتها وتعزيز ادائها المستدام.

كما تظهر أهمية التنمية المستدامة كونها ترتبط بأداء الوحدات الاقتصادية وارتباطها بالاداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. كذلك تعد من أهم الظواهر التي حظيت بأهمية بالغة من قبل المفكرين والمهتمين بحقل المهنة كونها هدف كل وحدة اقتصادية بحد ذاتها، وعليه يرى الباحثين بأن أبعاد التنمية المستدامة تتجلى بالآتي:

اكبر لبعدها ما مقابل البعدين الآخرين، وان مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI) نفسها توفر مؤشرات أكثر لبعدها ما أكثر من البعدين الآخرين. [50]

#### د- البعد المؤسسي: Dimension Governance

تعد الإدارات والمؤسسات العامة الذراع التنفيذية للدولة التي عن طريقها يتم رسم وتطبيق سياساتها التنموية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، إذ تعمل على توفير الخدمات والمنافع لشعبها ومن ثم فإنها تساهم في تحقيق التنمية المستدامة، والتقدمي المطرد للمجتمعات، ورفع مستوى نوعية حياة الأفراد وتأمين حقوقهم الإنسانية وتوافر الأطر الصالح للالتزامهم بواجباتهم تجاه المجتمع والدولة، وتتوقف جميعها على مدى نجاح مؤسساتها وإدارتها في أداء وظائفها ومهامها [10]، ويمكن توضيح الترابط بين أبعاد الاستدامة أعلاه:



الشكل (1) الترابط بين أبعاد الاستدامة

ومتوازنة عن نتائج نشاط تلك الوحدات وأوضاعها المالية. [13]

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). [36] 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:

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

#### ج- البعد الاجتماعي: Social Dimension

يتناول هذا البعد تحقيق العدالة الاجتماعية في التوزيع وتوافر الخدمات الاجتماعية بما في ذلك الصحة والتعليم والمساواة بين الجنسين والمساءلة والمشاركة في صنع القرار [44]، ويتعلق هذا البعد بتأثير أنشطة الشركة في المجتمع والطبيعة ويشمل كلا من الآثار المباشرة المعلن عنها من قبل الشركات والآثار غير المباشرة الناجمة عن أطراف ثالثة ذات صلة بأعداد تقارير الشركة مثل الموردين والزبائن [41]، ان الموازنة بين أبعاد الاستدامة الثلاثة لاتباع نهج متوازن ازاء الإبلاغ ثلاثي الأبعاد (TBL) لاتزال صعبة و تشكل تحدي امام الشركات لان شركات معينة قد تعطي اولوية

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 منطقه إفصاحاً، وأفصح عن الشيء إفصاحاً إذا بينه وكشفه. [1] ولقد عرفت القاعدة المحاسبية رقم (6) 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

(2) العمل على جعل المعلومات مفهومة مع مراعاة

تكاليف إعدادها واستخدامها. [47]

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. [4]

وتعني الشفافية توفير نطاق واسع من المعلومات

الموثوقة ذات الصلة الوثيقة بموضوع الأداء والمركز

المالي وفرص الاستثمار وقيمة و مخاطر الشركة.

[35] كما وعرفت الشفافية بأنها "تعني رؤية الأشياء

بوضوح تام دون أي غش أو تلاعب أو تمويه أو تغير

في الحقائق و الحصول على المعلومات بغاية السهولة

و خاصة في عصرنا الحالي عصر تدفق المعلومات بلا

حدود أو قيود". [18]

**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 المتراكمة ،

ومعدلات الرفض على البضائع المشتراة ، وكذلك نتائج

جهود الاستدامة للشركات. [47] إذ تكمن أهمية

الإفصاح عن الاستدامة بإلحاح الوحدات الاقتصادية

لأن تكون أكثر إكثراً شفافياً 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. [24]

هنالك العديد من الاتجاهات في الإفصاح في الوحدات

الاقتصادية والتي يمكن إجمالها في اتجاهين رئيسيين

هما: [22]

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 لاصحاب المصلحة

عن طريق تلك التقارير. [22] إن تقارير الاستدامة تدمج

في التقرير السنوي التقليدي، مما دفع البعض إلى

المطالبة بمعايير خاصة بالإبلاغ عن الاستدامة. [47]

**تقرير الإدارة السنوي وقرارات الإدارة:- Annual**

**Management Report and Management**

**Representations**

**تقرير الإدارة السنوي: Annual Management**

**Report**

عادةً ما تقوم الوحدات الاقتصادية بإصدار كتيباً سنوياً

(وكما أشار معيار التدقيق الدولي رقم (720)) الصادر

عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)

التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بشأن

المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على

بيانات مالية مدققة يتضمن قوائمها المالية التي تم

مراجعتها مع تقرير مراقب الحسابات بشأنها" [8]، ويُشار

إلى هذا الكتيب عادةً بـ(التقرير السنوي)، وقد تدرج

الوحدة الاقتصادية في هذا الكتيب معلومات أخرى مالية

وغير مالية تُسمى بـ"المعلومات الأخرى المرافقة". [19]

"وتتطلب قوانين وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصة أن

تقدم الوحدات الاقتصادية علاوةً على القوائم المالية

المدققة تقريراً من مجلس الإدارة يتم بموجبه استعراض

الموقف المالي والتشغيلي للشركة وسياساتها المستقبلية

والمخاطر المحيطة بأنشطتها، إذ إن الإلتزام بالمعايير

المحاسبية في إعداد وعرض الإفصاح بالقوائم المالية قد



لا يكون كافياً في حد ذاته لإعطاء صورة كاملة عن الموقف المالي والتشغيلي للشركة". [14]

"وتقرير مجلس الإدارة السنوي بهذا المعنى لا يحتوي على معلومات مالية كافية يمكن إتمادها من جانب المحلل المالي أو المستثمرين والدائنين وغيرهم، ومع ذلك فقد يحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات التكميلية الأخرى التي قد يحتاج إليها متخذو القرارات.

[12]

"وقد عرف بعضهم تقرير مجلس الإدارة السنوي (The Board of Directors Report) بأنه "التقرير الذي يقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة، إذ يتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج، ومركز الشركة المالي والتسويقي، علاوةً على حجم المبيعات ونموها وتطورها والمشاريع التي أنجزتها الشركة خلال العام وما تنوي إنجازه في العام القادم، فضلاً عن إن بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو التقرير والقوائم المالية ولا توجد أية مسؤولية معينة على مراقب الحسابات لتحديد كون المعلومات الأخرى قد تم إظهارها بشكل مناسب" [15].

### محتويات تقرير الإدارة: - Contents of management report

في السابق كانت الوحدات الاقتصادية تركز عند إدراجها للبيانات والمعلومات في تقرير الإدارة السنوي على مجموعة من الفقرات التي أشارت إليها هيئة الأوراق المالية SEC عند إصدارها للدليل رقم (72) بتاريخ 12 / 29 / 2003 وهي: [27]

1. المعلومات الجوهرية التي يتعين على الوحدة تقديم إفصاح بشأنها.
2. تحديد ومناقشة مؤشرات الأداء الرئيسة ، بما في ذلك مؤشرات الأداء غير المالية ، والتي تستخدمها الإدارة في إدارة الأعمال المهمة بالنسبة للمستثمرين.
3. تجنب الازدواج في المعلومات يربك القارئ.

4. تقديم صورة واضحة عن قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد النقد من مواردها المختلفة لمقابلة الالتزامات الحالية أو المستقبلية.

5. الكشف عن الاتجاهات المعروفة والأحداث والمطالبات والالتزامات المشكوك تحصيلها والتي من المتوقع أن يكون لها اثر مادي ملموس على الوضع المالي والأداء التشغيلي للوحدة.

6. تقديم وصف عن السياسات والتقدير المحاسبية المتبعة من قبل الوحدة والمفصح عنها في البيانات المالية.

في حين ان مبادرة التقارير العملية (GRI) قامت بوضع مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقارير الادارة السنوية المعدة في ضوء الاستدامة او التقارير الاخرى حول بعد من ابعاد الاستدامة إذ لا بد أن يحتوي تقرير GRI على النقاط الأساسية التالية:

1. التزام الرئيس التنفيذي للشركة (بمحتويات التقرير، الأهداف المستقبلية، التنمية المستدامة بالنسبة للشركة،..الخ).

2. مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بالآثار (الاجتماعية والبيئية الأساسية للأنشطة والمنتجات).

3. ملف معلومات الشركة (أعمالها، منتجاتها وخدماتها ، تطوراتها، أدائها المالي والمحال الذي يغطيها التقرير وغيرها).

4. وصف النظم الإدارية المعمول بها في الأهداف الاجتماعية والبيئية (بيانات البعثات وقيم المواثيق ، قواعد التسيير والشهادات).

