

علاقة الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بجودة تقارير الاستدامة

م.د. خالد عبيد أحمد العبيدي
قسم الرقابة والتدقيق الداخلي
رئاسة الجامعة المستنصرية
dr.khaled.cpa1@gmail.com

المستخلص:

يهدف البحث الى للتنقيب عن طبيعة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وجودة تقارير الاستدامة المبنية على مبادئ (GRI)، ويتم ذلك من خلال تحليل محتوى التقارير ومدى وجود افصاح عن المؤشرات المتعلقة بالبعد البيئي واختبار علاقة تلك المؤشرات بجودة التقارير. وتوصل البحث الى أن هناك علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وجودة تقرير الاستدامة، واستناداً الى ما سبق يوصي البحث بضرورة تطوير ارشادات ونماذج لتحسين الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة، وتحفيز الوحدات الاقتصادية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن هذه المعلومات التزاماً بنص المادة (٣٣) من الدستور العراقي. الكلمات المفتاحية: جودة تقارير الاستدامة، الاداء البيئي، الإفصاح المحاسبي.

Relationship of accounting disclosure of environmental performance to the quality of sustainability reports

Lecturer Dr. Khalid Obaid Ahmed Al Obaidi
Control and Internal Audit Department
Presidency of Mustansiriyah University

Abstract:

The research aims to explore the nature of the relationship between accounting disclosure of environmental performance and the quality of sustainability reports based on principles (GRI). Through analysis of the content of the reports and the extent to which there is disclosure of indicators related to the environmental dimension and testing the relationship of those indicators to the quality of the reports. The research concluded that there is a relationship between accounting disclosure of environmental performance and the quality of the sustainability report, and based on the above the research recommends the need to develop guidelines and models to improve disclosure of environmental performance within the sustainability reports and motivate companies registered on the Iraqi stock market to disclose this information.

Keywords: Sustainability reporting quality, Environmental performance, Accounting disclosure.

المقدمة

تحتل قضية التقرير عن التلوث البيئي مكانة مهمة في الفكر المحاسبي الحديث، وارتباط تأثير ذلك على المركز المالي والوضع التنافسي للوحدات الاقتصادية، وما يترتب عليها من زيادة في الالتزامات البيئية وارتفاع حجم الدعاوى القضائية بسبب مخالفتها للقوانين البيئية. وأكدت دراسة جمعية المحاسبين القانونيين الامريكية (AICPA) على ضرورة التقرير والإفصاح عن

انشطة الوحدات الاقتصادية، والتكاليف والمنافع الاجتماعية وأثرها على قطاعات المجتمع الأخرى. وأشار (Rodrigue et al., 2013) الى ضرورة زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية مع ضرورة تطبيق الحوكمة المؤسسية، والتي تساعد في الحد من زيادة المخاطر واعطاء شفافية عن الاجراءات المتوقع تنفيذها لحماية حقوق المجتمع.

كما أوصت دراسة (IFAC, 2009) ايضاً بضرورة استمرار الحوار مع اصحاب المصالح كمدخل اساسي لضمان تطوير التقارير المالية، والسعي لتبسيطها، وتوفير المعلومات غير المالية ومؤشراتها باعتبارها أولوية قصوى (Top Priorities) لضمان المزيد من التحسين والإفصاح عن المخاطر وكيفية إدارتها، كما اوضحت دراسة (Michelle, 2014) أن المحتوى المعلوماتي الذي تفرزه القوائم المالية يُعد افصاحاً محاسبياً غير مكتملاً، والسبب هو ان اصحاب الوحدات الاقتصادية يعتقدون أن زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي سيزر بالوحدات الاقتصادية امام منافسيها، وبعد ذلك تحفظاً مشروطاً عند الإفصاح- في حين ان إدارة الوحدات الاقتصادية لا تمنع من ان يكون هناك افصاحاً محدوداً للمحتوى المعلوماتي عن الاداء البيئي في صورة ايضاحات لاحقة - وليس في متن التقرير، كون إظهار الدعاوى القضائية المقامة ضد الوحدة الاقتصادية ستضر بسمعتها التجارية. ووجد (Iyer & Soberman, 2015) أن الذي يحفز الاستثمار في المنتجات المبتكرة، هو تفضيلات اصحاب المصالح واحتياجاتهم لمنتجات غير متجانسة وجوهرية، تكون مسؤولة اجتماعياً لإيجاد القيمة الاقتصادية، وتخفيف حدة المنافسة السعرية. ويرى (Aluchna & Idowu, 2017) أن الاستمرار في التطوير سيرفع من مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، فيما يتعلق بالتكاليف البيئية والإنسانية والاجتماعية والمالية كاستجابة للمتغيرات والتحويلات الديناميكية والتي كانت فيها الوحدات الاقتصادية غير مستدامة.

