



أثر تدقيق تقارير الاستدامة في تحسين جودة القوائم المالية  
بحث تطبيقي ا في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية\*  
**The impact of auditing sustainability reports on enhancing the quality of  
financial و statements**

أ. د. طلال محمد علي الججاوي

Talal Mohammed Ali AlJawwy

tjawwy@baghdadcollege.edu.iq

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

الباحث/ وسام جودة نصار السعدي

Wisam joudah nsaar Al Saadi

[wisam.i@s.uokerbala.edu.iq](mailto:wisam.i@s.uokerbala.edu.iq)

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء

**الملخص:**

يهدف البحث الى التعرف على الاستدامة وتقارير الاستدامة التي تصدرها الشركات وفهم عملية تدقيق تقارير الاستدامة ومحاولة صياغة إطار نظري لأهداف وقواعد وإجراءات هذه العملية وانعكاس هذه العملية على البيانات المالية وإيجاد دليل عملي لإجراءات تدقيق تقارير الاستدامة وقد شملت عينة الدراسة شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد وقياس نسبة الإفصاح والتدقيق لمؤشرات الاستدامة باستخدام معايير محاسبة الاستدامة (SASB) وتبين أن نسبة الإبلاغ ونسب التدقيق للشركات عينة البحث كان منخفضاً إذ بلغت نسبة الإبلاغ لشركة بغداد للمشروبات الغازية وفق مؤشرات معيار (FB-NB) 53% فيما كانت نسبة الإبلاغ وفق معيار (FN-CB) لمصرف بغداد 45% وكانت نسبة التدقيق لمواضيع الاستدامة وفق مؤشرات معيار (FB-NB) لشركة بغداد للمشروبات الغازية إذ بلغت النسبة 47% و نسبة المواضيع المدققة لمصرف بغداد وفق معيار (FN-CB) هي 36% وكانت اهم الاستنتاجات تبين وجود تأثيرات مالية لعملية تدقيق تقارير الاستدامة وهذا ينعكس على البيانات المالية اما أهم التوصيات هي العمل على تطوير عملية تدقيق تقارير ووضع البرامج والخطط اللازمة والتمويل لغرض تدريب وتأهيل الملاكات والأشخاص الذين يقومون بالتدقيق الكلمات المفتاحية: تدقيق تقارير الاستدامة، جودة البيانات المالية.

\* البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة: تدقيق تقارير الاستدامة وانعكاسها على جودة البيانات

**Abstract:**

The research aims to identify the sustainability and sustainability reports issued by companies and understand the process of auditing sustainability reports and try to formulate a theoretical framework for the objectives, rules and procedures of this process and the reflection of this process on the financial statements and to find a practical guide for procedures for auditing sustainability reports. Disclosure and auditing of sustainability indicators using the Sustainability Accounting Standards (SASB). It was found that the reporting and auditing rates for the research sample companies were low, as the reporting rate for the Baghdad Soft Drinks Company according to the indicators of the FB-NB standard amounted to 53%, while the reporting rate was according to the (FN-CB) standard. For the Bank of Baghdad 45%, and the percentage of auditing for sustainability issues according to the indicators of the FB-NB standard) for the Baghdad Soft Drinks Company, as the percentage amounted to 47%, and the percentage of audited topics for the Bank of Baghdad according to the (FN-CB) standard is 36%. Auditing sustainability reports and this, in turn, is reflected in the financial statements. The most important recommendations are to work on developing the process of auditing reports, developing the necessary programs and plans, and financing for the purpose of training and preparing them. To the cadres and people who perform the audit.

**المقدمة:**

اصبح تطبيق الاستدامة يحظى باهتمام واسع على المستويات الدولية والمحلية ومن قبل العديد من المنظمات الدولية وفي مقدمتها منظمة الأمم المتحدة وقد نتج عن ذلك عدد من المبادرات والتشريعات الهادفة الى التشجيع والالتزام بتحقيق اهداف التنمية المستدامة في مختلف مجالاتها الاجتماعية والبيئية والمالية وتمثل الاستدامة منهجاً جيداً لتضافر الجهود للوصول الى مستويات افضل للحياة البشرية ذلك عبر اتباع أفضل السبل لاستخدام الموارد الطبيعية والحفاظ عليها وعدم استنزافها بالشكل الذي يلحق الضرر بالأجيال القادمة ولأجل تحقيق الاستدامة يجب على الجميع تحمل المسؤولية كلٌ بحسب موقعه.

ويتناول البحث استعراض مفهوم واهمية تقارير الاستدامة والاهداف المرجوة من تلك التقارير وكذلك التطرق لأبعاد الاستدامة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية وتدقيق تقارير الاستدامة في ضوء إطار مقترح للتدقيق مبيناً الإجراءات والخطوات الازمة للقيام بعملية التدقيق لهذه التقارير وكذلك تُتطرق الى مفهوم البيانات المالية وتأثير تدقيق التقارير على هذه البيانات واستخدمت معايير (SASB) لقياس نسب الإفصاح والتدقيق لمواضيع الاستدامة في تقارير الشركات عينة البحث ولمدة عامين وتحليل تأثير إجراءات التدقيق على الجوانب المالية للشركات عبر قائمة استقصاءات مفترضة لعملية التدقيق.

**الدراسات السابقة**

دراسة (المعموري، 2019) "تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة وتأثيرها في تحسين الأداء والإبلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية" هدفت الدراسة الى التعرف على قواعد وآليات الحوكمة في الشركات عند مستويات مختلفة والتعرف على معايير محاسبة الاستدامة من قبل الشركات وأثر ذلك في تحسين الأداء والإبلاغ المالي وتعزيز ثقة المستثمرين في البيانات المالية ومن الجانب العملي فقد هدف البحث لبيان امكانية الشركات على تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة عند التزام الشركات بقواعد الحوكمة ومعايير الاستدامة، وكذلك معرفة مدى التزام الشركات العراقية والعربية بهذه القواعد والمعايير ويوضح البحث الأهمية بالنسبة للشركات بتحسين الإبلاغ المالي وزيادة ثقة المستثمرين عند العمل بقواعد الحوكمة وبرر البحث ذلك بمشكلة ضعف الاهتمام بقواعد ومعايير الاستدامة.

بحث (العمروطي، 2013) " أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان" هدف البحث الى التعرف على أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في هذه

الشركات وتركزت أهمية البحث على مسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في جوانبها الاجتماعية والبيئية والاقتصادية واتخذ الباحث من تأثير تلك العناصر على تقارير الإبلاغ المالي مشكلةً للبحث.

بحث (عبد المنعم والعجلوني، 2013) "تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمة المؤسسية في الشركات- دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين" بحث ميداني شمل 120 مكاتب للتدقيق للتعرف على مفهوم تقارير الاستدامة وأثر الإبلاغ عنها والتعرف على مفهوم وأهمية حوكمة الشركات وأثرها على التنمية المستدامة وقامت مشكلة البحث على السؤال الآتي: هل تعبر تقارير الاستدامة عن التوظيف والتطبيق الصحيح للحاكمة المؤسسية في الشركات المساهمة العامة؟ وتوصل الباحثان الى ان تقارير الاستدامة تمثل التطبيق الصحيح للحاكمة المؤسسية اذ تسهم في زيادة الاستقرار في الاسواق التي تعمل من ضمنها الشركات.

بحث (أبو زر والعتوم، 2016) "مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية -دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي" شمل البحث (121) شركة صناعية خليجية وهدف البحث الى تحليل مؤشرات الاستدامة وتطويرها ليتلاءم مع فلسفة الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات وطُرحت مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

1. هل توجد حاجة إلى تقرير استدامة إلى جانب تقارير الإفصاح المالي؟

2. ما هي مؤشرات الاستدامة المحاسبية؟

3. هل المؤشرات الاقتصادية والمالية لها أثر فعال في الاستدامة؟

وتوصل البحث الى اختلاف الشركات في قدرتها على تحقيق الاستدامة واختلافها في تقديمها للسلع والخدمات ضمن الجانب الاجتماعي والبيئي.

بحث (Damen, 2016)

"Quality of assurance on sustainability reports a study on determinants of the quality of "external sustainability assurance

ضمان جودة تقارير الاستدامة بحث عن محددات جودة ضمان الاستدامة الخارجية هدف هذا البحث الى حصر محددات جودة التأكيد في تقارير الاستدامة من أجل شرح تباينها. باستخدام عينة من 192 شركة دولية لعام 2014، تشير النتائج إلى أن الشركات في البلدان التي تركز على أصحاب المصلحة والشركات ذات الأداء البيئي الضعيف ترتبط بشكل إيجابي بجودة ضمان الاستدامة. وتشير هذه النتائج إلى أن ضمان الاستدامة الأعلى جودة يُستخدم استجابة للضغوط العالية التي تواجهها هذه الأنواع من الشركات بسبب المخاوف المتعلقة بالاستدامة. وعموماً، تشير النتائج إلى ضرورة وجود نظام للإفصاح عن الاستدامة وضمانها.

## المبحث الأول / منهجية البحث

### أهمية البحث

تبرز أهمية البحث الى ضرورة الاهتمام بتدقيق تقارير الاستدامة من طريق منهج علمي يحكم عملية التدقيق لتقارير الاستدامة وانعكاس ذلك على الشركات مستقبلاً عند إصدارها لتقارير الاستدامة في مراعات الجوانب التي تسهم في زيادة دقة ومصداقية معلومات تلك التقارير.