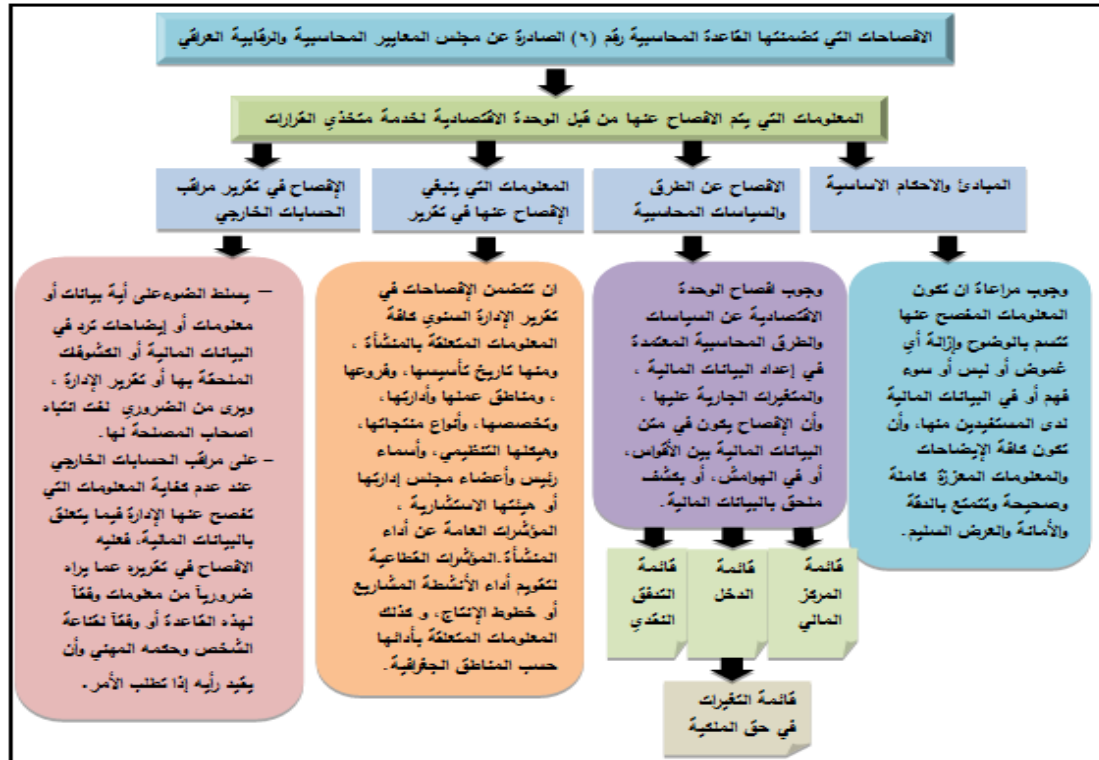
5. العلاقات مع أصحاب المصلحة (الأساليب المستخدمة للتشاور مع أصحاب المصلحة ، ونتائج ذهاب مشاورات).

6. الأداء العام للمنظمة (العقوبات والمكافآت)، والأداء التشغيلي للمحاور الثلاثة للتنمية المستدامة.

7. أداء المنتجات أو الخدمات (قياس الآثار الاجتماعية والبيئية، وصف الجهود المبذولة لتحسين هذه الآثار).

بجلسته المنعقدة بتاريخ 1995/11/9 المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية المُتَّبعة في إعدادها والتي يجب الإفصاح عنها ولأهمية الإفصاح عن المعلومات عكف المجلس اعلاه على دراسة مشاكل الإفصاح عن تلك المعلومات:

8. مراجعة استراتيجية التنمية المستدامة (كيفية إدراك المؤسسات لآثار نشاطهم على التنمية المستدامة ودمجها تدريجياً). [39]  
المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة السنوي وقرارات الإدارة:-  
"في جمهورية العراق حددت القاعدة المحاسبية رقم/6 المقررة من قبل مجلس المعايير والقواعد المحاسبية



الشكل (2) يوضح الإفصاحات التي تضمنتها القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6).

وتخصصها ، وأنواع منتجاتها ، وهيكلها التنظيمي ، وأسماء رئيس وأعضاء مجلس إدارتها أو هيئتها الاستشارية ، الخ.

ب- المؤشرات العامة عن أداء المنشأة.

ج- المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل المنشأة ، وكذلك المعلومات المتعلقة بأدائها حسب المناطق الجغرافية ، مع ضرورة إبراز عملياتها الخارجية بشكل واضح و مستقل.

هـ- المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية العامة.

وسيتطرق الباحثون الى ما تضمنته القاعدة المحاسبية اعلاه من افصاحات بخصوص تقرير الادارة السنوي وبشكل موجز:

1. ينبغي الإفصاح في تقرير الإدارة السنوي عن كافة المعلومات المتعلقة بالمنشأة وواقع أدائها ، ومواردها خلال الفترة المعنية ، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء ، والتوقعات المستقبلية لنشاطها ، مع كافة الإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية ، وذلك على وفق الإطار العام التالي:- [13]

أ - المعلومات الأساسية عن المنشأة ومنها تاريخ تأسيسها ، وفروعها ، ومناطق عملها وأدارتها ،

2. تضمنت القاعدة إطاراً للحد الأدنى لما يجب الإفصاح عنه في تقرير الإدارة في المنشآت.

3. إن تعزيز تقرير الإدارة بكشوفات وجداول ونماذج عن تقويم أداء المنشأة يعتبر أمراً مرغوباً فيه ، وينبغي السعي لتكريس العمل به.

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

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[56] ، 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[41]، 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[61]، كما ان للمبادرة العالمية GRI رؤيا خاصة تتعلق بإيجاد مستقبل تكون فيه الاستدامة عنصراً أساسياً وجزء هاماً في صنع القرارات في كل وحدة اقتصادية وتتبع 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:

1- وضع معايير وتوجيهات للنهوض بالتنمية المستدامة بالإضافة الى التحفيز باتجاه الكشف المستمر عن الاستدامة، والتفاعل مع أصحاب المصلحة بشأنها.

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

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

4- توجيه الاستخدام الفاعل لمعلومات الاستدامة لتحسين الأداء والعمل مع صانعي السياسات وبورصات الأوراق المالية والمنظمين والمستثمرين لتعزيز الشفافية والإبلاغ الفعال[9]، كما ان لها مجموعة من الاهداف حيث يتمثل الهدف الصريح لمبادرة التقارير العالمية GRI هو العمل على تنسيق العديد من أنظمة التقارير المستخدمة في ذلك الوقت، وكان النموذج الذي سيتم تنسيقه هو نظام التقارير المالية الأمريكي الراسخ (FASBI)، والذي سعت منظمة GRI إلى توسيع نطاقه[45]، ويفترض أن تكون مبادرة التقارير العالمية أداة قوية وذلك عن طريق استحصال الدعم السياسي والحكومي والآليات القائمة على السوق[42]، اما الاهداف الاساسية فهي:

1. توحيد المعايير (أسس القياس) والذي ينعكس إيجاباً على تحسين نوعية وجودة الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات.[51]

2. وضع قواعد اساسية مشتركة للإبلاغ عن السلوك والبيئي والاجتماعي والاقتصادي للوحدات الاقتصادية وبالتالي تهيئة أساليب ابلاغ تحقق أمكانية المقارنة.[47]

والاستهلاكية والعمالية مع معلومات قابلة للمقارنة وأكثر اكتمالا حول أداء الاستدامة.[60]  
معايير ومؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI):  
**Standards and indicators of the Global Reporting Initiative**

عملت GRI على تصميم أعداد 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 3 معايير عامة وشاملة و33 معيار خاصة بمواضيع محددة تشمل على الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية، ويمكن تقسيم هيكل المعايير الى اربعة مجاميع يمكن توضيحها بالشكل الاتي:[44]

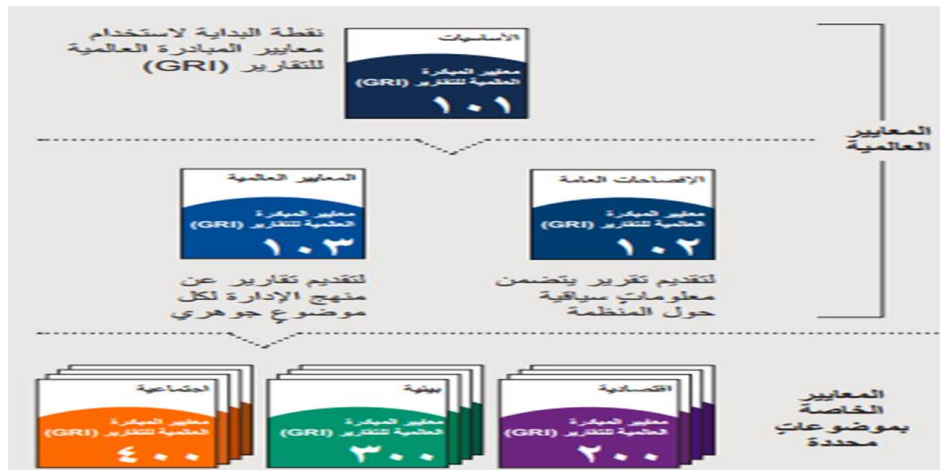
3. توفير الموارد الفنية اللازمة بهدف توجيه وأرشاد المستخدمين خلال التنفيذ الفعلي، وعلى سبيل المثال يتم نشر ملاحق خاصة بقطاعات معينة تساعد الوحدات الاقتصادية في صناعات محددة على اعداد تقاريرها عن الاستدامة، لخصوصية في كل قطاع من القطاعات.[51]

4. توفير المبادئ والارشادات اللازمة التوجيهية لاعداد وتجميع تقارير الاستدامة من خلال اتباع نهج تعدد أصحاب المصلحة.[38]

وترى GRI إن الإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي سوف يصبح قيماً ومطلباً مهماً وقابلاً للمقارنة كما هو الحال بالنسبة للتقارير المالية ومهم وضروري للنجاح التنظيمي، إذ سوف يتم بشكل روتيني إتاحة المعلومات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المادية واستخدامها، فضلاً عن إفصاحات البيانات المالية التقليدية، وبالتالي فإنه سيولد تأثير ذو حدين في التوجه نحو مستقبل مستدام للوحدات الاقتصادية:

أ- ستكون الوحدات الاقتصادية المبلغة ومساهمها وأصحاب المصلحة أكثر قدرة على إعادة التقييم وتعديل نماذج الأعمال للتعامل مع تحديات الاستدامة التي يعيشها عالمنا.