ومما تقدم، يرى الباحث أهمية تحليل ودراسة زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في التقارير البيئية، لدعم أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة في البيئة العراقية والذي يمكن أن يعد إسهامه عراقية يسترشد بها من قبل الجمعيات المهنية مثل (FASB) ومجلس امناء مؤسسة (IFRS) والاتحاد الدولي للبورصات العالمية (IOSCO) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بضرورة الاسراع في اصدار معيار محاسبي ينظم عملية الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي واثار ذلك على دعم متطلبات اعداد التقارير المستدامة. وتتمثل الفجوة البحثية في تحليل مدى تأثير تطوير تقارير الاستدامة بصورة عامة، والمحور البيئي منه بالتحديد على احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات غير المالية في ظل مبادئ (GRI). ولتغطية الجوانب التي سيتناولها البحث فقد تم تقسيمه الى ثلاثة محاور تناول المحور الأول عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وأثره على تقارير الاستدامة واشتقاق الفرض البحثي. وتناول المحور الثاني للإطار النظري عن الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي وأثره في دعم أهداف التنمية المستدامة. وخصص المحور الثالث لدراسة مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن الاداء البيئي واختبار الفرض البحثي، وتم تناول تحليل التقارير والكشوفات المالية لـ (١٣) شركة عراقية في قطاعات مختلفة لتحديد مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة للوحدات الاقتصادية عينة البحث، ومدى التزامها بتطوير تلك التقارير، لبيان كيف يؤثر تطوير الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير الاستدامة على جودتها لتلبية احتياجات أصحاب المصالح.

المحور الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً. منهجية البحث:

١. **مشكلة البحث:** تكمن مشكلة البحث في أن التقارير المالية والإيضاحات المتممة أهملت الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي، أضف الى ذلك عدم وجود معيار محاسبي دولي ينظم منهجية الإفصاح عن الاداء البيئي أو وجود استراتيجيات تطوير نطاقه. بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الآتي: الى أي مدى يمكن أن يسهم الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في تحسين جودة تقارير الاستدامة؟

٢. **فرضيات البحث:** يبنى البحث على فرضية أساسية مفاده أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وجودة تقرير الاستدامة.

٣. **اهداف البحث:** يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

- بيان أهمية تطوير الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير الاستدامة للوفاء باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات المالية وغير المالية.

- تحليل التقارير والكشوفات المالية لتحديد مدى توافر الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث.

٤. **اهمية البحث:** تنبع أهمية البحث من الآتي:

- تبرز اهمية البحث كونه يتناول موضوع حيوي يتعلق بالأهمية التي تحظى بها التقارير المستدامة نفسها من قبل (IFAC) كونها أحد الاركاز الأساسية من عملية إعداد التقارير المالية وخلق القيمة داخل الوحدة الاقتصادية باعتبارها المحرك الاساسي لتلك القيمة وأهمية الإفصاح عن الاداء البيئي بالتحديد.