### اهداف البحث

تتمثل اهداف البحث في زيادة التعرف وفهم عميلة تدقيق تقارير الاستدامة ومحاولة صياغة إطار نظري لأهداف وقواعد وإجراءات هذه العملية ومحاولة إيجاد العلاقة بينها وبين جودة المعلومات المالية ومدى تأثير ذلك بهذه البيانات وكذلك في

الإبلاغ عن البيانات الضرورية من قبل الشركات في هذه التقارير وكذلك ايجاد دليل عملي لآلية وإجراءات تدقيق تقارير الاستدامة عند القيام بعملية تدقيق تلك التقارير.

### مشكلة البحث

- 1- هل لتدقيق تقارير الاستدامة اثر في تحسين جودة البيانات المالية ؟
- 2- افتقار عملية تدقيق تقارير الاستدامة لإطار او دليل عملي يمكن الرجوع اليه عند تدقيق هذه التقارير .

### فرضية البحث

- 1- إن وجود آلية موحدة لعملية تدقيق تقارير الاستدامة سوف يؤدي الى ملائمة وتحسين وجودة البيانات المالية.
- 2- إن عدم وجود آلية وإجراءات محددة تحكم عملية تدقيق تقارير الاستدامة سوف يزيد من التباين والاختلاف لنتائج ومخرجات عملية التدقيق لتقارير الاستدامة.
- 3- إن تدقيق تقارير الاستدامة على أسس موحدة يساهم في تحسين الإفصاح في تلك التقارير الامر الذي يساعد في إمكانية اجراء التحليل والمقارنات لبيانات تقارير الاستدامة الامر الذي يعزز ويزيد الثقة بتلك البيانات.

### حدود البحث

#### الحدود المكانية للبحث

البيئة المحاسبية وبالتحديد على. وتتمثل بالآتي:

- 1- مجتمع البحث: الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
  - 2- عينة البحث: اختيرت شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد عينة للبحث.
- الحدود الزمانية للبحث: المدة الزمنية للبحث من (2020 - 2021).

### المبحث الثاني/ الإطار النظري لتقارير الاستدامة

#### تمهيد

تمثل الاستدامة اطاراً جيداً لحث الجهود الهادفة للوصول الى مستويات أرقى للحياة البشرية من طريق جوانب الاستدامة المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة واتباع أفضل الوسائل باستخدام الموارد الطبيعية وعدم استنزافها بالشكل الذي يلحق الضرر بالأجيال القادمة.

#### أولاً: مفهوم الاستدامة

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

اصطلاحاً تعددت المفردات التي أطلقت على تعبير مفهوم التنمية المستدامة، فالبعض عبر عنها بالتنمية المتواصلة، واطلق عليها البعض الآخر التنمية الموصولة و يسميها آخرون التنمية التي تكون ممكنة الادامة او التنمية القابلة للاستمرار، انتشر هذا المصطلح لأول مرة خلال النصف الثاني من القرن العشرين اذ ظهر في الادبيات الاقتصادية ثم الاجتماعية (الخفاجي، 2018:25) ويمكن التعبير عن الاستدامة بشكل عام بانه مفهوم يطلق على البيئة الحيوية بمختلف الكائنات الحية، والعوامل الطبيعية التي تحافظ على وجودها لأطول مدة زمنية ممكنة (https://mawdoo3.com) وإن استخدام مفهوم الاستدامة ازداد بشكل كبير بين السياسيين والاقتصاديين ورجال الاعمال في العقود الأخيرة ويختلف

المفهوم باختلاف الأشخاص والصناعات والبلدان واحد التعاريف المشهورة للتنمية المستدامة هو تعريف لجنة برونتلاند Brundtland Commission (الجمعية العامة للأمم المتحدة 1087) "التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها". (Pinchuk, 2018: 12) وعرفت في مؤتمر الأرض المنعقد ريو دي جانيرو البرازيلية عام 1992 "بانها ضرورة انجاز الحق بالتنمية بما يحق وعلى نحو متساوٍ للحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل" (فتيحة، 2018:16).

ويلاحظ مما سبق بان الاستدامة مرتبطة وبشكل وثيق بالتنمية، والاستدامة بأبعادها المختلفة بانها مفهوم واسع وهي منهاج عملي وتنمية مستمرة لمحاولة توفير حياة أفضل والحفاظ على فرص الأجيال القادمة للاستفادة من الموارد الطبيعية المتاحة في المستقبل قدر الإمكان وذلك بالاستخدام الأمثل لتلك الموارد وتجنب الهدر والاستنزاف غير المبرر لها بالممارسات والأنشطة البشرية التي تستهلك هذه الموارد في الوقت الحاضر وخلق أجواء للمساهمات الاجتماعية التي من شأنها تحسن من فرص التكافؤ الاجتماعي والعمل على التنمية الاقتصادية في مختلف القطاعات وترشيد القرارات الإدارية بما ينعكس إيجاباً على أداء العاملين في مختلف المجالات.

### ثانياً: ابعاد الاستدامة

وتتمثل ابعاد الاستدامة بالأبعاد الآتية: -

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

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

3- البعد الاقتصادي: - ويمكن تعريف التنمية الاقتصادية بشكل عام بأنها العملية التي تؤدي الى تغيير شامل ومستمر، مقترن بزيادة متوسط الدخل الحقيقي، وتحسين توزيع الدخل بما يخدم الطبقة الفقيرة، وتحسن في نوعية الحياة وتطور هيكلية الإنتاج (أبو جودة، 2011) وتعني الاستدامة الاقتصادية وجود نظام إنتاج يفي بمستويات الاستهلاك الحالية دون المساس بالاحتياجات المستقبلية ومن الناحية التقليدية، فإن الاقتصاديين الذين يفترضون أن عرض الموارد الطبيعية غير محدود، يشددون على قدرة السوق لتخصيص الموارد بكفاءة كما اعتقدوا أن النمو الاقتصادي سوف يكون مصحوباً بالتقدم التكنولوجي لتجديد الموارد الطبيعية المستهلكة في عملية الإنتاج الا إنه ثبت أن الموارد الطبيعية ليست جميعها ممكنة التجديد. لقد أدى نمو حجم النظام الاقتصادي إلى إرهاق قاعدة الموارد الطبيعية، مما أدى إلى إعادة التفكير في

الافتراضات الاقتصادية التقليدية وقد دفع هذا الكثيرين من الأكاديميين للتشكيك في جدوى النمو والاستهلاك غير المنضبط. (Mensah,2019:22).

### ثالثاً: أهمية الاستدامة

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

1-تساعد في وضع الخيارات المستقبلية وتحديد الاستراتيجيات ورسم سياسات تنموية برؤية مستقبلية متوازنة وعادلة.  
2-تحفيز وزيادة فرص المشاركة لتبادل المهارات والخبرات وتتميز في زيادة التعليم والتوعية والتدريب واكتساب المهارات وتحفيز الابداع.

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

4- تنطلق أهمية التنمية المستدامة من أهمية تحليل الاوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والإدارية بمنظور شمولي متكامل والابتعاد عن التفرد والانانية في التعامل مع الطاقات والموارد المتاحة. (شنن،2017:263).

### رابعاً: مفهوم تقارير الاستدامة

كانت تقارير الاستدامة موضوعاً مهماً لأكثر من عقدين. ازداد الطلب على الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) مع الوعي العام بمثل هذه القضايا. في نفس الوقت، يتزايد عدد المنظمات الحكومية والمجموعات الصناعية والشركات التي تعدّ وبشكل طوعي تقارير الاستدامة من أجل إبراز صورة المسؤولية الاجتماعية. أصبح الإبلاغ عن الاستدامة مهماً جدًا لأصحاب المصلحة لدرجة أنه تطور إلى أداة تسويقية ، وأن بعض الشركات تقدم مبادرات صديقة للبيئة من أجل الفوز بقبول الجمهور ، حتى لو كانت أنشطتها اليومية لا تعكس تلك الممارسات ( Romero et al,2014:68 )، وينظر مديرو الشركات وكبار الموظفين إلى تقارير استدامة الشركة حالياً على أنها عملية ذات أهمية استراتيجية كبيرة، وعلى الرغم من الاعتراف بالاستدامة كظاهرة تكاملية وجزء من حياة الشركة ، إلا إنه يُعامل معها عملياً في كثير من الأحيان بطريقة أحادية البعد(Silvestre et al,2015:2) ،وينص تعريف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (World Business Council for Sustainable Development WBCSD ) على ما يأتي: تحدد تقارير التنمية المستدامة على أنها تقارير عامة من قبل الشركات لتزويد أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بصورة عن موقف الشركة وأنشطتها في المجالات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ويمكن تعريف تقارير الاستدامة بانها تقارير تتضمن معلومات كمية ونوعية عن أدائها المالي / الاقتصادي والاجتماعي / الأخلاقي والبيئي بطريقة متوازنة ( Daub,2007:76)، وتشمل المعلومات التي يجري الكشف عنها في التقارير السنوية بيانات كمية ونوعية، فضلا عن أنها يمكن أن تحتوي على الرسوم البيانية والرسوم التوضيحية. كذلك، يمكن أن تقدم تقارير سنوية او تكون عن مدة مؤقتة أو فصلية، ويتضمن تقرير الاستدامة كشف عن المعلومات المحاسبية والاجتماعية والبيئية عن أنشطة المنظمة وكيفية

تعاملها مع القضايا الاجتماعية والبيئية، ويشير الكشف إلى كيفية تفاعل الشركات مع المجتمع المحيط به أيضا، والقضايا ذات الصلة بالموظفين، والمشاركة المجتمعية ومدى اهتمام المنظمة في البيئة وغيرها من القضايا البيئية الأخلاقية والاجتماعية وبعبارة أخرى، فإن الكشف عن المعلومات الاجتماعية والبيئية يُبلغ عن البعد الاجتماعي للنظم المحاسبة في المنظمات أيضا وعلاوة على ذلك، فإنها تسهم في تحسين صورة المنظمات في المجتمع اذ تعمل بالإبلاغ عن التأثير على الجوانب الاجتماعية والبيئية (Alamos & Mansor,2018:80).