ب- ب- سيتمكن أصحاب المصلحة من استيعاب وتقييم آثار الاستدامة في المجالات المالية



شكل (3) نظرة عامة حول معايير GRI [48]

**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". [3]

وعرفه أرينز بأنه شخص مهني يمتلك التأهيل المناسب يعمل وفقاً للمتطلبات والتعليمات والقوانين ومسؤوليته الأساسية او الرئيسية اداء مهمة التدقيق على البيانات المالية المنشورة للوحدة الاقتصادية. [29]

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

يوفر مراقبي الحسابات مجموعة واسعة من خدمات تحسين المعلومات المشار إليها باسم خدمات التأكيد Assurance Services. حالياً ، يشتمل النوع الأساسي من خدمة التأكيد التي يقدمها مراقبو الحسابات على التدقيق. وعند القيام بخدمات التدقيق ، يعزز مراقبو 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 التدقيق على الامتثال للقوانين واللوائح وفعالية الضوابط. [62] ، 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". [53]

**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). [63]

أ- تندرج ضمن خدمات التصديق في أدناه خمس فئات هي: [29]

**أولاً: تدقيق القوائم المالية التاريخية Audit of historical financial statements:** تقدم إدارة الوحدة الاقتصادية مزاعم بأن القوائم المالية معدة ومعروضة بصورة عادلة ومنتقاة مع المعايير الدولية. إن تدقيق هذه القوائم هو شكل من أشكال خدمات التصديق التي يصدر فيها مراقب الحسابات تقريراً مكتوباً يعبر فيه عن رأيه حول ما إذا كانت القوائم المالية عادلة ومنتقاة مع المعايير المحاسبية المطبقة.

**ثانياً: مراجعة المعلومات المالية التاريخية (المرحلية) Review of historical financial information:** يقوم مراقب الحسابات بتدقيق الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والخاص وإن إدارة تلك الوحدات تزعم بان القوائم المالية عادلة ومنتقاة مع معايير محاسبة الدولية، كما هو الحال في التدقيق. [62]

**ثالثاً: تدقيق الرقابة الداخلية على التقارير المالية Audit of internal control over financial reporting.** تقدم إدارة الوحدة الاقتصادية مزاعم بأن الرقابة الداخلية تم انشاؤها وتنفيذها بناءً على معايير معتمدة. وإشترط قانون ساربنز اوكسلي (SOX) على مراقبي الحسابات التصديق على مدى فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.

رابعاً: خدمات التصديق على تكنولوجيا المعلومات **Attestation services on information technology**: إن إدارة الوحدة الاقتصادية لديها مزاعم مختلفة بشأن سلامة وأمن معلوماتها الالكترونية. والعديد من وظائف الأعمال، فضلاً عن مشاركة المعلومات والمعاملات على الانترنت في نفس الوقت، مما دعا اصحاب المصالح الطلب على خدمة التوكيد بشأن البيانات والمعلومات والمعاملات وإجراءات حمايتها. وإن برامج ( Web Trust & Sys Trust) لهي خير مثال على خدمات التصديق التي وجدت لمواجهة طلبات التوكيد.

خامساً: خدمات التصديق الأخرى التي تطبق على موضوع أو مهام أخرى **Other attestation that may applied to a broad range of subject**

**matter**: يقوم مراقب الحسابات الخارجي بتقديم الكثير من خدمات التصديق الأخرى، والعديد منها يعتبر امتداداً طبيعياً لتدقيق القوائم المالية التاريخية، كحصول اصحاب المصالح على توكيدات مستقلة عن أنواع أخرى من المعلومات. وفي حالات أخرى، ينبغي على المنشأة أن تقدم مزاعم قبل قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمة التصديق. ويمكن لمراقب الحسابات ايضاً، أن يصادق على المعلومات المتوقعة الواردة في القوائم المالية للزيائن وفي معظم الاحيان ما تستخدم في الحصول على التمويل. [28]

ب- 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 مراقبو 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 كالاتي: [53]

أ- خدمات المحاسبة وتنظيم السجلات.

ب- الخدمات الضريبية.

ت- ج- خدمات الاستشارات الإدارية.

مستويات التأكيد: **levels of Assurance** [55]

إن مستوى التأكيد هو المستوى الذي يحصل عليه ممارس التأكيد عند اداءة لاجراءات ينقسم الى مستويين هما:

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. [40]

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". [7] وعرفها Moroney على إنها عملية جمع الادلة الكافية بخصوص التعبير عن الرأي السلبي بشأن موثوقية المعلومات. [55]

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

لقد أوجدت المتغيرات الاساسية في التدقيق في القطاع العام والسياسة العامة حول العالم بيئة وتوقعات جديدة بالنسبة الى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

وتتضمن هذه التغييرات (اعتماد خطة التنمية المستدامة (2030) ، ثورة البيانات، اعتماد اطار الانتوساي للتوجيهات والاصدارات المهنية، والتوقعات المتأنتية من المعيار الدولي للاجهزة العليا للرقابة المالية.[12] قيمة الاجهزة العليا ومزاياها) حيث تقتضي المرحلة الحالية اتباع اطر ومناهج جديدة في التدقيق والتعمق في التفكير في دورها في عمليات المسائلة الحكومي.[11] وفيما يتعلق بالتنمية المستدامة تنص خطة تنفيذ WSSD على أن "الحكم الرشيد داخل كل بلد ضروري للتنمية المستدامة" (الأمم المتحدة ، B2002). 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. [16]

**فحص والتحقق من تقارير الادارة السنوية المعدة في ضوء مبادرة GRI:-**

#### **Check and verify annual management reports prepared in the light of GRI initiative**

غالباً ما يستخدم مصطلح التأكد كبديل لمصطلح التدقيق عند الارتباط بالتقارير المعدة في ضوء الاستدامة، حيث يعرف التأكد بأنه عملية تعزيز مصداقية المعلومات بينما يعرف التحقق هو احد ارتباطات التأكد التي تعزز مصداقية المعلومات.[21] ويلخص التقرير السنوي الأنشطة والأحداث الرئيسية في السنة المشمولة بالتقرير مقابل إطار الأهداف المحددة في خطة العمل. هذه أداة أساسية من حيث كل من المساءلة والشفافية ، حيث توفر معلومات أداء جوهرية بتتنسيق يسهل فهمه وتقييمه. وأشار معيار التدقيق الدولي (720) بأنه يتوجب على المدقق أن يقوم بقراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية تناقضات جوهرية في البيانات المالية. ويكون التناقض جوهرية في حالة تعارض المعلومات الأخرى مع

المعلومات التي تحتويها البيانات المالية المدققة. وقد يثير التعارض الجوهرية الشك حول نتائج التدقيق المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها سابقاً، وكذلك حول أساس رأي المدقق حول البيانات المالية. فضلاً عن إنه يكون على المدقق التزاماً قانونياً أو تعاقدياً بتقديم تقرير على وجه الخصوص حول المعلومات الأخرى. وفي ظروف أخرى لا يوجد هذا الالتزام على المدقق. ومع ذلك، فإن المدقق يحتاج للأخذ بعين الاعتبار مثل هذه المعلومات الأخرى عند إصدار التقرير حول البيانات المالية، وذلك لأن مصداقية البيانات المالية المدققة قد تضعف بسبب التناقضات التي قد توجد بين البيانات المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

[8]

ويوفر التقرير السنوي (التقرير المالي) المفحوص الثقة بان الوحدة الاقتصادية تلتزم بالمعايير المالية المناسبة. بالإضافة إلى ذلك ، يأخذ التقرير الأهداف الاستراتيجية من خطة العمل وينظر في كل منها على ضوء ما تم إنجازه على مدار العام.[59] إذ ينظر المنظور النهائي إلى جزء متطور من التنمية المستدامة ويعتمد على تطوير علاقات أصحاب المصلحة (المشمولة في منظور استراتيجية الأعمال) لتحسين الشفافية والإبلاغ غير المالي مقابل مجموعة أوسع من التوقعات. عادةً ما تأخذ هذه التقارير شكل تقارير الاستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) التي قد تستند إلى معايير الأمر الواقع ، مثل تلك الواردة في مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI). وأخيراً وليس آخراً هناك دعوة لتقديم تقارير غير مالية شفافة من المجتمع المالي العالمي. حيث قامت الحكومة السويدية بتمهيد المتطلبات اللازمة بشأن تحقيق الاستدامة عن طريق تطبيق الإبلاغ وفق معايير GRI في القطاع العام.[31]

## المبحث الثالث / الجانب التطبيقي

الافصاحات العامة والتحقق من سلامتها وصحتها في

تقرير الادارة السنوي وفق معايير مبادرة أعلاه وحسب

الاتي:-

حيث إن الرقم (1) يعني ان الوحدة الاقتصادية مفصحة

عن المؤشر والبند والمعيان والرقم (0) يعني ان الوحدة

الاقتصادية غير مفصحة عن المؤشر والبند والمعيان،

كما وإن كل محور من المحاور وكل بند من البنود يمثل

نسبة (100%) للمستوى الإجمالي لبنوده ومؤشراته.