- فهم مستوى الأداء ومستوى الإبلاغ عن التأثيرات (البيئية) وفق معايير (GRI) في الوحدات الاقتصادية عينة البحث وإدراك المفهوم الواسع للإفصاح عن الاستدامة والمخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية ومدى التزامها بتطويره لتحسين جودة تقارير الاستدامة لأهمية معلوماتها لأصحاب المصالح.

ثانياً. عرض وتحليل الدراسات السابقة: تؤكد مبادئ المبادرة العالمية (GRI) ومجلس التقارير الدولية المتكاملة (International Integrated Reporting Council-IIRC)، على وضع المبادئ المنظمة لإعداد تقرير الاستدامة لضمان تناسق محتوياته ومصادقيتها وقابليتها للمقارنة، وكذلك تقديم التوجيهات بشأن كيفية الإفصاح عن المعلومات غير المالية وخصوصاً معلومات الاستدامة وبما يناسب جميع قطاعات الأعمال.

وأكدت دراسة (Adams & Whelan, 2009: 118-143) بأن اصحاب المصالح ومدراء الوحدات الاقتصادية يلعبون دوراً كبيراً في اختيار مؤشرات الأداء الأكثر وضوحاً اعتماداً على نماذج الإفصاح الصادرة عن (GRI)، كاستجابة لمتطلبات الحوكمة وتعبيراً عن الاداء البيئي والاجتماعي. وتتفق دراسة (Burritt & schaltegger, 2010: 829-846) مع دراسة (Adams & Whelan, 2009) على ضرورة مشاركة اصحاب المصالح عند تحديد محتويات تقرير الاستدامة ليشمل المؤشرات والمعلومات التي تسهم في تطوير النظم التقليدية وفق مبادئ (GRI) مما سيؤدي الى احتواء التقرير موضوعات حيوية ستعكس إيجاباً على تعظيم القيم المحققة للمساهمين، إذ ان تكامل معلومات الاستدامة مع المعلومات المالية سيؤدي الى تخفيض تكلفة رأس المال ورفع كفاءة الاستثمار.

وأشار (محمد، ٢٠١١: ٢٧٥) إلى أن العديد من الدول والمنظمات العالمية الاقتصادية، والهيئات المحاسبية، في الكثير من المؤتمرات قد أشارت على قبول تلك المبادئ، ومنها منتدى دافوس الاقتصادي الذي أكد في دراسته على ضرورة التحول الى الممارسات التجارية المستدامة لما لها من آثار على القيم المعلوماتية للمستثمرين. وأكدت أيضًا أن الاعتماد على إطار (GRI) كمعيار يحكم التقرير عن آثار أنشطة الاستدامة بما فيها الآثار الناتجة عن الانبعاثات الضارة والتغيرات المناخية سيحقق المطلوب من تقرير الاستدامة كمصدر رئيس للمعلومات غير المالية. أما مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD)؛ فقد أصدر في العام ٢٠١١ بعد الازمة المالية دراسة أكد فيها الحاجة الى تحويل مفهوم الاستدامة الى استراتيجية ملموسة داخل الوحدات الاقتصادية، كما أطلقت الامم المتحدة عشرة مبادئ ضمن الاتفاق العالمي في مجالات حقوق الانسان، والعمل، والبيئة، ومكافحة الفساد الذي هو أكثر شمولاً لاحتوائه على مؤشرات تضمن دقة الإفصاح عن نتائج الاداء للأركان المكونة لتقرير الاستدامة الاجتماعي والبيئي والاقتصادي وهي مبادرة طوعية تتسق مع مكونات إطار (GRI).

ورصدت دراسة (IASB, 2011: 2-3) أهمية وجود مبادئ أو إطار يحكم إعداد التقرير السالف الذكر، والذي أصدرت مبادئه الحاكمة مبادرة التقارير العالمية (GRI) في الإصدار الأول (G3) والإصدار الثاني (G3,1) والتي شملت التقرير عن الاستدامة والمؤشرات القطاعية والفنية اللازمة وحسب الصناعة؛ الأمر الذي يتطلب التركيز والاهتمام لتنظيم الوحدات الاقتصادية وإضافة قيمة لها، أضف الى ذلك يتطلب من مهنة المحاسبة توسيع نطاق التقرير لضمان التعبير عن الصلة بين الأداء المالي والاستدامة.