#### خامساً: أهمية تقارير الاستدامة

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

- إنها أداة مفيدة لإدارة المخاطر.
- يمكن أن تساعد في تحقيق وفورات.
- يساعد في اتخاذ قرارات أفضل.
- يساعد في زيادة ثقة أصحاب المصلحة. (<https://www.incorp.asia>)

#### سادساً: اهداف تقارير الاستدامة

يتمثل الهدف الرئيس من اعداد تقارير الاستدامة في قياس أداء الشركة بما يخص تحقيق اهداف التنمية المستدامة المختلفة فضلا عن ذلك الإفصاح المتعلق بهذا الأداء لمختلف الأطراف المعنية سواء كانت أطراف داخلية او أطراف خارجية وبالشكل الذي يضمن الشفافية والوضوح لجميع مساهمات الشركة الإيجابية والسلبية في جوانب الاداء المجتمعي والبيئي والحوكمة من اجل ضمان استمرارية الشركة وتقليل المخاطر ويمكن تحديد اهداف التقرير بالآتي:

- تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة للشركة وتحديد المستوى.
- مقارنة أداء الشركة لأطار زمني محدد مع أداء شركات أخرى.
- بيان تأثير الشركة وتأثيرها بقضايا التنمية المستدامة. (بورصة عمان،2018:7)

#### سابعاً: فوائد تقارير الاستدامة

تقرير الاستدامة هو تقرير لمنظمة تقدم معلومات تتعلق بالتفاصيل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة. ومن ثم، فإنه يوفر لمحة عامة عن كيفية إدارة المنظمة. تقرير الاستدامة هو تقرير لا يُجمع من مجموعات مختلفة من البيانات

فحسب، بل يساعد المؤسسة على تحسين نفسها والتي يمكن الكشف عنها من طريق أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين. يتحدث هذا التقرير عن كل نشاط من أي وقت مضى يساهم في التأثير الاقتصادي والاجتماعي والبيئي على الشركة نفسها. كما أنه يمكّن الشركات من اكتساب المعرفة المتعلقة بالمخاطر والفرص المختلفة التي يواجهونها. يقدم تقرير الاستدامة كشفاً عن قيم الشركة ونموذج الحوكمة ويوضح الترابط بين استراتيجيات الشركة وتفانيها تجاه الاقتصاد العالمي المستدام. يساعد الشركة على اتخاذ المزيد من الخطوات اللازمة للتغييرات داخل الشركة. يعد تقرير الاستدامة وسيلة لعرض أداء الاستدامة وتأثيراته سواء كانت إيجابية أو سلبية. تقرير الاستدامة مرادف للمصطلحات الأخرى. وتتمثل فوائد تقارير الاستدامة بالآتي:

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

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

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

4- بناء استراتيجيات للتحسين: يوفر تحليل نقاط القوة والضعف بمساعدة تقرير الاستدامة رؤية أكبر ويجعل الشركات تعمل على نقاط الضعف وتنظيم استراتيجيات التنمية الشاملة. علاوة على ذلك، يمكن أن تؤدي المشاركة مع أصحاب المصلحة إلى جعل الشركات لديها رؤى واسعة النطاق. ومن ثمّ يمكن جعل الاستدامة جزءاً لا يتجزأ من المنظمة لإعلان اسم قوي و تنافسي في السوق. إنه يمكّن العملاء أو أصحاب المصلحة الآخرين من فهم القيم الجوهرية للمؤسسة في شكل ملموس وغير ملموس. إنه يمكّن الشركة من العمل على سياسات وخطط واستراتيجيات عمل مفيدة طويلة الأجل.

5- تقليل تكلفة الامتثال: يساعد تحليل وقياس تقرير الاستدامة الشركات على العمل على جمع البيانات الضرورية الفعالة من اذ التكلفة وتنظيم المتطلبات وتجنب الانتهاكات أثناء جعل الشركة تتعامل مع المشكلات بطريقة فعالة وفعالة. (راجي وعباس، 2019:5)، (James, 2015:8)، (www.makemyassignments.com)

#### المبحث الثالث/إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة والبيانات المالية

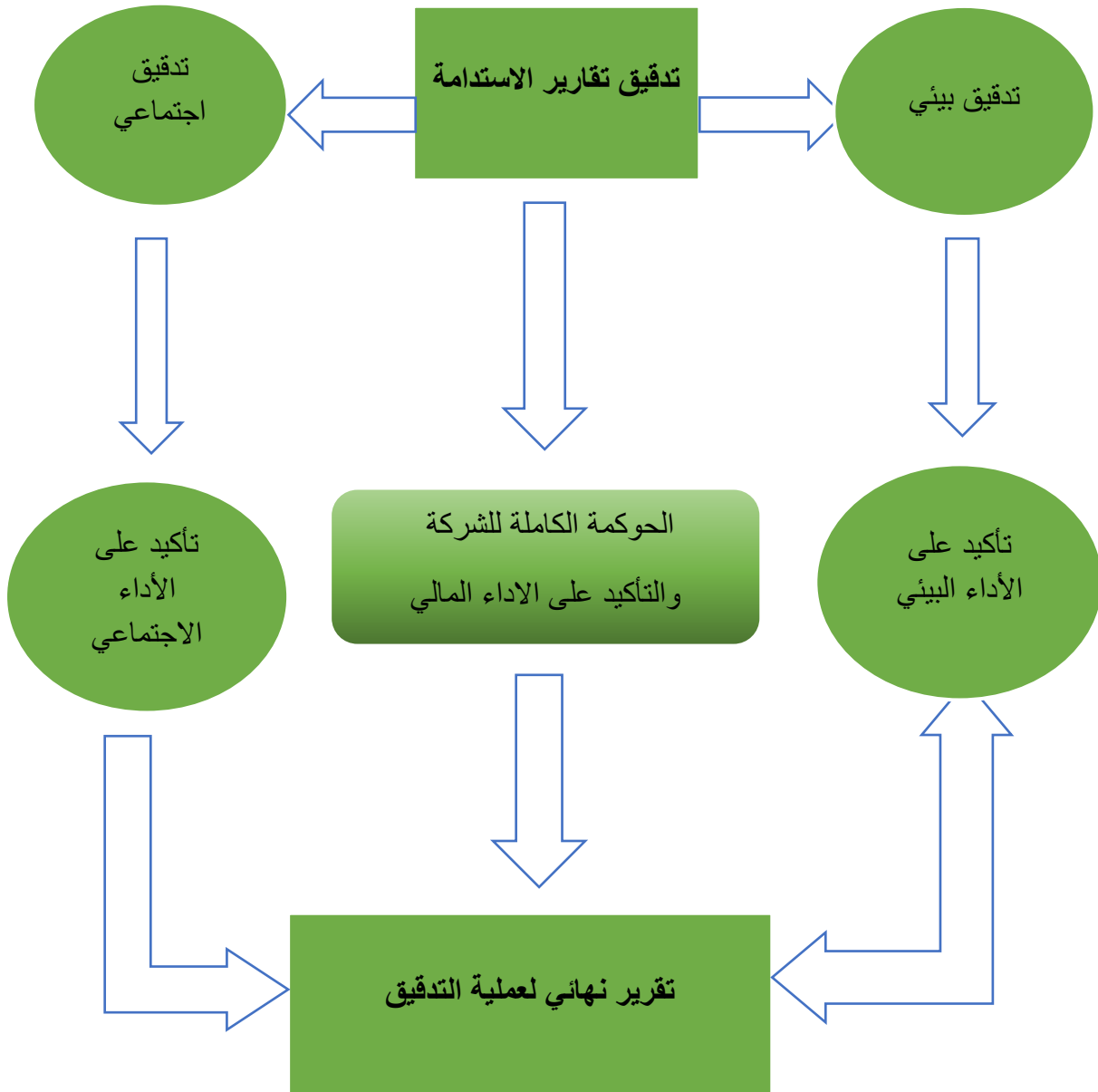
##### أولاً: إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة

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



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

شكل (1) إطار مقترح لتدقيق تقارير الاستدامة



الشكل من اعداد الباحثان

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

واستناداً للإطار المقترح فإن الية تدقيق محاور تقارير الاستدامة تركز على:  
تدقيق الاستدامة البيئية - كيف تدار الموارد الطبيعية المحدودة وتنفذ الإجراءات اللازمة لحماية البيئة.  
تدقيق الاستدامة الاجتماعية - تأثير الأفعال في البيئة على الآخرين، ما يكون الشعور والتكبير والعلاقة مع المجتمع.  
تدقيق الاستدامة الاقتصادية - أفضل السبل لاستخدام الأموال المحدودة لتنفيذ المبادرات المستدامة، وقيمة تلك المبادرات (Ritson, 2016: 1).