سيتم في هذا القسم بيان مؤشرات الاستدامة وفق معايير

(GRI) التي يمكن استخدامها في تحقيق الافصاحات

العامة عن الاداء التشغيلي للوحدات الاقتصادية ودور

المدقق في استخدام هذه المعايير ومؤشراتها في وضع

قائمة لفحص محتويات التقرير والتحقق من مدى توافق

التقرير السنوي للادارة مع معايير مبادرة التقارير العالمية

(GRI)، حيث سيقوم الباحثين بقياس مستوى

جدول (1) تقييم تقرير الادارة وفق مؤشرات الحوكمة المؤسسية (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

المعيار	البند الخاص بالمعيار	المؤشرات الخاصة بالبند الخاص بالمعيار	2015	2014	2013
الحوكمة المؤسسية	*الهيكل الخاص بالحوكمة	• هيكل الحوكمة في المنظمة.	0	0	0
		• اللجان المرتبطة بالهيئة العليا للحوكمة.	0	0	0
		• اللجان المسؤولة عن اتخاذ القرارات الاقتصادية.	0	0	0
		• اللجان المسؤولة عن اتخاذ القرارات البيئية.	0	0	0
		• اللجان المسؤولة عن اتخاذ القرارات الاجتماعية.	0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	5	5	5
	*تحويل الصلاحيات والمهام والمسؤوليات	• تحويل الصلاحيات والمهام والمسؤوليات للمواضيع الاقتصادية من الهيئة العليا للحوكمة في داخل الوحدة الاقتصادية.	0	0	0
		• تحويل الصلاحيات والمهام والمسؤوليات للمواضيع البيئية من الهيئة العليا للحوكمة في داخل الوحدة الاقتصادية.	0	0	0
		• تحويل الصلاحيات والمهام والمسؤوليات للمواضيع الاجتماعية من الهيئة العليا للحوكمة في داخل الوحدة الاقتصادية.	0	0	0
		• تحويل الصلاحيات والمهام والمسؤوليات للمواضيع الاقتصادية من الهيئة العليا للحوكمة في داخل الوحدة الاقتصادية.	0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	3	3	3
	*المسؤولية التنفيذية لمن هم في مواقع متقدمة عن المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	• تعيين شخص في منصب على المستوى التنفيذي مسؤول عن المواضيع الاقتصادية.	0	0	0
		• تعيين شخص في منصب على المستوى التنفيذي مسؤول عن المواضيع الاجتماعية.	0	0	0
		• تعيين شخص في منصب على المستوى التنفيذي مسؤول عن المواضيع البيئية.	0	0	0
		• المسؤولية المباشرة لأصحاب الوظائف امام أعلى هيئة للحوكمة.	0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	4	4	4
	*اشراك أصحاب المصلحة والمشاورات التي تحدث بخصوص المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	• اجراء اعمال تشاور مع أصحاب المصلحة وأعلى هيئة حوكمة في الموضوعات الاقتصادية.	1	1	1
		• اجراء اعمال تشاور مع أصحاب المصلحة وأعلى هيئة حوكمة في الموضوعات الاجتماعية.	0	0	0
		• اجراء اعمال تشاور مع أصحاب المصلحة وأعلى هيئة حوكمة في الموضوعات البيئية.	0	0	0
		• تقديم وصف كامل للجهة التي تم تفويضها بالمشاورات.	0	0	0
		• طريقة التغذية الراجعة الناتجة لأعلى هيئة حوكمة داخل الوحدة الاقتصادية.	0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	5	5	5
	*تشكيل هيئة الحوكمة العليا واللجان المرتبطة	• تشكيل الهيئة العليا للحوكمة.	1	1	1
		• اللجان التابعة لهيئة الحوكمة العليا مصنفة بحسب الاعتبارات.	0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	2	2	2
	*رئيس هيئة الحوكمة العليا	• وصف لوظيفة رئيس هيئة الحوكمة العليا داخل الادارة.	1	1	1
		• مسؤولية التنفيذية في الوحدة الاقتصادية.	1	1	1



2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	عملية الترشيح والاختيار لاجراء ولجان هيئة الحوكمة العليا.	*الترشيح لهيئة الحوكمة واختيار اعضائها ولجانها
0	0	0	المعايير التي تم استخدامها لغرض الترشيح لعضوية ولجان هيئة الحوكمة.	
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	الاجراءات المتخذة من قبل ادارة هيئة الحوكمة لتجنب تضارب المصالح.	*التضارب في المصالح
0	0	0	التضارب الحاصل في المصالح لأصحاب المصلحة، بما فيها، كحد أدنى: (العضوية الشاملة للمجلس، المساهمة المتبادلة مع الموردين وأصحاب المصلحة الآخرين، هيمنة احد اصحاب المصلحة أي وجود حصة مشتركة، الافصاحات الاخرى ذات العلاقة).	
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات	
1	1	1	الدور الذي تلعبه الهيئة العليا للحوكمة وكبار الموظفين التنفيذيين في تطوير وقرار وتحديث هدف وقيمة الوحدة الاقتصادية وبيانات وظيفتها واستراتيجياتها وسياساتها وأهدافها المتعلقة بالآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	*دور هيئة الحوكمة العليا في تطوير وقرار وتحديث هدف وقيمة المنظمة واستراتيجياتها
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	الاجراءات المتخذة لتطوير وتعزيز المعرفة الجماعية لهيئة الحكم العليا بالموضوعات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	*كفاءة هيئة الحوكمة العليا
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
1	0	0	عمليات تقييم أداء هيئة الحوكمة العليا بالنسبة للمواضيع الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والإجراءات المتخذة وفقاً لنتائج عملية التقييم، بما في ذلك تغييرات العضوية والممارسات التنظيمية كحد أدنى.	*تقييم أداء هيئة الحوكمة العليا
0	0	0	عملية التقييم مستقلة أم لا عن ادارة الوحدة، ومتواتره ام ذاتية.	
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات	
1	1	1	الدور الذي تلعبه الهيئة العليا للحوكمة في تحديد وإدارة الآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	*تحديد وإدارة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية
0	0	0	طبيعة عملية اشراك اصحاب المصلحة في تشاور لدعم تحديد هيئة الحوكمة للآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وإدارتها.	
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	الدور الذي تلعبه الهيئة العليا للحوكمة العليا في عملية المراجعة لفعالية عمليات إدارة المخاطر للمواضيع الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	*الفعالية في عملية ادارة المخاطر
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	تواتر مراجعة هيئة الحكم العليا للآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	*المراجعة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	تحديد الجهة التي تراجع تقرير الوحدة الاقتصادية بخصوص الاستدامة والتي تقوم بإقراره بشكل رسمي.	*دور هيئة الحوكمة في اعداد تقارير الاستدامة
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
1	1	1	إبصال المخاوف الى الهيئة العليا للحوكمة.	*التواصل
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
1	1	1	عدد وطبيعة المخاوف التي تم إبلاغ هيئة الحوكمة العليا بها وإجمالي عددها، واليات التصدي وإيجاد الحل لها.	*عدد وطبيعة المخاوف المتولدة
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	

0	0	0	• سياسات الأجور بالنسبة لهيئة الحوكمة العليا وكبار الموظفين التنفيذيين (الراتب الثابت والراتب المتغير، العلاوات أو مدفوعات حوافز التوظيف، مدفوعات إنهاء الخدمة، الاسترداد، استحقاقات التقاعد).	*الرواتب والاجور
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	• في حالة وجود استشاريون خاصين مشاركين في عملية تحديد الأجور ومدى استقلاليتهم عن الإدارة او وجود أي علاقات معها.	*تحديد الاجور
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	• أخذ آراء أصحاب المصلحة في الاعتبار بخصوص الأجور. • نتائج التصويت على السياسات والمقترحات المتعلقة بالأجور، ان وجدت.	*مشاركة أصحاب المصلحة في الأجور
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	• نسبة التعويض السنوي للفرد الأعلى اجرا في كل بلد توجد فيه عمليات هامه إلى متوسط التعويض السنوي الإجمالي لجميع الموظفين (باستثناء الفرد الأعلى اجرا) في نفس البلد.	*نسبة التعويض السنوي
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	
0	0	0	• النسبة المئوية للزيادة الحاصلة في التعويضات السنوية لأعلى الأفراد اجرا في كل بلد يحوي عمليات هامة إلى متوسط النسبة المئوية لزيادة التعويضات السنوية لجميع الموظفين في نفس البلد (باستثناء أعلى الأفراد اجرا).	*نسبة الزيادة في التعويض السنوي
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات	