في حين أكدت دراسة قدمها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أن هناك ضرورة لرفع مستوى جودة التقارير المالية من خلال الإبلاغ عن المؤشرات غير المالية، لتكون مرشدًا لمستخدمي المعلومات وتلبي احتياجاتهم اللازمة (IFAC, 2010: 1-6). أضف الى ذلك تصويب الانتقادات الموجهة للتقارير المالية، وذلك لإهمالها الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية المنصوص عليها ضمن مبادرة التقارير العالمية والمنبثقة من مجلس التقارير المالية المتكاملة (International Integrated Reporting Council: IIRC) في الإصدار (GRI 4-2013-Global Reporting Initiative).

وتشير دراسة معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW) إلى الخصائص المطلوبة في المعلومات غير المالية، والتي يتطلب توفيرها بالوقت المناسب لتلبية احتياجات المستثمرين لغرض تعزيز فهمهم، ووصف استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وبيان دور مجلس الإدارة في الاشراف على تنفيذ استراتيجيات إدارة المخاطر والفرص المحيطة بها، وكذلك استخدام مؤشرات الأداء الرئيسة، نظرًا لما تكفله من إفصاحات هامة تعطي صورة واضحة عن الأداء، وكيفية إدارة وتنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية (ICAEA, 2011: 59-76). وأظهرت دراسة (IFAC, 2011: 1-5) عدم توفير التقارير المالية بوضعها الحالي للمعلومات غير المالية اللازمة التي يحتاجها مستعملوها رغم جهود التحسين، كونها تمثل تحديًا كبيرًا لمهنة المحاسبة، مما يتطلب خفض مستوى التعقيد بالعديد من المعايير لغرض أعداد تقارير مالية مبسطة وسهلة الفهم توفر معلومات يحتاجها مستعملوها.

ويرى أحد الكتاب أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق الإفصاح المحاسبي الاختياري لدى الوحدات الاقتصادية، ليشمل أنشطة إدارة المخاطر ومدى اهتمامها بالبعد البيئي والمسؤولية الاجتماعية، لغرض تحقيق متطلبات الإفصاح عن المعلومات غير المالية الى جانب المعلومات المالية لتعزيز مصداقية التقارير المقدمة (Rodrigue, 2013: 107-129).

وأشار (Rodrigue, 2014: 108) بوجود فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المدني واصحاب المصالح فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بالالتزامات البيئية والاجتماعية وبالتالي فإن ذلك القصور في الإفصاح له تأثير على قرار الاستثمار، وأكد ذلك (Ferrero et al., 2015: 45-64) بأن تقرير الاستدامة يمثل الأداة الفعالة في سد الفجوة المعلوماتية بين إدارة الوحدة الاقتصادية والأطراف ذات المصلحة.

يتضح من خلال العرض السابق الآتي:

١. أن معظم الدراسات قد اهتمت بمفهوم الاستدامة وضرورة توسيع نطاق الإفصاح عنها اختياريًا اعتمادًا على مبادئ (GRI) في التقارير المالية؛ فيما يتعلق بالأداء البيئي والاقتصادي والمسؤولية الاجتماعية، والذان ينتظران إصدار معيار محاسبي دولي خاص بهما.
٢. وفقًا للاتجاه الحديث هناك توجه من قبل مجلس التقارير الدولية المتكاملة (IIRC) وكبرى الوحدات الاقتصادية والهيئات المحاسبية العالمية (IFAC, IASB, FASB) والأكاديميين في وضع منهج لتقديم التقارير المالية؛ فيما يعرف بالتقارير المتكاملة (Integrated Reporting) بهدف تحقيق آثار ايجابية للوحدات الاقتصادية نتيجة الإفصاح عن المحاور الأركان الثلاثة لتقرير الاستدامة وخصوصًا أنشطة البعد البيئي والمخاطر المحيطة به؛ لتلبية احتياجات اصحاب المصالح، واسواق المال والموظفين والموردين من المعلومات على أسس إدارية ومالية.
٣. التعرض في هذا البحث الى كيفية تطوير الإفصاح عن المعلومات البيئية الواردة في تقرير الاستدامة وتحديد مداخل توفيرها لتلبية احتياجات اصحاب المصلحة واسواق رأس المال، وتحديد محتوى معلومات تقرير الاستدامة وفق متطلبات المبادرة العالمية (GRI).