### ثانياً: الخطوات اللازمة للقيام بعملية التدقيق (إجراءات تدقيق تقارير الاستدامة)

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

- 1- فهم طبيعة نشاط الشركة الخاضعة للتدقيق وحجم التأثير الاجتماعي والبيئي والاقتصادي لأنشطة الشركة وتقييم المخاطر المحتملة والمرتبطة بقضايا الاستدامة لكل نشاط من هذه الأنشطة.
- 2- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة وتحديد مدى إمكانية الاعتماد على عمل ذلك النظام وتشخص نقاط القوة والضعف فيه والإمكانيات المتوفرة لديه وكفاءة الأشخاص العاملين فيه للقيام بتنفيذ المهام المتعلقة بالاستدامة.
- 3- الحصول على أدلة اثبات خاصة بالأنشطة المتعلقة بالأداء المستدام للشركة.
- 4- التحقق من التزام الشركة بالقوانين والارشادات والمعايير المستخدمة للإقرار عن معلومات الاستدامة ومدى تناغم الية التدقيق المتبعة مع المعايير المطبقة من الشركة.
- 5- الاستعانة بأشخاص لديهم المعرفة والخبرة الكافية في الجانب البيئي وفي مجال الحوكمة وفي بقية ابعاد الاستدامة ذات الطابع الفني والعلمي للمساعدة في فهم تلك القضايا.
- 6- الحصول على تأكيدات كافية عن مسؤولية الإدارة فيما يخص معلومات الاستدامة الواردة في تقرير الاستدامة للشركة.

### ثالثاً: مفهوم البيانات المالية

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

وتعرف البيانات بشكل عام بأنها عبارة عن أعداد وأحرف ابجدية او رموز تستخدم لتمثيل الحقائق والمفاهيم وبشكل ملائم يمكن معالجتها وترجمتها وإبصالها من قبل الإنسان أو بواسطة الأجهزة لتحويلها إلى نتائج أي أن البيانات تكون غير محددة القيمة وغير منظمة إذ يمكن أن تكون وصفية لا يمكن قياسها وقد تكون كمية ممكنة للقياس والحساب (هلاي وعمران، 2016: 11) وتعرف أيضاً بأنها "حقائق غير منظمة تؤخذ من الملاحظات والسجلات ولا تعطي معنى" (زغبة واخرون، 2017: 15). ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية هو ما تتضمنه المعلومات من مصداقية ومقدار ما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التلاعب والتحريف والتضليل وتعد على أساس مجموعة من المعايير لتساعد في تحقيق الغاية من استخدامها (راجي وعباس، 2019: 427)، وحدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب الإبلاغ عنها في التقارير المالية والتي تميز المعلومات بشكل أفضل (أكثر فائدة) من معلومات أقل جودة (أقل فائدة) لأغراض اتخاذ القرار .

ومما سبق وبعد استعراض الاستدامة وتقارير الاستدامة والبيانات المالية في هذا البحث يرى الباحث بأنه توجد علاقة وتأثير بطريقة غير مباشرة لتدقيق تقارير الاستدامة وجودة البيانات المالية. إن تحقيق التنمية المستدامة أصبح يمثل ميزة تنافسية للشركة وبعدها استراتيجياً وارتباطاً بالتنمية المستدامة بالاستمرارية يتطلب ذلك الحرص من الشركة في بيان مدى مساهمتها في العمل لتحقيق ابعاد الاستدامة المختلفة والذي تظهر بياناته في تقارير الاستدامة وان تدقيق هذه التقارير والحصول على تأكيدات معقولة حول مدى مصداقية البيانات الواردة فيها وما له من تأثير في الحد من محاولات الشركة في التلاعب او اظهار معلومات لا تعكس الواقع الصحيح الامر الذي يساهم في تقويم الأداء وتطوير النظام المحاسبي للشركة واعداد التقارير المالية وزيادة جودة البيانات المالية بما يليي طموح المستخدمين بشكل مقبول.

### المبحث الرابع/ الجانب العملي

أولاً: الشركات المختارة كعينة للبحث

#### 1- شركة بغداد للمشروبات الغازية

شركة بغداد للمشروبات الغازية هي شركة لإنتاج وتسويق المشروبات الغازية في العراق. تملك الشركة رخصة حصرية من شركة بيبسيكو تخول شركة بغداد لإنتاج وتوزيع المشروبات الغازية في العراق (<https://ar.wikipedia.org/wiki/>) وهي شركة مساهمة خاصة وكان رأس المال التأسيسي 70,000,000 سبعةون مليون دينار عراقي ([www.pepsibaghdad.com](http://www.pepsibaghdad.com)) ومدرجة في سوق العراق للأوراق المالية منذ شهر حزيران. 2004 وكان راس المال عند الإدراج في السوق 10,000,000,000 عشرة مليارات دينار عراقي والشركة تعمل شركة بيبسي في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المشروبات الغازية. يقع مقر شركة بيبسي في بغداد، العراق، وقد تم تأسيسها في تموز 1989. ([www.mubasher.info/markets/ISX/stocks/IBSD/profile](http://www.mubasher.info/markets/ISX/stocks/IBSD/profile)).

#### 2- مصرف بغداد

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

ثانياً: توظيف (معايير FB-NB Non-Alcoholic Beverages المشروبات غير الكحولية) لفحص الإبلاغ في شركة

بغداد للمشروبات الغازية

وصف الصناعة التي يطبق عليها المعيار

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

### جدول رقم (1) موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية ضمن معيار FB-NB

الموضوع	المقاييس المحاسبية	التصنيف	وحدة القياس	الرمز
ادارة الطاقة	(1) الطاقة التشغيلية المستهلكة، (2) نسبة كهرباء الشبكة، (3) نسبة الطاقة المتجددة	كمي	Gigajoules (GJ) ، النسبة المئوية (%)	FB-NB-130a.1
إدارة المياه	(1) مجموع المياه المسحوبة، (2) مجموع المياه المستهلكة، النسبة المئوية لكل منها في المناطق التي تعاني من إجهاد مائي أساسي مرتفع أو مرتفع للغاية	كمي	ألف متر مكعب (م) النسبة المئوية (%)	FB-NB-140a.1
	وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف تلك المخاطر	المناقشة والتحليل	n/a	FB-NB-140a.2
الصحة والتغذية	الإيرادات من (1) صفر وانخفاض السرعات الحرارية، (2) بدون سكر، و (3) مشروبات محلي بشكل مصطنع	كمي	الإبلاغ العملة	FB-NB-260a.1
	مناقشة عملية تحديد وإدارة المنتجات والمكونات المتعلقة بالمخاوف الغذائية والصحية بين المستهلكين	المناقشة والتحليل	n/a	FB-NB-260a.2
التسويق وعلامة المنتج	النسبة المئوية لمرات ظهور الإعلان (1) التي تم إجراؤها على الأطفال و (2) على الأطفال الذين يروجون للمنتجات التي تتوافق مع الإرشادات الغذائية	كمي	النسبة المئوية (%)	FB-NB-270a.1
	الإيرادات من المنتجات المصنفة على أنها (1) تحتوي على كائنات معدلة وراثياً و (2) غير معدلة وراثياً	كمي	الإبلاغ العملة	FB-NB-270a.2
	عدد حالات عدم الامتثال للصناعة أو الملصقات التنظيمية و / أو رموز التسويق	كمي	عدد	FB-NB-270a.3
	إجمالي مبلغ الخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالتسويق و / أو ممارسات وضع العلامات	كمي	الإبلاغ العملة	FB-NB-270a.4
التعبئة والتغليف	(1) الوزن الإجمالي للعبوة، (2) النسبة المئوية المصنوعة من المواد المعاد تدويرها و/أو	كمي	طن متري (طن) نسبة مئوية (%)	FB-NB-410a.1

			المتجددة، و(3) النسبة المئوية القابلة للدورة، القابلة لإعادة الاستخدام، و/أو القابلة لتحويلها الى سماد عضوي	
FB-NB-410a.2	n/a	المناقشة والتحليل	مناقشة استراتيجيات تقليل الأثر البيئي للتغليف طوال دورة حياتها	
FB-NB-430a.1	معدل	كمي	تدقيق المسؤولية الاجتماعية والبيئية للموردين (1) معدل عدم المطابقة و (2) معدل الإجراءات التصحيحية المرتبطة بـ (أ) حالات عدم المطابقة الرئيسية و (ب) حالات عدم المطابقة الصغيرة	الاثار البيئية والاجتماعية لسلاسل توريد المكونات
FB-NB-440a.1	النسبة المئوية (%) حسب التكلفة	كمي	النسبة المئوية لمكونات المشروبات التي يتم الحصول عليها من مناطق ذات إجهاد مائي مرتفع أو مرتفع للغاية	مصادر المكونات
FB-NB-440a.2	n/a	المناقشة والتحليل	قائمة بمكونات المشروبات ذات الأولوية ووصف مخاطر الاستعانة بالمصادر بسبب الاعتبارات البيئية والاجتماعية	

## SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS

جدول رقم (2) تطبيق المعيار على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية لفحص الإبلاغ عن الاستدامة وبيان البنود التي دقت والتي لم تدقق وفق الإجراءات المقترحة

تطبيق مدى الإجراءات المقترحة للتدقيق للسنوات		الافصاح للسنوات		التفاصيل
2020	2019	2020	2019	
مدقق او غير مدقق	مدقق او غير مدقق	المفصح او غير المفصح عنها	المفصح او غير المفصح عنها	مواضيع الاستدامة المؤشرات
0	0	0	0	أولاً: إدارة وقود الأسطول استهلاك الوقود للأسطول، النسبة المئوية المتجددة.
1	1	1	1	ثانياً: ادارة الطاقة (1) - الطاقة التشغيلية المستهلكة، - نسبة كهرباء الشبكة، - نسبة الطاقة المتجددة
1	1	1	1	ثالثاً: إدارة المياه (2) - مجموع المياه المسحوبة، - مجموع المياه المستهلكة، النسبة المئوية لكل