من الجدول أعلاه يتضح إنخفاض الإفصاح عن مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في تقرير الإدارة السنوي لكل السنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015) عينة البحث والمتعلقة بالحوكمة المؤسسية والتي ستعكس بالتالي سلباً على الشفافية والمساءلة التي تمثل الأهداف الرئيسية للتوجهات العالمية. المعادلة المستخدمة لاستخراج نسب المعلومات المفصوح عنها والخاصة بالإفصاحات العامة عن المعلومات المتعلقة بالحوكمة وعلى مستوى المؤشرات للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية:

المعلومات المفصوح عنها وفق مؤشرات (GRI)

إجمالي المعلومات الكلية المطلوب الإفصاح عنها وفق مؤشرات (GRI)

= نسبة المعلومات المفصوح عنها

**جدول (2) نتائج تقييم تقرير الإدارة وفق مؤشرات الحوكمة المؤسسية (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية**

ت	البند المعياري	(1) درجة التقييم الكلية	(2) نتائج التقييم	(3) الفرق 2-1=3
1	*الهيكل الخاص بالحوكمة	5	0	(5)
2	*تحويل الصلاحيات والمهام والمسؤوليات	3	0	(3)
3	*المسؤولية التنفيذية لمن هم في مواقع متقدمة عن المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	4	0	(4)
4	*إشراك أصحاب المصلحة بالمشاروات التي تحدث بخصوص المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	5	1	(4)
5	*تشكيل هيئة الحوكمة العليا واللجان المرتبطة بها	2	1	(1)
6	*رئيس هيئة الحوكمة العليا	2	2	0
7	*الترشيح لهيئة الحوكمة العليا واختيار اعضائها ولجانها	2	0	(2)
8	*التضارب في المصالح	2	0	(2)
9	*دور هيئة الحوكمة العليا في تطوير وقرار وتحديث هدف وقيمة المنظمة واستراتيجياتها	1	1	0
10	*كفاءة هيئة الحوكمة العليا	1	0	(1)
11	*تقييم أداء هيئة الحوكمة العليا	2	0	(2)
12	*تحديد وادارة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية	2	1	(1)
13	*الفعالية في عملية ادارة المخاطر	1	0	(1)
14	*المراجعة للمواضيع الاقتصادية والاجتماعية والبيئية	1	0	(1)
15	*دور الهيئة العليا للحوكمة في اعداد تقارير في ضوء الاستدامة	1	0	(1)
16	*التواصل بخصوص المخاوف	1	1	0

0	1	1	* عدد وطبيعة المخاوف المتولدة	17
(1)	0	1	* الرواتب والاجور	18
(1)	0	1	* تحديد الاجور	19
(2)	0	2	* مشاركة أصحاب المصلحة في الأجور	20
(1)	0	1	*نسبة التعويض السنوي	21
(1)	0	1	*نسبة الزيادة في التعويض السنوي	22
(34)	8	42	درجة التقييم النهائية	

الفعلي للتقرير (34) مؤشر للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2015-2014-2013).

- الجدول أدناه يوضح مستوى الإفصاح عن المؤشرات الخاصة بكل بند وضمن أي مستوى تقع (25%، 50%، 75%، 100%) وللسنوات الثلاث محل الفحص (2015-2014-2013) حيث سيتم استخراج نسبة الإفصاح عن معيار الحوكمة المؤسسية على اساس المستويات المدرجة في الجدول لغرض بيان نسبة الإفصاح عن هذا المعيار وفقاً للمستويات التي ارتكزت ضمنها البنود وفقاً لمستويات الإفصاح عن المؤشرات والتي استخرجت مسبقاً من الجدول السابق:-

**الجدول (3)** نتائج تقييم تقرير الادارة وفق مستويات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالحوكمة وفق معايير ومؤشرات الـ (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

ت	البند الخاص بالمعيار	2013				2014				2015			
		%25	%50	75	%100	%25	%50	%75	%100	%25	%50	%75	%100
1	* اشراك أصحاب المصلحة بالمشاورات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	20				20							
2	*تشكيل هيئة الحوكمة ولجانها	50				50							
3	*رئيس هيئة الحوكمة العليا				100				100				
4	* دور هيئة الحوكمة العليا في التطوير والافرار والتحديث				100				100				
5	*تحديد وادارة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية	50				50							
6	*التواصل بخصوص المخاوف				100				100				
7	* عدد وطبيعة المخاوف المتولدة				100				100				
	الاجمالي	1	2	0	4	1	2	0	4	1	2	0	

مجموع (عدد مرات الإفصاح X مستوى الإفصاح) لكل المستويات

البنود المطلوب الإفصاح عنها

$$= (1 \times 25) + (2 \times 50) + (0 \times 75) + (4 \times 100)$$

22

نسبة الإفصاح وفق

مؤشرات (GRI) للبيد

نسبة الإفصاح وفق مؤشرات

(GRI)

للبيد

$$= 24\%$$

**جدول (4)** نتائج تقييم تقرير الادارة وفق مستويات الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالحوكمة وفق مؤشرات (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

المحور	%2013	%2014	%2015
الحوكمة المؤسسية	24	24	24

من الجدول أعلاه يلاحظ الباحثان:

إن نسبة الإفصاح على مستوى المحور الفرعي المتعلق بالحوكمة للوحدة الاقتصادية قد بلغت (0.24).

انخفاض نسبة الإفصاح عن بنود معيار الحوكمة المؤسسية وفق معايير مبادرة (GRI). ثبات نسبة الإفصاح من سنة لآخرى وعلى مستوى السنوات الثلاث محل الفحص على الرغم من إن المعلومات الخاصة بالأداء الاجمالي عموماً والبعد المؤسسي خصوصاً بالامكان حدوث تغييرات فيها من سنة لآخرى مما يؤثر روتينية الإفصاح عن المعلومات.

جدول (5) تقييم تقرير الادارة وفق مؤشرات الإفصاحات الاخرى (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

المعيار	البند الخاص بالمعيار	المؤشرات الخاصة بالبند الخاص بالمعيار	2013	2014	2015
*الملف الخاص بالوحدة الاقتصادية	سجل الوحدة	● الإفصاح عن الاسم الخاص بالوحدة الاقتصادية	1	1	1
		العدد الاجمالي للمؤشرات	1	1	1
	العلاقات التجارية والمنتجات والخدمات الاساسية	● طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية. ● العلاقات التجارية والمنتجات والخدمات الأساسية، بما في ذلك شرح لأي منتجات أو خدمات محظورة في أسواق معينة.	1	1	1
		العدد الاجمالي للمؤشرات	1	1	1
	الموقع الجغرافي الرئيسي للوحدة	● موقع المقر الرئيسي للوحدة الاقتصادية. ● حجم الوحدة الاقتصادية.	2	2	2
		العدد الاجمالي للمؤشرات	1	1	1
	مركز عمليات الوحدة الاقتصادية	● المناطق الجغرافية التي تعمل فيها. ● المناطق الجغرافية التي تتمركز عملياتها الهامة فيها. ● المناطق الجغرافية ذات الصلة بالمواضيع التي يتناولها التقرير.	1	1	1
			0	0	0
			0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	3	3	3
	الملكية والشكل القانوني	● طبيعة ملكية الوحدة الاقتصادية. ● الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية.	1	1	1
			1	1	1
		العدد الاجمالي للمؤشرات	2	2	2
	الاسواق المخدومة	● الانتشار السوقي والمواقع الجغرافية التي تقدم فيها منتجاتها وخدماتها. ● أنواع وأسماء القطاعات المخدومة من قبل الوحدة الاقتصادية. ● أنواع العملاء والمستفيدين.	1	1	1
			1	1	1
			0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	3	3	3
	نطاق الوحدة الاقتصادية	● إجمالي أعداد العاملين والموظفين. ● إجمالي عدد العمليات. ● صافي المبيعات ● إجمالي رأس المال موزع حسب الدين وحقوق المساهمين. ● الكمية المقدمة من المنتجات أو الخدمات.	1	1	1
			1	1	1
			0	0	0
			1	1	1
			1	1	1
		العدد الاجمالي للمؤشرات	5	5	5
معلومات عن الموظفين والعاملين الاخرين		● إجمالي أعداد الموظفين والعاملين تبعاً لنوع عقد العمل. ● إجمالي أعداد الموظفين والعاملين تبعاً لنوع العمل ونوع الجنس. ● إجمالي أعداد العاملين مصنفة (موظفين وعاملين) تحت الإشراف. ● إجمالي أعداد عمليات التوظيف والاختلافات الهامة فيها. ● الاعمال المنجزة من قبل من يعملون لحسابهم الخاص أو أفراد من غير الموظفين أو العاملين تحت الإشراف بما فيهم العاملين التابعين للمقاولين.	0	0	0
			0	0	0
			1	1	1
			0	0	0
			0	0	0
		العدد الاجمالي للمؤشرات	5	5	5
سلسلة التجهيز		● تقديم وصف للعناصر الاساسية لسلسلة التجهيز للوحدة الاقتصادية. ● علاقة عناصر سلسلة التجهيز بالأنشطة للوحدة الاقتصادية. ● علاقة عناصر سلسلة التجهيز بالمنتجات للوحدة الاقتصادية.	1	1	1
			0	0	0
			0	0	0
			0	0	0