المحور الثاني: تلبية تقارير الاستدامة لاحتياجات اصحاب المصالح

في هذا المحور سيتم مناقشة مفهوم وطبيعة تقارير الاستدامة وتوجهات التطوير المستمرة فيها لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات المالية وغير المالية.

أولاً. طبيعة تقرير الاستدامة: يعد تقرير الاستدامة مطلب رئيس من مطالب اصحاب المصالح ومنهم المستثمرين بهدف قياس اداء الوحدات الاقتصادية والإفصاح عنه وتحمل المسؤولية امام الاطراف الداخلية والخارجية. ولغرض توفير احتياجات اصحاب المصالح من معلومات الاستدامة ينبغي مراعاة المقومات الاساسية التي يجب ان تأخذها الوحدات الاقتصادية بعين الاعتبار لضمان دقة تقرير الاستدامة مثل دمج مفهوم الاستدامة داخل الوحدة الاقتصادية وان يكون التقرير شاملاً المعلومات المالية وغير المالية، أضف الى ذلك تدريب المحاسبين على مهارات اعداد التقرير عن الاستدامة وكذلك اعتبار أنشطة الاستدامة ركيزة أساسية وبيان اثارها في قيمة الوحدة (IFAC, 2011).

ثانياً. أهمية تطوير تقارير الاستدامة: في اجتماع العشرين الكبار من أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ٢٠٠٩ تم التوصل الى أن مهنة المحاسبة تضطلع بدور رئيس لعبور الازمات، ولتحقيق ذلك يتطلب اتخاذ التدابير اللازمة والكفيلة لدعم مستوى جودة التقارير المالية، وتوفير

الكفاءات المطلوبة لإعدادها لإنتاج معلومات غير مالية وذلك نتيجة زيادة الطلب عليها في الاسواق المالية، وتشجيع مزيد من الابتكارات لمكونات تقرير الاستدامة (Eccles et al., 2011:113-127). وفي إطار الرغبة لتنظيم عملية توفير معلومات الاستدامة، فقد رصدت دراسة (1: 2011, Deloitte & Deloitte) أن تقرير الوحدات الاقتصادية عن نشاط الاستدامة يرتبط بضغوط من أطراف حكومية وأصحاب المصالح للحد من آثار الفجوة السلبية المتمثلة بالحاجة الى معلومات ملائمة وموثوقة عن الاستدامة لتطوير تقرير الاستدامة وفقاً لمبادئ ومتطلبات (GRI) بما يضمن التعبير عن الأركان الرئيسية المكونة لنشاط الاستدامة سواء كانت اقتصادية، بيئية، اجتماعية لتلبية رغبات أصحاب المصالح. كما أن عملية التقرير عن الاستدامة دفعت البورصات العالمية واسواق المال لاعتباره شرطاً أساسياً من شروط القيد فيها.