				منها في المناطق التي تعاني من إجهاد مائي أساسي مرتفع أو مرتفع للغاية	
0	0	0	0	وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف تلك المخاطر .	
0	0	1	1	الإيرادات من (1) صفر وانخفاض الأسعار الحرارية، (2) بدون سكر، (3) مشروبات محلى بشكل مصطنع	رابعاً: الصحة والتغذية
1	1	1	1	مناقشة عملية تحديد وإدارة المنتجات والمكونات المتعلقة بالمخاوف الغذائية والصحية بين المستهلكين.	
1	1	1	1	النسبة المئوية لمرات ظهور الإعلان (1) التي تم إجراؤها على الأطفال و (2) على الأطفال الذين يروجون للمنتجات التي تتوافق مع الإرشادات الغذائية.	
0	0	0	0	الإيرادات من المنتجات المصنفة على أنها (1) تحتوي على كائنات معدلة وراثياً و (2) غير معدلة وراثياً	خامساً: التسويق وعلامة المنتج
0	0	0	0	عدد حالات عدم الامتثال للصناعة أو الملصقات التنظيمية و / أو رموز التسويق.	
0	0	0	0	إجمالي مبلغ الخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالتسويق و / أو ممارسات وضع العلامات.	
0	0	1	1	(1) الوزن الإجمالي للعبوة، (2) النسبة المئوية المصنوعة من المواد المعاد تدويرها و/أو المتجددة، و (3) النسبة المئوية القابلة للدورة، القابلة لإعادة الاستخدام، و/أو القابلة لتحويلها الى سماد عضوي.	سادساً: التعبئة والتغليف
0	0	0	0	مناقشة استراتيجيات تقليل الأثر البيئي للتغليف طوال دورة حياتها.	
1	1	1	1	تدقيق المسؤولية الاجتماعية والبيئية للموردين (1) معدل عدم المطابقة و (2) معدل الإجراءات التصحيحية المرتبطة بـ (أ) حالات عدم المطابقة الرئيسية و (ب) حالات عدم المطابقة الصغيرة	سابعاً: الاثار البيئية والاجتماعية لسلاسل توريد المكونات

0	0	0	0	النسبة المئوية لمكونات المشروبات التي يتم الحصول عليها من مناطق ذات إجهاد مائي مرتفع أو مرتفع للغاية.	ثامنا:
1	1	1	1	قائمة بمكونات المشروبات ذات الأولوية ووصف مخاطر الاستعانة بالمصادر بسبب الاعتبارات البيئية والاجتماعية.	مصادر المكونات
7	7	8	8	مجموع الفقرات المفصّل عنها والمدققة	
8	8	7	7	مجموع الفقرات غير المفصّل عنها وغير المدققة	
15	15	15	15	المجموع الكلي	

الجدول من اعداد الباحثان

ملاحظه: يمثل رقم (1) في الجدول أنف الذكرالمتطلبات التي أفصح عنها وكذلك يدل على انها مدققة.

ملاحظات حول الجدول

-إدارة الوقود ورد في التقرير معلومات اجمالية تخص استهلاك الوقود في كشف المخزون وكشف المستلزمات السلعية ولم تبين نسبة الوقود المستهلك من قبل اسطول النقل والتوزيع للشركة من اجمالي كمية الوقود المستهلك.

-إدارة الطاقة على الرغم من ان الشركة لم تفصح عن نسبة الطاقة المتجددة في تقريرها الا إنها بينت كلفة استهلاك الطاقة وبشكل اجمالي كما بينت انخفاض هذه الكلفة في عام 2019 عن السنة التي سبقتها والمبين في جدول المقارنة لأداء الشركة وهذا مؤشر إيجابي على تخفيض استهلاك الطاقة من قبل الشركة وذلك لعدم وجود ما يدل على انخفاض سعر تجهز الطاقة للشركة او انخفاض الإنتاج أي انها حافظت على نفس الإنتاج باستهلاك كمية اقل من الوقود.

-إدارة المياه ورد مبلغ اجمال لأجور استهلاك المياه في كشف المستلزمات السلعية ولم ترد تفاصيل حول وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف تلك المخاطر.

الصحة والتغذية بينت الشركة في كشف النشاط الجاري ايراد المبيعات من الصناعات التحويلية كما أوردت في تقريرها في الفقرة خامسا (النشاط التسويقي) أنها تعمل على تحقيق رغبات المستهلكين بالاستماع الى ملاحظاتهم بخصوص منتجات الشركة بعد الانتشار الواسع لتسويق منتجات الشركة وفي الفقرة سادسا (الموازنة التخطيطية) من التقرير بإقرار المخط الإنتاجي لأنواع المنتجات وعبوات التعبئة والاستمرار بإنتاج المشروبات المخصصة لذوي الحمية كما أوردت في الفقرة الثانية عشر والثالثة عشر بحرص الشركة على الإنتاج بما ينسجم مع التطورات العالمية الحديثة والعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية رغبة الزبائن وأوضح الشركة مشاريعها المنجزة والمستقبلية للإنتاج فضلا عن انها أظهرت القيام على النتاج وفق المواصفات العالمية والسيطرة على جودة المنتجات بإخضاع المنتجات للفحص والتفتيش من قبل الجهاز المركزي للسيطرة والتقييس والرقابة الصحية والسيطرة النوعية واستخدام اجزه دقيقة لفحص المنتجات للحفاظ على جودة المنتجات. وعد المؤشر الاول غير مدقق كون الافصاح ورد للأغراض المالية لذلك عد المؤشر مفصّل عنه ولكنه غير مدقق وفق الإجراءات المقترحة والتي يجب أن تنسجم مع المعايير المطبقة.

-التعبئة والتغليف افصحت الشركة عن مواد التعبئة والتغليف في كشف المخزون للشركة بحسابين وهما مخزون مواد التعبئة والتغليف المستهلكة ومخزون مواد التعبئة والتغليف المتداولة كما أظهرت الحساب الأول في كشف المستلزمات السلعية وبينت في الفقرة رابعا (العقود المهمة..) من التقرير وتحت عدة بنود تعاقدات الشركة لتجهزها بعبوات وقناتي وعلب بلاستيكية وزجاجية وغيرها بأحجام مختلفة كما بيت الوحدات القياسية المستخدمة لتلك المواد في الموازنة التخطيطية الا إن الشركة لم تبين المواد الممكنة للتدوير وكذلك لم تبين اوزان تلك المواد والاثّر البيئي المترتب على استخدام تلك المواد.

- الأثار البيئية والاجتماعية لسلاسل توريد المكونات على الرغم من أن الشركة لم تصرح بالشكل المطلوب والوافي للأثار البيئية والاجتماعية لسلاسل التوريد على العاملين في الشركة او المخاطر المحتملة او الناتجة من تلك الإجراءات الا إنها بينت التزامها بالقوانين والتعليمات والخضوع للتدقيق النوعي كما بينت حجم الالتزامات والمصاريف والضمان الاجتماعي المتعلق بالعاملين في الشركة واكد تقرير مراقب الحسابات التزام الشركة بالقوانين والتعليمات النافذة والتي تمنع عمالة الأطفال<sup>1</sup> والتي تتسجم مع اعلى معد لعدم المطابق الواردة في المؤشر .

- مصادر المكونات لم تفصح الشركة عن النسبة المئوية لمصادر مكونات المشروبات الغازية التي يُستحصل عليها بحسب المناطق وفيما إذا كان استخدام المياه لها تأثير على تلك المناطق ام لا فيما بينت الشركة عن جملة من التعاقدات للحصول على المواد اللازمة لإنتاج المشروبات الغازية خصوصاً في الفقرة رابعاً من التقرير (العقود المهمة..).

#### قياس نسبة الإفصاح للشركة والفقرات التي خضعت للتدقيق

لقياس نسبة الإفصاح يتم قسمة مجمع المؤشرات المفصح عنها على اجمالي المؤشرات ولحساب النسبة غير المفصح عنها يتم قسمة المؤشرات غير المفصح عنها على اجمالي المؤشرات وبنفس الطريقة يتم احتساب نسبة الفقرات المدققة وغير المدققة وعلى النحو الآتي:

نسبة الإفصاح = المؤشرات التي تم الإفصاح عنها ÷ مجموع المؤشرات

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

$$\text{نسبة الفقرات غير المفصح عنها} = 47\%$$

نسبة الفقرات المدققة = المؤشرات التي تم تدقيقها ÷ مجموع المؤشرات

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

نسبة الفقرات غير المدققة = المؤشرات غير المدققة ÷ مجموع المؤشرات

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

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

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

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

#### ثانياً: تحليل تأثير تدقيق تقارير الاستدامة على البيانات المالية لشركة بغداد

يستند التحليل على جملة من الأسئلة والاستفسارات التي يضعها المد او فريق التدقيق ومحاولة الحصول على إجابات لهذه الأسئلة بالنفي او الأثبات واي كان الجواب يُبين التأثير المالي لهذه الأسئلة وكما هو مبين في الجدول الآتي

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

الموضوع	الأسئلة	نعم/لا	الملاحظات
I - إدارة الوقود	- هل عملت الشركة بالعمل على تخفيض استخدام الوقود؟		يسهم تخفيض استهلاك الوقود بتقليل النفقات وتساعد عملية التدقيق بالتحقق من ذلك الامر.
	- هل قامت الشركة بعملية الصيانة		تؤدي صيانة المركبات الحفاظ على المركبات

<sup>1</sup> - حدد قانون العمل العراقي لسنة 2015 حقوق العامل ونصت المادة السادسة/ ثالثاً بوجود القضاء الفعلي على عمل الأطفال.