			• علاقة عناصر سلسلة التجهيز بالخدمات الأساسية للوحدة الاقتصادية.		
4	4	4	العدد الاجمالي للمؤشرات		
1	1	1	• تغييرات هامة فيما يتعلق بحجم الوحدة.	التغيرات في الوحدة الاقتصادية	
0	0	0	• تغييرات هامة فيما يتعلق بهيكل الوحدة الاقتصادية.		
1	1	1	• تغييرات هامة فيما يتعلق بالملكية.		
0	0	0	• تغييرات هامة فيما يتعلق بسلسلة التجهيز.		
4	4	4	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• وصف لمنهج الوحدة الاقتصادية في إدارة المخاطر.	مبدأ أو منهج التحوط المتبع من قبل الوحدة الاقتصادية	
0	0	0	• وصف لمنهج الوحدة الاقتصادية في التخطيط للعمليات.		
1	1	1	• وصف لمنهج الوحدة في تحقيق التنمية وتقديم منتجات جديدة.		
3	3	3	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• المبادرات والاتفاقيات والمواثيق المطبقة من قبل الوحدة الاقتصادية او المدعومة من قبلها أو المساهمة فيها.	المبادرات الخارجية	
0	0	0	• المبادرات والاتفاقيات والمواثيق التي تسعى لتطبيقها.		
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• إعداد قائمة بعضوية الوحدة الاقتصادية الرئيسية للصناعة أو الجمعيات الأخرى، الوطنية أو الدولية.	عضوية الجمعيات والنقابات	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• إعداد كلمة من قبل كبار صانعي القرار يوضح أهمية الاستدامة للوحدة واستراتيجيتها المعتمدة لمعالجة الاستدامة.	كلمة من كبار متخذي القرارات	*الاستراتيجية
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
1	1	1	• وصف التأثيرات الرئيسية والمخاطر والفرص.	التأثيرات الرئيسية والمخاطر والفرص	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• وصف للقيم، والمبادئ والمعايير وقواعد السلوك المعتمدة في الوحدة الاقتصادية.	القيم والمبادئ والمعايير والقواعد	*الاخلاق والنزاهة
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• وصف الآليات الداخلية والخارجية للتماس المشورة حول السلوك الأخلاقي والقانوني.	آليات الحصول على المشورة والمخاوف بشأن اداب وسلوكيات المهنة	
0	0	0	• وصف الآليات الداخلية والخارجية للتماس المشورة حول النزاهة في الوحدة الاقتصادية.		
0	0	0	• وصف الآليات الداخلية والخارجية للتماس المشورة حول الإبلاغ عن مخاوف بشأن سلوك غير أخلاقي أو غير قانوني والنزاهة.		
3	3	3	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• قائمة بمجموعات أصحاب المصلحة التي قامت الشركة باشرائهم.	مجموعات اصحاب المصلحة	*اشراك اصحاب المصلحة
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• النسبة المئوية لمجموع الموظفين المشمولين باتفاقيات المفاوضة الجماعية.	المفاوضة الجماعية	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• أساس تحديد واختيار أصحاب المصلحة الذين يجب إشراكهم.	تحديد واختيار اصحاب المصلحة	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• معدل المشاركة وفقاً للنوع ومجموعة أصحاب المصلحة، وإشارة للمشاركة في حالة كانت جزء من عملية إعداد التقرير.	منهج اشراك اصحاب المصلحة	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		

1	1	1	• بيان أهم المواضيع التي تم اثارتها عن طريق إشراك أصحاب المصلحة بما في ذلك كيفية استجابتها لها.	الموضوعات الرئيسية والمخاوف	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• الوحدات الاقتصادية المدرجة في البيانات المالية الموحدة أو الوثائق المناظرة لها.	الوحدات الاقتصادية المدرجة في القوائم المالية الموحدة	*الإبلاغ عن الممارسة
0	0	0	• إذا كان التقرير لا يشمل اي وحدة اقتصادية مدرجة في البيانات المالية الموحدة أو الوثائق المناظرة لها.		
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• توضيح لعملية تحديد محتوى التقرير وحدود الموضوع.	محتوى التقرير وحدود الموضوع	
0	0	0	• شرح حول كيفية تطبيق الوحدة الاقتصادية لمبادئ إعداد التقارير لتحديد محتوى التقرير.		
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• قائمة بالمواضيع المادية المحددة في عملية تعريف محتوى التقرير.	الموضوعات المادية	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• بيان فيما اذا كان هنالك تصريح بالتعديلات على معلومات التقرير.	التصريح للمعلومات	
0	0	0	• الأثر الناجم عن أي تعديلات على معلومات التقارير السابقة، واسبابها.		
2	2	2	العدد الاجمالي للمؤشرات		
1	1	1	• فترة الإبلاغ عن المعلومات المقدمة.	فترة التقرير	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• تاريخ آخر تقرير سابق.	تاريخ تقرير سابق	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
1	1	1	• تحديد الجهة الممكن التواصل معها للاستفسار حول الأسئلة المتعلقة بالتقرير او محتوياته.	جهة اتصال الأسئلة المتعلقة بالتقرير	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• المطالبة المقدمة من الوحدة الاقتصادية لاعداد التقارير وفقاً لمعايير GRI اما على اساس الخيار الشامل او الأساسي.	تقديم التقارير وفقاً لمعايير GRI	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• إعداد فهرس المحتوى الخاص بالتقرير وفق فهرسة المبادرة العالمية لاعداد التقارير GRI .	فهرست محتوى GRI	
1	1	1	العدد الاجمالي للمؤشرات		
0	0	0	• السياية المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية للحصول على التأكيد الخارجي للتقرير.	التأكيد للتقرير	
0	0	0	• ما إذا لم يتضمن تقرير التأكيد المصاحب لتقرير الاستدامة نطاق التأكيد الخارجي المعطى وأساسه.		
0	0	0	• العلاقة بين الوحدة الاقتصادية ومقدمي التأكيد.		
3	3	3	العدد الاجمالي للمؤشرات		

- ومن الجدول أعلاه يتضح للباحث ما يلي:-

- من الجدول أعلاه يتضح إنخفاض الإفصاح عن مؤشرات معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في تقرير الادارة السنوي المتعلقة بالمعلومات الأخرى ضمن محور الإفصاحات العامة.
- ومما تقدم في الجدول أعلاه يلاحظ الباحث انخفاض الإفصاحات في تقرير الادارة السنوي والتي ستعكس بالتالي سلباً على الشفافية والمساءلة التي تمثل الأهداف الرئيسية للتوجهات العالمية.
- المعادلة المستخدمة لاستخراج نسب المعلومات المفصوح عنها والخاصة بالإفصاحات العامة عن المعلومات الأخرى للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية:

المعلومات المفصوح عنها وفق مؤشرات (GRI)

نسب المعلومات المفصوح عنها للبند =

إجمالي المعلومات الكلية المطلوب الإفصاح عنها وفق مؤشرات (GRI)

جدول (6) نتائج تقييم تقرير الادارة وفق مؤشرات الإفصاحات الاخرى (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

ت	البند المعيار	(1) درجة التقييم الكلية	(2) نتائج التقييم	(3) الفرق 2-1=3
1	سجل الوحدة الاقتصادية	1	1	0
2	العلاقات التجارية والمنتجات والخدمات الاساسية	2	2	0
3	الموقع الجغرافي الرئيسي للوحدة الاقتصادية	2	2	0
4	مركز عمليات الوحدة الاقتصادية	3	1	(2)
5	الملكية والشكل القانوني	2	2	0
6	الاسواق المخدومة	3	2	(1)
7	نطاق الوحدة الاقتصادية	5	4	(1)
8	معلومات عن الموظفين والعاملين الاخرين	5	1	(4)
9	سلسلة التجهيز	4	1	(3)
10	التغيرات في الوحدة الاقتصادية	4	2	(2)
11	مبدأ أو منهج التحوط المتبع من قبل الوحدة الاقتصادية	3	1	(2)
12	المبادرات الخارجية	2	0	0
13	عضوية الجمعيات والنقابات	1	0	(1)
14	كلمة من كبار متخذي القرارات	1	0	(1)
15	التأثيرات الرئيسية والمخاطر والفرص	1	1	0
16	القيم والمبادئ والمعايير وقواعد السلوك	1	0	(1)
17	آليات الحصول على المشورة والمخاوف بشأن اداب وسلوكيات المهنة	3	0	(3)
18	مجموعات اصحاب المصلحة	1	0	(1)
19	المفاوضة الجماعية	1	0	(1)
20	تحديد واختيار اصحاب المصلحة	1	0	(1)
21	منهج اشراك اصحاب المصلحة	1	0	(1)
22	الموضوعات الرئيسية والمخاوف	1	1	0
23	الوحدات الاقتصادية المدرجة في القوائم المالية الموحدة	2	0	(2)
24	محتوى التقرير وحدود الموضوع	2	0	(2)
25	الموضوعات المادية	1	0	(1)
26	التصريح للمعلومات	2	0	(2)
27	الفترة المشمولة بالتقرير	1	1	0
28	تاريخ احدث تقرير سابق	1	0	(1)
29	جهة اتصال الأسئلة المتعلقة بالتقرير	1	1	0
30	تقديم التقارير وفقاً لمعايير GRI	1	0	(1)
31	فهرست محتوى GRI	1	0	(1)
32	التأكيد للتقرير	3	0	(3)
	درجة التقييم النهائية	63	23	(40)

- بلغ عدد المؤشرات غير المفصح عنها في تقرير الادارة السنوي والمؤشرة خلال القيام بعملية الفحص الفعلي للتقرير (34) مؤشر للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015).

- الجدول أدناه يوضح مستوى الإفصاح عن المؤشرات الخاصة بكل بند وضمن أي مستوى تقع (25%، 50%، 75%، 100%) وللسنوات الثلاث محل الفحص (2013-2014-2015) حيث سيتم استخراج نسبة الإفصاح عن معيار المعلومات الاخرى على اساس المستويات المدرجة في الجدول لغرض بيان نسبة الإفصاح عن هذا المعيار وفقاً للمستويات التي ارتكزت ضمنها البنود وفقاً لمستويات الإفصاح عن المؤشرات والتي استخرجت مسبقاً من الجدول السابق:-

- بلغ عدد المعايير الخاصة بالحوكمة ضمن اطار الإفصاحات العامة (الإفصاحات الاخرى) (5) معايير تضمنت هذه المعايير مجموعة من البنود بلغ عددها في الجدول أعلاه (32) بند في حين بلغ إجمالي عدد مؤشرات الخاصة بالبنود الخاصة بمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) (63) مؤشراً.

- بلغ عدد المؤشرات المفصح عنها ضمن هذا الاطار الإفصاحات العامة (الإفصاحات الاخرى) في تقرير الادارة السنوي والمؤشرة خلال القيام بعملية الفحص الفعلي للتقرير (24) من مجموع (63) مؤشراً فقط للسنوات الثلاث الخاضعة للفحص (2013-2014-2015) مما يؤشر وجود ضعف في الإفصاح عن المعلومات الاخرى ضمن الإفصاحات العامة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.

جدول (7) نتائج تقييم تقرير الادارة وفق مستويات الافصاح عن المعلومات الاخرى وفق معايير ومؤشرات الـ (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

ت	البند الخاص بالمعيار	2015				2014				2013			
		%100	%75	%50	%25	%100	%75	%50	%25	%100	%75	%50	%25
1	سجل الوحدة الاقتصادية	100				100				100			
2	العلاقات التجارية والمنتجات والخدمات الاساسية	100				100				100			
3	الموقع الجغرافي الرئيسي للوحدة	100				100				100			
4	مركز عمليات الوحدة			33				33				33	
5	الملكية والشكل القانوني	100				100				100			
6	الاسواق المخدومة		70				70				70		
7	نطاق الوحدة الاقتصادية	80				80				80			
8	معلومات عن الموظفين والعمالين				20				20				20
9	سلسلة التجهيز				25				25				25
10	التغيرات في الوحدة			50					50				50
11	مبدأ أو منهج التحوط المتبع من قبل الوحدة الاقتصادية				33				33				33
12	التأثيرات الرئيسية والمخاطر والفرص	100				100				100			
13	الموضوعات الرئيسية والمخاوف	100				100				100			
14	المفكرة المشمولة بالتقرير	100				100				100			
15	جهة اتصال اسئلة التقرير	100				100				100			
	الاجمالي	9	1	3	2	9	1	3	2	9	1	3	2



مجموع (عدد مرات الإفصاح X مستوى الإفصاح) لكل المستويات	=	نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) للمعيار
مجموع البنود المطلوب الإفصاح عنها		
$(\%25 \times 2) + (\%50 \times 3) + (\%75 \times 1) + (\%100 \times 5)$	=	نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) للمعيار الأول
13	=	%60
$(\%25 \times 0) + (\%50 \times 0) + (\%75 \times 0) + (\%100 \times 1)$	=	نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) للمعيار الثاني
2	=	%50
$(\%25 \times 0) + (\%50 \times 0) + (\%75 \times 0) + (\%100 \times 1)$	=	نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) للمعيار الرابع
5	=	%20
$(\%25 \times 0) + (\%50 \times 0) + (\%75 \times 0) + (\%100 \times 2)$	=	نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) للمعيار الخامس
10	=	%20

**جدول (8)** نتائج تقييم تقرير الإدارة وفق مستويات الإفصاح عن المعلومات الأخرى وفق مؤشرات (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة

التسلسل	المعايير	%2013	%2014	%2015
الأول	*الملف الخاص بالوحدة الاقتصادية	60	60	60
الثاني	*الاستراتيجية	50	50	50
الثالث	*الأخلاق والنزاهة	0	0	0
الرابع	*إشراك أصحاب المصلحة	20	20	20
الخامس	*الإبلاغ عن الممارسة	20	20	20
	إجمالي عدد البنود	5	5	5

- من الجدول أعلاه يلاحظ الباحث:

- إن نسبة الإفصاح عن بنود معيار الإفصاحات الأخرى قد بلغت (0.30) وهي نسبة منخفضة على مدار السنوات الثلاث محل الفحص وتم استخدام المعادلة الآتية لاستخراج نسبة الإفصاح على مستوى المحور ككل:-

$$\frac{\text{مجموع نسب المعلومات المفصحة عنها للمحور}}{\text{إجمالي عدد البنود المطلوب الإفصاح عنها}} = \frac{\text{نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) على مستوى المحور}}{\text{نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) على مستوى المحور}}$$

$$\frac{(0.20 + 0.20 + 0 + 0.50 + 0.60)}{5} = \text{نسبة الإفصاح وفق مؤشرات (GRI) على مستوى المحور}$$

$$= 30\%$$

- انخفاض نسبة الإفصاح عن بنود معيار الإفصاحات الأخرى وفق مبادرة (GRI).  
- ثبات نسبة الإفصاح من سنة لأخرى وعلى مستوى السنوات الثلاث محل الفحص على الرغم من إن المعلومات الخاصة بالأداء الإجمالي والبعد المؤسسي خصوصاً بالامكان حدوث تغييرات فيها من سنة لأخرى مما يؤشر روتينية الإفصاح عن المعلومات.

**جدول (9)** نتائج تقييم تقرير الإدارة وفق مستويات الإفصاح عن المعلومات الأخرى وفق مؤشرات (GRI) للوحدة الاقتصادية العامة للسمنت العراقية

المحور	2013 (%)	2014 (%)	2015 (%)
الإفصاحات الأخرى	30	30	30

$$\frac{\text{نسبة الإفصاحات على مستوى المحور الرئيسي (الإفصاحات العامة)}}{200\%} = \frac{\text{إجمالي الإفصاحات على مستوى المحور الفرعي الحوكمة المؤسسية} + \text{إجمالي الإفصاحات على مستوى المحور الفرعي الأخرى}}{200\%}$$

$$\begin{aligned} \text{نسبة الإفصاحات على مستوى المحور الرئيسي (الإفصاحات العامة)} &= 24\% + 30\% / 200\% \\ &= 54\% / 200\% \\ &= 27\% \end{aligned}$$

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.

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

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

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

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

6- وجود قصور وضعف لدى المحاسبين والمدققين بشأن مفاهيم التنمية المستدامة وكيفية اعداد التقارير السنوية في ضوء الاستدامة والية الرقابة عليها.

7- عدم وجود إنموذج معتمد لدى مراقبي الحسابات يستخدم لفحص مدى تطبيق واستخدام معايير مبادرة

- ومما تقدم أعلاه يلاحظ الباحثون:

- أن معدل الإفصاح عن البيانات في تقرير الإدارة الحالي (27%) ، والذي يعتبر منخفضاً جداً للكشف وفقاً لمبدأ الاستدامة ، وهذا يوضح فرضية البحث: مستوى الإفصاحات العامة في تقرير الإدارة السنوي لـ GRI هو أدنى من نسبة (50%) ولا يتجاوزها.
- إن مستوى الإفصاحات العامة في الوقت الحاضر لا يعكس تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، ونتيجة لفحص المدقق مستوى الإفصاحات العامة في وضعها الحالي تبين بأنه لا يليب الطموح ، ولا يعكس الحقائق التشغيلية الحقيقية ، وغير كاف في النهج الحالي للاستدامة ، وبالتالي فإن الاتجاه نحو اعتماد معايير GRI سوف يسهم في الشفافية والإفصاح عن الاستدامة وبالتالي إثبات الفرضية البحث الثاني. وبالتالي هناك حاجة ملحة لاعتماد معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) لتحقيق الإبلاغ الحقيقي عن الاستدامة ، تتعكس شفافية الوحدات الاقتصادية في إعداد تقاريرها والكشف عن معلوماتها للمستفيدين.

#### المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الإستنتاجات: Conclusions

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

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

6- ضرورة السعي المتواصل لاعداد تقارير الادارة السنوية وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI).

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

8- ضرورة العمل على اعداد وتهيأة برامج تدريبية وتطويرية حول كيفية اعداد التقارير السنوية في ضوء الاستدامة والية الرقابة عليها لكل من المحاسبين والمدققين.

9- ضرورة اهتمام الباحثين والدارسين بالمواضيع المتعلقة بقياس والافصاح عن الاستدامة في سبيل تطوير اداء الوحدات الاقتصادية ورفع مستويات الشفافية في الافصاح عن المعلومات في ضوء الاستدامة.