الدورية للمركبات الاسطول؟	للعمل بشكل جيد ويجب التحقق من ذلك وتحديد مصاريف الصيانة.
- هل ان جميع المركبات تستخدم نفس الوقود؟	يجب تميز ومعرفة الوقود المستخدم في المركبات ومعرفة حجم كل نوع مستهلك وذلك لاختلاف أسعار الوقود وكذلك اختلاف حجم الاستهلاك لكل نوع.
- هل قامت الشركة بتحديد المسارات وطرق التوزيع الازمة وبشكل يقلل من وقت النقل للمنتجات؟	تؤدي عملية تحديد المسارات الى اختصار الوقت الازم للنقل مما يؤدي لتقليل استهلاك الوقود والى خفض تكاليف النقل.
- هل الشركة تحصل على الطاقة من مصادر مختلفة؟	توجد مصادر متعددة للطاقة كما وتختلف كلف الحصول عليها بحسب المصدر.
- هل ان الشركة تخطط لخفض استهلاك الطاقة؟	تخفيض استهلاك الطاقة يسهم في تقليل مصاريف الاستهلاك.
- هل قامت الشركة باستعمال أجهزة كهربائية اقتصادية في استهلاك الطاقة؟	ان استخدام أجهزة اقل استهلاك للطاقة سوف يؤدي الى تخفيض حاجة الشركة للطاقة الكهربائية وبالتالي خفض رسوم التجهيز.
- هل قامت الشركة بربط الأجهزة بموقتات خاصة لتحديد وقت التشغيل؟	استخدام الطاقة في الوقت المحدد للعمل سوف يقلل من الهدر وبالنتيجة سوف تتخفض مصاريف تجهيز الطاقة.
- هل لدى الشركة خطط للاستفادة من مصادر الطاقة المتجددة كالطاقة الشمسية؟	يسهم ذلك الامر بالاستفادة من المصادر غير التقليدية للطاقة والتي قد تكون اقل كلفة.
- هل الشركة تعمل على استخدام العزل الحراري في الأبنية تعمل فيها؟	ان استخدام العوازل في البناء يقلل من تأثير البيئة والمناخ في الأبنية وذلك يؤدي الى تقليل استخدام اجهزة التكييف داخل الأبنية في العدد لتلك الأجهزة والوقت الازم وذلك سوف يقلل من استهلاك الطاقة بالإضافة الى خفض مصاريف الصيانة وكلف الشراء لهذه الأجهزة.
- هل قامت الشركة باستخدام نوافذ كافية لدخول الضوء الى أماكن العمل؟	يساعد هذا الاجراء بتقليل الاعتماد على انارة المصابيح في الشركة وذلك يقلل من استهلاك الطاقة.
- هل ان حجم المياه المستهلك من قبل الشركة له تأثير على المناطق التي تعمل فيها؟	قد يعرض تأثير استهلاك المياه في مناطق العمل الى إجراءات قانونية افرض غرامات مالية او تحديد حجم الاستهلاك بشكل لا يلبي

2- إدارة الطاقة

3- إدارة المياه

حاجة الشركة من المياه.			
هذا الاجراء يساعد الشركة في التعرف وبدقة على كمية المياه اللازمة التي تحتاجها الشركة مما يقل الهدر في المياه.		-هل قامت الشركة بوضع مقاييس خاصة لمعرفة كمية المياه المستهلكة؟	
ينجب هذا الاجراء الشركة المخاطر المستقبلية المرتبطة باحتياج الشركة من المياه.		-هل لدى الشركة برامج مستقبلية لتأمين حاجتها من المياه؟	
ان تحديد نسب الإيرادات حسب نوع المنتج ومكوناته الغائية يسهم في معرفة المنتجات الأكثر ربحية للشركة.		- هل تقوم الشركة بتحديد نسب الإيرادات لمنتجاتها على أساس نوع المنتج؟	4-الصحة والتغذية
تزيد هذه الخطوة من ثقة المستهلك بمنتجات الشركة مما يساعد في زيادة المبيعات.		-هل تخضع منتجات الشركة للفحص من قبل الجهات الصحية؟	
تعزز هذه الإجراءات من مصداقية الشركة بخصوص جودة منتجاتها.		-هل توجد لدى الشركة مختبرات او اجهزه خاصة لفحص جودة المنتجات؟	
تؤثر الإعلانات في تسويق المنتجات وحجم المبيعات وهذا ينعكس على دخل الشركة.		-هل قامت الشركة بدراسة مدى تأثير الإعلانات في عملية التسويق؟	5-التسويق وعلامة المنتج
اختيار وسائل الاعلام المؤثرة والفعالة سوف يسهم في تحقيق اهداف الإعلان بشكل أفضل.		-هل تم اختيار وسائل الإعلان المناسبة وذات التأثير العالي للترويج عن المنتجات؟	
تعد العلامة التجارية من أصول الشركة غير الملموسة وهي تؤثر في قناعة الزبائن.		-هل يتم تقييم العلامة التجارية للمنتج وتأثرها في تسويق المنتجات؟	
التعرف على رغبت واره المستهلكين يساعد في جعل التصميم أكثر مقبولية من قبل الزبائن.		-هل تقوم الشركة باستطلاع اراء المستهلكين عند تصميم العلامة التجارية لكل منتج؟	
يسهم استخدام مواد قابلة للتدوير بتقليل استهلاك الموارد الطبيعية.		-هل المواد المستخدمة في التعبئة والتغليف قابلة للتدوير؟	6-التعبئة والتغليف
يسهم تجنب الرسوم والغرامات التي تفرض على الشركة في هذا المجال.		-هل ان مواد التعبئة والتغليف امانة ولا توجد لها اضرار بيئية وصحية؟	
يساعد هذا الاجراء الى الحفاظ على المنتجات وعدم تلفها او تندي جودتها وبالتالي سوف يجنب الشركة خسائر التي قد تحدث نتيجة عدم تطبيق هذا الاجراء.		-هل ان احجام واشكال العبوات المستخدمة ملائمة لحفظ ونقل وتسويق المنتجات؟	
يعد تصميم العبوات والعلب مهما لخزن وحفظ ونقل المنتجات.		-هل ان التصميم المستخدمة تسهم في تحقيق وفورات مالية للشركة؟	

يسهم هذا الاجراء بتحبيد التقلبات المفاجئة والكبيرة لأسعار المواد الخام اللازمة للنتاج وذلك يؤدي الى تجنب الكلف الإضافية لشراء المواد.	-هل قامت الشركة بتعاقدات طويلة الاجل لشراء وتأمين المكونات الاساسية للمنتجات؟	7- الاثار البيئية والاجتماعية لسلاسل التوريد
يسهم هذا الاجراء بضمان حقوق العاملين وتجنب المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها الشركة نتيجة الكوارث والحوادث.	-هل قامت الشركة بالتأمين على العاملين فيها وكذلك على موجودات الشركة؟	
مخالفة الشركة لقوانين ومعايير العمل سيعرضها إجراءات قانونية.	-هل الشركة ملتزمة بقوانين العمل النافذة؟	
هذا الاجراء يزيد من كفاءة ومهارة العاملين وهذا ينعكس على العملية الإنتاجية وجودة المنتج.	-هل توجد برامج وخطط لتدريب وتأهيل العاملين في الشركة؟	
يسهم هذا الاجراء في الاستفادة بشكل جيد من الموارد البشرية المؤهلة والمتاحة في سوق العمل.	-هل التوظيف للعاملين في الشركة على أساس التخصص والخبرة والمهارة اللازمة؟	
العمل على انصاف ورضا العاملين يحفزهم على الاجتهاد والابداع والعمل بجد من اجل تحقيق اهداف الشركة.	-هل ان الرواتب الأجور والاعنات الاجتماعية والتأمين الصحي مجزية وملائمة للعاملين؟	
تحول هذه الإجراءات بالحفاظ على ديمومة استمرار الحصول المكونات الأساسية للإنتاج وتجنب تقلب الأسعار وارتفاع كلف الحصول على المواد المطلوبة.	-هل قامت الشركة بوضع الخطط واتخاذ الإجراءات للزمت لتلافي التقلب في أسعار المواد الخام الداخلة في الإنتاج بسبب التغيرات البيئية.	8- مصادر المكونات

الجدول من اعداد الباحثان

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

ثالثاً: توظيف معيار **Commercial Banks (FN-CB)** البنوك التجارية لفحص الإبلاغ في مصرف بغداد.

وصف الصناعة التي يطبق عليه المعيار

تقبل البنوك التجارية الودائع وتقدم القروض للأفراد والشركات فضلاً عن المشاركة في الإقراض للبنية التحتية والعقارات والمشاريع الأخرى. وبتوفير هذه الخدمات، تؤدي الصناعة تأثيراً أساسياً في عمل الاقتصادات العالمية وفي تسهيل تحويل الموارد المالية إلى أكثر طاقاتها إنتاجية. يحرك هذه الصناعة حجم الودائع، وجودة القروض المقدمة، والبيئة

الاقتصادية، وأسعار الفائدة. كما أنه يتميز بالمخاطر الناتجة عن عدم تطابق الأصول والخصوم. شهدت البيئة التنظيمية التي تحكم الصناعة المصرفية التجارية تغيرات كبيرة في أعقاب الأزمة المالية لعام 2008 ولا تزال تتطور اليوم. هذه الاتجاهات التنظيمية وغيرها لديها القدرة على التأثير على قيمة المساهمين وأداء الاستدامة.