#### المصادر

- 1- ابن منظور، أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم، "لسان العرب الجزء "الثالث، الطبعة الأولى ، مراجعة وتدقيق يوسف البقاعي وآخرون، دار المعارف، بيروت ، (2005) .
- 2- 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، 2018.
- 3- الخطيب، خالد راغب، و الرفاعي، خليل محمود، " الاصول العلمية لتدقيق الحسابات " دار المستقبل للنشر والتوزيع، الاردن، (1998).

التقارير العالمية (GRI) في الافصاح عن الاستدامة.

8- وجود دور مهم يلعبه مراقب الحسابات في تقديم خدمة التأكيد على التقارير المعدة وفق مبدأ الاستدامة وفي ضوء معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) وتحديد مستوى ودرجة الافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

9- يؤدي استخدام معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في اعداد تقرير الادارة السنوي الى تحقيق اهداف التوجهات العالمية نحو تحقيق اهداف التنمية المستدامة والابلاغ عنها، فهي تعد من أهم المراحل لتطوير المحاسبة نتيجة لزيادة قدرة الشركات في الابلاغ عن ادائها ولمختلف القطاعات.

#### ثانياً: التوصيات: Recommendations

1- إلزام 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.

2- 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.

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

4- 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.

- 4- السعدني ، مصطفى حسن ، " الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر الدولي - مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، الامارات العربية ، 2007 .
- 5- العرموطي، احمد عدنان، " اثر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان" ، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة ، مقدمة الى مجلس كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط، (2013).
- 6- الشافعي ، حسن احمد ،"التنمية المستدامة والمحاسبة والمراجعة البيئية في التربية البدنية والرياضية" ، الطبعة الاولى ، الاسكندرية ، (2012).
- 7- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، (2014).
- 8- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - معيار (200) ومعيار التدقيق الدولي رقم (720) لسنة/2014.
- 9- الموقع الرسمي لمبادرة التقارير العالمية (<https://www.globalreporting.org>).
- 10- الوثيقة الختامية لمؤتمر ريو+ 20 ، المستقبل الذي نصبو اليه في ريو دي جانيرو ، البرازيل، 2012.
- 11- إعلان موسكو - مؤتمر الانكوساي الثالث والعشرون (25-27) سبتمبر/2019.
- 12- تركي، محمود إبراهيم عبد السلام، "تحليل التقارير المالية"، ط2، مكتبة الملك فهد الوطنية، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، (1995).
- 13- جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية الاتحادي القاعدة المحاسبية رقم/6 التي أقرت من لدن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية بجلسته المنعقدة بتاريخ9/11/1995 / الفقرة(20).
- 14- حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، ج1، الدار الجامعية للنشر، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2004م.
- 15- خنفر، مؤيد راضي والمطارنة، غسان فلاح، "تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي"، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، (2009).
- 16- دليل إرشادي للأجهزة العليا للرقابة-رقابة مدى الاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، 2019.
- 17- 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(107)، 2016.
- 18- 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، (2006).
- 19- عويده، نجوى، " دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسة المستدامة: دراسة حالة في مجمع صيدال- مصنع قسنطينية"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجمهورية الجزائرية، (2013).
- 20- لطفي، أمين السيد أحمد، موسوعة د. أمين لطفي في المراجعة- "معايير المراجعة المصرية/ دراسة

- 30- Asif Muhammad & Searcy Cory, "Towards A Standardised Management System for Corporate Sustainable Development", The TQM Journal, Vol. 26, No.5.p.p , (2014).
- 31- Barry Elliott and Jamie Elliott, "Financial Accounting and Reporting", FOURTEENTH EDITION, Printed by Ashford Colour Press Ltd., Gosport, (2011).
- 32- Bebbington.J, and R. Gray., "An Account of sustainability:Failure Success and Are conceptualization", Critical perspectives on Accounting, pp557-587,(2001).
- 33- Bhat, Swarali H, "Disclosures And Performance In The Semiconductor Manufacturing Industry (2010-2014)", Master Thesis, The Faculty of the Department of Environmental Studies, San José State University.,(2016).
- 34- 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.
- 35- Bushman, Robert M.& smith Abbie J., "Transparency, financial accounting information , and corporate governance" , frbny economic policy Review, (2003).
- 36- 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.
- 37- Dennis Church, Building Sustainable Communities: "An opportunity and A vision for a future that works", EcoIQ Web site, 2/12/1998, (1998).
- مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية"، ك2، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، (2001).
- 21- لطفى، أمين سيد احمد، " المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة"، دار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، (2011).
- 22- محمد، أحمد طه، "المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور الشركات الانتاجية"، جامعة حلوان، المجلة العلمية للدراسات والبحوث، العدد الاول، مصر، (2002).
- 23- مصطفى، عبد اللطيف و سانية عبد الرحمن ، "دراسات في التنمية الاقتصادية" . الطبعة الاولى ، لبنان ، بيروت، (2014).
- 24- مؤتمر الامم المتحدة ، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع، الاتجاهات والقضايا الراهنة، مؤتمر الامم المتحدة،جنيف، (2004).
- 25- 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(17)، 2017.
- 26- (UNEP) United Nations Environment Program.(1992, August 12). Report Of The United Nations Conference On environmental development. Retrieved From united Nations Environment programme, (1992).
- 27- (www. sec .gov)
- 28- Arens, Alvin A. & Elder, Randal J.& Beasley, Mark, S. , "Auditing & Assurance services : An Integrated Approach" ,15 th ed, (2012).
- 29- Arens, Alvin A. & Elder, Randal J.& Beasley, Mark, S., " Auditing & Assurance services : An Integrated Approach",15 th ed, 2014.

- Days of Statistics and Economics, Prague, September 10-12,( 2015).
- 48- Joseph, Utile B" Effect of Sustainability Reporting on Firm's Performance: A Review of Literature", The International Journal Of Business & Management, Vol.4, Issue 7, (2016).
- 49- Kieso ,Donald E., "Intermediate Accounting ", 16 the ed ., John Wily & sons Inc .printed in USA, (2016) .
- 50- Krechovska, Michaela & Prochazkova, Petra Tausl," Sustainability and its Integration into Corporate Governance Focusing on Corporate Performance Management and Reporting", Procedia Engineering, Vol, 69.p.p 1144-1151, (2014).
- 51- 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).
- 52- Lisene, M., " Sustainability practices and reporting by the South African banking sector", Master Thesis, School Of Accounting Sciences, North West University,(2015).
- 53- 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).
- 54- Moldan, B., Janouřsková S., Tomáš H," How to understand and measure environmental sustainability: Indicators and targets", Journal Of Ecological Indicators,Vol.7,P(4-13) .,(2011).
- 55- Moroney, Robyn, Fiona Campbell, Jane Hamilton, "Auditing:A Practical Approach", Third edition , byJohn Wiley & Sons Australia, Ltd42 McDougall Street, Milton Qld 4064,(2017).
- 38- Eccles, R.G. & Krzus, M.P, "One Report: Integrated reporting for a sustainable strategy", Hoboken, NJ: Wiley & sons, (2010).
- 39- Elisabeth laville, "L'entreprise verte", 3e édition mise à jour et enrichi, édition pearson, France, (2012).
- 40- Felix I. Lessambo, "Auditing Assurance Services and Forensics A Comprehensive Approach", School of Business Central Connecticut State University New Britain, CT, USA,( 2018).
- 41- Finch, Nigel, (2005), "The Motivations for Adopting Sustainability Disclosure", MGSM Working Paper No. 2005-17. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=798724>.
- 42- Fiorino DJ. The new environmental regulation. Cambridge, MA: The MIT Press;( 2006).
- 43- Global Reporting Initiative (GRI), (2014)e''About Sustainability Reporting''. Global Reporting initiative. Accessed May5.<https://www.globalreporting.org/information/Sustainability-reporting/pages/default>
- 44- GRI Sustainability Reporting standards, 101-foundations-(2016).
- 45- 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).
- 46- Harris, Jonathan M., Basic Principles of Sustainable Development, Global Development and Environment Institute, Tufts University ,(2000).
- 47- Hyršlová, Jaroslava, Becková H.,Kubáňková M., "Sustainability Accounting: Brief History and Perspective", the ninth International

- of Regulators' Practices: Accountability, Transparency and Coordination, The Governance of Regulators, OECD Publishing, Paris, (2016).
- 60- The GRI's Sustainability Report, July 2004, www.globalreporting.org.
- 61- 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).
- 62- 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).
- 63- william F., Steven M., Douglas F. Prawitt, "AUDITING & ASSURANCE SERVICES: A SYSTEMATIC APPROACH", TENTH EDITION, Copyright by McGraw-Hill Education, (2017).
- 56- 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).
- 57- Schiehle, T. and Wallin, J.. "The reporting on sustainability performance indicators" – a thesis about the reporting of the global reporting intiative's sustainability performance indicators by the largest Swedish companies of the industrial sector. MSc thesis. Umea School of Business and Economics, Umea, Swedan,( 2014).
- 58- Sobhani, Farid Ahammad & Amran, Azlan & Zainuddin, Yuserrie, "Sustainability Disclosure in Annual Reports and Websites: A Study of The Banking Industry in Bangladesh", Journal of Cleaner Production, Vol. 23, Issue. 1, (2012).
- 59- The Governance of Regulators Governance of Regulators' Practices ACCOUNTABILITY, TRANSPARENCY AND COORDINATION " OECD, Governance