#### جدول رقم (4) بموضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية ضمن معيار FN-CB

الموضوع	المقاييس المحاسبية	التصنيف	وحدة القياس	الرمز
امن المعلومات	(1) عدد انتهاكات البيانات، (2) النسبة المئوية التي تنطوي على معلومات التعريف الشخصية personally identifiable information (PII)، (3) عدد أصحاب الحسابات المتضررين.	كمي	العدد، النسبة المئوية (%)	FN-CB-230a.1
	وصف نهج تحديد ومعالجة مخاطر أمن البيانات.	المناقشة والتحليل	n/a	FN-CB-230a.2
التضمين المالي وبناء القدرات	(1) عدد و (2) مبلغ القروض المستحقة المؤهلة للبرامج المصممة لتعزيز الأعمال التجارية الصغيرة وتنمية المجتمع.	كمي	عدد، عملة إعداد التقارير	FN-CB-240a.1
	(1) عدد و (2) مبلغ القروض المتأخرة وغير المستحقة المؤهلة للبرامج المصممة لتعزيز الأعمال التجارية الصغيرة وتنمية المجتمع.	كمي	عدد، عملة إعداد التقارير	FN-CB-240a.2
	عدد حسابات التحقق من التجزئة بدون تكلفة المقدمة للعملاء غير المتعاملين مع البنوك في السابق أو الذين يعانون من نقص في البنوك.	كمي	عدد	FN-CB-240a.3
	عدد المشاركين في مبادرات محو الأمية المالية للعملاء الذين لا يتعاملون مع البنوك أو الذين يعانون من نقص في البنوك أو الذين يعانون من نقص الخدمات.	كمي	عدد	FN-CB-240a.4
دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان	التعرض الائتماني التجاري والصناعي، حسب الصناعة.	كمي	عملة إعداد التقارير	FN-CB-410a.1
	وصف نهج دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في تحليل الائتمان.	المناقشة والتحليل	n/a	FN-CB-410a.2
أخلاقيات العمل	إجمالي مبلغ الخسائر المالية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالاحتيال أو التداول من الداخل أو مكافحة الاحتيال أو السلوك المضاد للمنافسة أو التلاعب بالسوق أو سوء التصرف أو قوانين أو لوائح الصناعة	كمي	عملة إعداد التقارير	FN-CB-510a.1



0	0	0	0	عدد المشاركين في مبادرات محو الأمية المالية للعملاء الذين لا يتعاملون مع البنوك الذين يتعاملون بشكل محدود مع البنوك أو الذين يعانون من نقص الخدمات.	
1	1	1	1	التعرض لمخاطر الائتمان التجاري والصناعي، حسب القطاع.	ثالثاً: دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان
0	0	1	1	وصف نهج دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في تحليل الائتمان.	
1	1	1	1	إجمالي مبلغ الخسائر المالية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالاحتيال أو مكافحة الاحتيال أو السلوك المضاد للمنافسة أو التلاعب بالسوق أو سوء التصرف.	رابعاً: أخلاقيات العمل
0	0	0	0	وصف سياسات وإجراءات المبلغين عن المخالفات.	
1	1	1	1	وصف نهج دمج نتائج اختبارات الإجهاد الإلزامية والطوعية في تخطيط كفاية رأس المال (قدرة رأس المال لامتناس الخسائر المحتملة) واستراتيجية الشركة طويلة الأجل وأنشطة الأعمال الأخرى.	خامساً: إدارة المخاطر النظامية <sup>2</sup>
4	4	5	5		مجموع الفقرات المفصّل عنها والمدققة
7	7	6	6		مجموع الفقرات غير المفصّل عنها وغير المدققة
11	11	11	11		المجموع الكلي

الجدول من اعداد الباحثان

ملاحظات حول الجدول

- امن المعلومات لم يرد في تقرير المصرف أي معلومات حول الشق الأول من المؤشر والمتعلق بانتهاكات البيانات او النسبة المئوية او عدد المتضررين من اختراق البيانات الشخصية للمتعاملين مع المصرف اما بخصوص الشق الثاني من المؤشر فقد ذكر في خدمات قطاع الافراد من التقرير بوصف الخطوات والإجراءات التي قام بها المصرف لحماية البيانات من استخدام البطاقات الإلكترونية والرموز الخاصة بالمتعاملين والتطبيقات الإلكترونية في التعامل مع الزبائن والعمل على تحديث البيانات بشكل مستمر.

- دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل الائتمان تطرق التقرير الى مخاطر الائتمان في عدة موارد من الإيضاحات وخصوصاً في إدارة المخاطر وبين المصرف الكيفية التي يتعامل بها مع مخاطر الائتمان كما تطرق التقرير الى المسؤولية الاجتماعية للمصرف والنهج المتبع في تحقيق الاستدامة وكان ذلك واضاً في تقرير 2020 بشكل أفضل من تقرير سنة 2019 بعدما افرد المصرف في نهاية التقرير جزءاً خاصاً لقضايا الاستدامة وعد الشق الثاني من المؤشر غير مدقق على الرغم من تطرق تقرير مراقب الحسابات الى الشق الأول من المؤشر الا انه لم يبيدي أي ملاحظة حول نهج المصرف لقضايا الاستدامة.

<sup>2</sup> لم يدرج المؤشر الأول (درجة البنك العالمي المهم على مستوى النظام (G-SIB)، حسب الفئة) كون المصرف غير مدرج في قائمة المصارف المصنفة وفق ذلك النظام. ([https://ar.wiki2.wiki/wiki/List\\_of\\_systemically\\_important\\_banks](https://ar.wiki2.wiki/wiki/List_of_systemically_important_banks))

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

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

#### قياس نسبة الإفصاح لمصرف بغداد والفقرات التي خضعت للتدقيق

نسبة الإفصاح = المؤشرات التي تم الإفصاح عنها ÷ مجموع المؤشرات

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

نسبة الفقرات غير المفصح عنها = 55%

نسبة الفقرات المدققة = المؤشرات التي تم تدقيقها ÷ مجموع المؤشرات

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

نسبة الفقرات غير المدققة = المؤشرات غير المدققة ÷ مجموع المؤشرات

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

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

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

ونلاحظ من النسب أنفة الذكر ان الإفصاح عن الاستدامة في تقرير مصرف بغداد متماثلة ولم تختلف بين سنة 2019-2020 اذ كانت النسبة نفسها (45%) وهي نسبة منخفضة وكانت نسبة الفقرات المدققة أدني من نسبة الإفصاح اذ بلغت (36%) فقط وهي نسبة منخفضة جداً وقريبة لنسبة الإفصاح وهذا بين وجود ترابط بين الإفصاح والتدقيق اذ بلغت نسبة التدقيق الى الإفصاح (80%).

رابعاً: تحليل تأثير تدقيق تقارير الاستدامة على البيانات المالية لمصرف بغداد

#### جدول رقم (6) قائمة استقصاء (استفسارات) التدقيق الخاصة بقضايا الاستدامة لمصرف بغداد

الموضوع	الأسئلة	نعم/لا	الملاحظات
1-امن المعلومات	-هل ان إجراءات المصرف قادرة على حماية المعلومات الشخصية للمتعاملين مع المصرف؟		تسهم هذه الإجراءات في زيادة الثقة في المصرف الامر الذي يشجع الأشخاص للتعامل مع المصرف وهذا ينعكس على زيادة النشاط والعمليات المالية للمصرف وما ينتج عنه من أرباح إضافية.
	-هل يقوم المصرف بالإفصاح عن حجم وعد الخروقات للبيانات الشخصية؟		التعامل بشفافية والافصاح عن الخروقات يولد انطباعاً إيجابياً عن مصداقية المصرف تجاه الأشخاص المتعاملين معه.
	-هل قام المصرف بتعويض المتضررين من الاختراق وسرقة البيانات الشخصية؟		لهذه الخطوة أهمية في ضمان حقوق الأشخاص المتضررين نتيجة الخرق وهذه الخطوة قد تجنب المصرف الدعاوي القضائية وما ينتج عنها من مصاريف.

<p>تبين هذه الخطوة حجم ومبالغ القروض الممنوحة والتسهيلات في الاقتراض والسداد وتعزز هذه الخطوة من المسؤولية الاجتماعية للمصرف واتساع نشاطه.</p>		<p>-هل قام المصرف بالإفصاح عن إجمالي عدد القروض الممنوحة للعمال الصغيرة وتنمية المجتمع؟</p>	<p>2- التضمين المالي وبناء القدرات</p>
<p>تبين هذه الخطوة عن توجه المصرف في منح هذه القرض لقطات معينة دون غيرها</p>		<p>-هل ان المصرف يمنح القرض لقطاعات مختلفة من المجتمع؟</p>	
<p>تشجع هذه الإجراءات على زيادة الاقتراض من المصرف؟</p>		<p>-هل قام المصرف بتسهيل إجراءات الاقتراض والتسديد؟</p>	
<p>تسهم هذه الإجراءات في تشجيع المقترضين على الالتزام بالقوانين المتعلقة بحماية البيئة وتساعد المصرف للالتزام بالقوانين والمعايير المتعلقة بالبيئة وتجنب الرسوم او الغرامات الخاصة بتنفيذ القوانين.</p>		<p>-هل قدم المصرف قروض تشجع على حماية البيئة وتقليل الانبعاثات وتحسين المناخ؟</p>	<p>3- دمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة</p>
<p>قد تكون لمثل المساهمات اثار مالية مباشر مثل حجم المبلغ التي تضمنتها القروض والمساعدات او غير مباشر مثل تحسين سمعة المصرف بشكل عام.</p>		<p>-هل أسهم المصرف في تمويل مشاريع صحية وتعليمية وغيرها تساعد في تنمية المجتمع؟</p>	<p>في تحليل الائتمان</p>
<p>تسهم هذه الخطوة بتزويد المستثمرين والمساهمين بالمساومات الازمة عن حجم المخاطر الائتمانية للمصرف.</p>		<p>-هل قام المصرف بالإبلاغ عن حجم المخاطر الائتمانية التي يتعرض لها بحسب القطاع؟</p>	
<p>ان زيادة كفاءة وتأهيل العاملين وتوفير الضمانات الازمة لهم يسهم في تحقيق اهداف الإدارة بشكل أفضل كما يسهم في تشجيع العاملين بأداء مهامهم بشكل أفضل.</p>		<p>-هل لدى المصرف البرامج والخطط الازمة لتدريب وتأهيل العاملين في المصرف ومنحهم الضامانات الاجتماعية والرعاية الصحية الازمة؟</p>	
<p>يؤدي هذا الاجراء إلى زيادة الإيرادات وحماية قيمة المساهمين من خلال تقليل الخسائر المتكبدة نتيجة للإجراءات القانونية</p>		<p>-هل قام المصرف في وضع ضوابط داخلية قوية لبناء الثقة مع العملاء؟</p>	<p>4- أخلاقيات العمل</p>
<p>تبين هذه الخطوة حجم المبالغ التي تكبدها المصرف نتيجة الإجراءات القانونية بدفع غرامات او تعويضات بسبب عدم الامتثال او مخالفة القوانين ذات الصلة.</p>		<p>-هل افصح المصرف عن حجم إجمالي مبلغ الخسائر المالية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالاحتيايل او مكافحة غسيل الأموال او مخالفة اللوائح والقوانين ذات الصلة؟</p>	
<p>تساعد هذه الخطوة في تكوين تصورات كافية لدى المستثمرين حول إمكانية المصرف لتجاوز الازمات المالية وامتصاص الاثار</p>		<p>-هل قام المصرف بالإفصاح عن المقاييس الكمية والنوعية التي تقيس مدى استعدادها لامتصاص</p>	<p>5-إدارة المخاطر النظامية</p>



النتيجة عنها.	الصدّات الناشئة عن الضغوط المالية والاقتصادية؟
تبين هذه الخطوة كيفية التمويل وإدارة رأس المال والنسب المكونة له من ديون أو استثمارات الملاك.	هل قام المصرف بوصف النهج المتبع في إدارة رأس المال؟

الجدول من اعداد الباحثان

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

#### المبحث الخامس/ الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الاستنتاجات

1. انخفاض نسبة الإبلاغ عن مواضيع الاستدامة وفق مؤشرات معيار (FB-NB) لشركة بغداد للمشروبات الغازية اذ بلغت النسبة 53% فيما كانت نسبة الإبلاغ وفق معيار (FN-CB) اذ بلغت نسبة الإبلاغ للمصرف 45%.
2. انخفاض نسبة التدقيق لمواضيع الاستدامة وفق مؤشرات معيار (FB-NB) لشركة بغداد للمشروبات الغازية اذ بلغت النسبة 47% وكانت نسبة المواضيع المدققة لمصرف بغداد وفق معيار (FN-CB) هي 36%.
3. كانت نسبة المواضيع المدققة الى المواضيع المفصح عنها مرتفعة نسبياً فبلغت لشركة بغداد للمشروبات الغازية 87% وكانت النسبة لمصرف بغداد 80%.
4. في ضوء تحليل تدقيق تقارير الاستدامة تبين وجود تأثير مالية لعملية التدقيق وهذا ينعكس على البيانات المالية.
5. بشكل عام تعزز عملية تدقيق تقارير الاستدامة من ثقة المستثمرين بالبيانات الواردة بتلك التقارير ويحسن من قدرتهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

##### ثانياً: التوصيات

1. ضرورة التنقيف وامتلاك المعرفة الكافية الخاصة بمفهوم وابعاد الاستدامة من قبل المجتمع والشركات.
2. ضرورة العمل وسن القوانين والمعايير اللازمة لتطبيق الاستدامة من قبل الشركات العراقية.
3. زيادة البحوث والدراسات المستقبلية حول مواضيع الاستدامة والافصاح عنها وكيفية القيام بتدقيق الاستدامة والحصول على التأكيدات والعمل على تحديد الطرق والإجراءات اللازمة لذلك.
4. العمل على تطوير عملية تدقيق تقارير ووضع البرامج والخطط اللازمة والتمويل لغرض تدريب وتأهيل الملاكات والأشخاص الذين يقومون بالتدقيق لما تتضمنه هذه العملية من تعقيدات وعقبات كثيرة.
5. ضرورة الاستفادة من المبادرات والتجارب الدولية في مجال لاستدامة لما تتميز بيه هذه المبادرات من مقبولية عالية لتطبيق الاستدامة.

## المراجع والمصادر

## أولاً: المصادر العربية

## التقارير والوثائق الرسمية

1-الوقائع العراقية، (2015)، " قانون العمل العراقي رقم (37)، العدد (4386) 26 محرم 1437هـ/ 9 تشرين الثاني 2015م/ السنة السابعة والخمسون.

2- التقارير المالية للشركات عينة البحث (2019-2029).

3- بورصة عمان، (2018) "الدليل الإرشادي حول اعداد تقارير الاستدامة".

## البحوث والدوريات

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

5-ابو زر، عفاف اسحق وراضي عقلة العنوم، (2016) " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال - الجامعة الاردنية، المجلد 12، العدد 1.

6-الخواجة، سعيد سلمان، (2016)، "ما هي الاستدامة وما أهميتها؟" مجلة افاق البيئة والتنمية، مركز العمل التنموي، العدد 84. الأردن.

7-راجي، صفا مهدي ويشائر خضير عباس، (2019)، " دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية (دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية)"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، مجلد 11، عدد 3، ص. 422-440

8-زغبة، طلال وصلاح محمد وبلعباس رابع،(2017)،"التقيب في البيانات واكتشاف المعرفة كألية لتحسين جودة القرار في المؤسسة الاقتصادية"، الملتقى الدولي الثاني حول التحول الرقمي للمؤسسات والنماذج التنبؤية على المعطيات الكبيرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد بو ضياف، الجزائر.

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

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

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

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

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

## الرسائل والاطاريح

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

15- شنن، علي عباس، (2017)، "إطار مقترح لقياس والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير، المعهد العالي للعلوم الإدارية، مصر.

- 16-العرموطي، احمد عدنان، (2013)، " أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان "، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة، الأردن.
- 17-العادلي، عبد الله سلام مجيد، (2020)،"اعتماد معايير محاسبة الاستدامة في تحسين جودة المنتج وتعزيز قيمة الزبون"، رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة، العراق.
- 18- المعموري، محمد عبد الرسول، (2019)، " تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير الاستدامة ودورها في تحسين الأداء والابلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية" رسالة ماجستير مقدمة مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، قسم المحاسبة.
- 19-غلاب، فاتح، (2011)،" تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.
- 20-فتيحة، ترقو فتيحة، (2018)، "دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر"، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر
- 21-هرموش، منى، (2010)، "دور تنظيمات المجتمع المدني في التنمية المستدامة- دراسة حلة الجزائر" رسالة ماجستير قسم العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر \_ باتنة، الجزائر
- 22-هلالي، فوزية وعمران خديجة، (2016)، "جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SC"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيده، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، الجزائر.

## Foreign Reference

## ثانياً: المصادر الأجنبية

### Books

1-1Kiso, Donald E., Jerry J. Weygandt & Terry D. Warfield, (2016), " INTERMEDIATE ACCOUNTING "16E, Wiley Binder Version.

### Research and Periodicals

2- Al Amosh Hamzeh Adel Mohammad, Mansour Noorhayati, (2018), "Sustainability and Corporate Reporting: A Review on Environmental and Social Accounting Disclosure", International Journal of Accounting, Finance and Business, Volume: 3 Issues: 8, pp. 78-87.

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

4-Çaliyurt Kıymet Tunca, (2020)," New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability", Volume I, Publisher: Springer Singapore.

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

6-James, Marianne L, (2015) " Advantages and Disadvantages of Sustainability Reporting: A Study Exploring Key Accounting Perceptions", Allied Academies International Conference. Academy of of Legal, Ethical and Regulatory Issues. Proceedings; Arden Volume 19, Number 1 .8-12.

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

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

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

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

#### **Thesis's and Dissertations**

11- Daub c-H. (2007):" Assessing the quality of sustainability reporting" on alternative methodological approach. Journal of clean production volume. www.elsevier.com/locate/jclepro Pinchuk, N. (2011). Corporate sustainability assessment methodology (Doctoral dissertation, Massachusetts Institute of Technology).

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

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

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

#### **Others & Internet**

1-www.makemyassignments.com

2-www.mubasher.info/markets/ISX/stocks/IBSD/profile

3-https://www.incorp.asia

4 -https://www.bankofbaghdad.com.iq

5-https://mawdoo3.com

6- www.rina.org

7- https://ar.wikipedia.org/wiki

8-www.pepsibaghdad.com

9-https://ar.wikipedia.org

10-www.isc.gov.iq/index.php