وأكدت دراسة (Vieira & Radonjić, 2020) أهمية الإفصاح عن أنشطة الابتكارات البيئية ضمن تقارير الاستدامة للوحدات الاقتصادية الأوروبية الكبيرة وتبين من خلال تحليل المحتوى النوعي لتقارير الاستدامة الخاصة بالوحدات الاقتصادية الأوروبية لغرض تصنيف نفقات البحث والتطوير ومؤشر داو جونز للاستدامة، وأظهرت نتائج تحليل التقارير المستدامة نقصاً عاماً في الإشارة المباشرة إلى مصطلح الابتكارات البيئية وفوائد استخدامها مما يتطلب تقديم إرشادات حول كيفية الإبلاغ عنها. ويرى (Torelli et al., 2020) أن تقييم الأهمية النسبية لمحتوى تقرير الاستدامة وإشراك أصحاب المصلحة هي المحرك الذي يمكن للوحدات الاقتصادية من خلاله اختيار القضايا التي سيتم تضمينها في التقارير غير المالية بما يخدم توقعات جميع أصحاب المصلحة في ظل نظرية أصحاب المصلحة، ويتم ذلك من خلال العلاقة المحتملة بين تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في التقارير غير المالية وعمليات مشاركة أصحاب المصلحة، عبر تطبيق مبادرة الإبلاغ العالمية و/أو المبادئ التوجيهية للمجلس الدولي لإعداد التقارير التي تعزز مشاركتهم المباشرة، لتحقيق مستوى عالٍ من تطبيق الأهمية النسبية وجودة تقرير جيدة لأصحاب المصلحة.

ويرى (Mion & Loza Adau, 2019) أن الإفصاح الإلزامي غير المالي له آثار على جودة تقارير الاستدامة، لأنه يزود الأسواق ببيانات عن أدائها الاجتماعي والبيئي والحوكمة. وبالتالي فإن جودة تقارير الاستدامة متعددة الأبعاد تؤثر على عوامل مثل المصداقية وبناء الثقة بين أصحاب المصلحة والوحدة الاقتصادية. وأكدت دراسة (Landau et al., 2020: 1750-1763) ما تناولته دراسة (Mion & Loza Adau, 2019) بأن الإبلاغ المتكامل عن البيانات البيئية والاجتماعية والحوكمة والبيانات المالية في التقرير السنوي المتكامل (IR) يوفر رؤية أفضل ويضيف قيمة للشركة وبالأخص فيما يتعلق بخصائص التأكيد التي تؤدي الى تحسين جودة التقارير وبالتالي تخفيف التأثير السلبي على القيمة السوقية.

ثالثاً. الخصائص النوعية لمعلومات تقارير الاستدامة: من أجل تحسين جودة تقارير الاستدامة لابد من أن تتوفر فيها معلومات تتصف بمجموعة من الخصائص النوعية الرئيسية والداعمة؛ فالمعلومات ذات الجودة أصبحت غاية يتطلب توفيرها والإفصاح عنها الى الجهات المستفيدة بغرض تمكينهم من بناء سليم لنموذج القرار.

وأشار (الأرضي، ٢٠١١: ٢٧٠) إلى أن الخصائص النوعية لمعلومات محاسبة الاستدامة هي نفسها الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها معلومات تقارير الاستدامة والتي تتمثل في كل من: الشفافية، الاكتمال، الدقة، التوقيت المناسب، القابلية للتدقيق، الملاءمة، القابلية للمقارنة،

الوضوح، الحيادية، سياق الاستدامة والشمول. كما وأشار أيضاً إلى أن إرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) تتكون من مجموعتين هما:

المجموعة الأولى مبادئ إعداد التقرير:

مبادئ إعداد التقرير لها ثلاث مستويات للتطبيق (A-B-C) مع إضافة إشارة + حالة وجود توكيد خارجي وأن الوحدة الاقتصادية هي التي تحدد فئة التقرير بناء على مدى التوسع في الاعتماد على مبادئ (GRI)، وتتضمن هذه المبادئ:

١. **تحديد محتوى التقرير:** ويشمل كيفية تحديد الموضوعات التي ستدرج بتقرير الاستدامة اعتماداً على أهميتها مع مراعاة الدليل الاسترشاد والاختبارات الخاصة بالمبادئ وقد حدد الإطار العناصر التي يستند إليها عند تحديد محتوى التقرير وهي الأهمية النسبية لمعلومات الاستدامة، وأصحاب المصالح للتواصل معهم كأسلوب لبناء المدخلات والتعرف على توقعاتهم واهتماماتهم، وسياق الاستدامة التي يجب أن يعرض التقرير مساهمة الوحدة الاقتصادية في تطوير السياق العام للاستدامة أو تدهوره، وكذلك الاكتمال أي أن التقرير يغطي الجوانب الجوهرية والآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة، ولتمكين أصحاب المصلحة من تقييم أداء الوحدة الاقتصادية في الفترة المشمولة بالتقرير.

٢. **تحديد جودة التقرير:** وهي مجموعة من المبادئ التي يضمن وجودها جودة التقرير المستدام لتحقيق مستوى كبير من الشفافية، وتشمل الآتي: (التوازن، القابلية للمقارنة، الدقة، التوقيت المناسب، الوضوح، الموثوقية)، ويلاحظ أن كل مبدأ من المبادئ السابقة له عدة اختبارات لبيان مدى توافر هذا المبدأ في تقرير المسؤولية الاجتماعية بالوحدة الاقتصادية لدعم تقرير الاستدامة.

٣. **إرشادات وضع حدود التقرير:** يتضمن هذا المجال إرشادات تحديد المعلومات الدقيقة عن الكيانات الخاضعة لسيطرة الوحدة الاقتصادية أو التي تؤثر عليها الوحدة الاقتصادية تأثيراً جوهرياً وإعداد التقرير عنها، والكيانات الخارجة عن سيطرتها ولا يتم التقرير عنها.

المجموعة الثانية محتوى مكونات الإفصاح القياسي:

يحدد هذا الجانب محتوى المكونات الأساسية للإفصاح في تقرير المسؤولية الاجتماعية وتقرير الاستدامة وهي كالآتي:

١. **الرؤية والاستراتيجية:** يتضمن هذا الجزء توفير رؤية استراتيجية عن الوحدة الاقتصادية تتضمن توفير معلومات عن طبيعة القرار الإداري يربط بين المسؤولية الاجتماعية والاستراتيجية والنص على احترام المعايير والقوانين الدولية واتجاهات الاقتصاد الكلي المرتبطة بالاستدامة. وبيان تأثيرات المخاطر والفرص على الأداء المالي، أضف إلى ذلك توفير معلومات عن الوحدة الاقتصادية وملاحها الأساسية مثل: (اسمها، علامتها التجارية، طبيعة الملكية، الخدمات الرئيسية، أسواقها التي تعمل بها، صافي مبيعاتها)، فترة إعداد التقارير وحدودها ومدى خضوعه إلى تدقيق المدقق الخارجي، وبيان هيكل الحاكمية داخل الوحدة الاقتصادية ومن هو المسؤول التنفيذي ومن هم الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين، وكيف يتم الاتصال بين الإدارة والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

٢. **منهج الإدارة:** ويعني أنه لا بد من بيان وجهة نظر الإدارة حول المؤشرات الرئيسية المستخدمة في التقرير عندما يتم وضعها.

٣. **مؤشرات الأداء:** وهي المؤشرات الهامة اللازمة استناداً للاتفاقيات والبروتوكولات وتتمثل: (المؤشرات الاقتصادية، المؤشرات البيئية، مؤشرات الأداء المجتمعي). وتتضمن مؤشرات الأداء

الاجتماعي اللازمة في تقرير المسؤولية الاجتماعية والتي تمثل الجانب المحوري للأداء الذي تعمل فيه والمرتبط بـ (الممارسات العمالية، العمل اللائق، حقوق الانسان، المجتمع، مسؤولية الانتاج).
رابعاً. مزايا تقرير الاستدامة: يُعد تقرير الاستدامة مقياساً لمدى فعالية المبادرات التي يتم إطلاقها وتنظيمها كدليل توجيهي، ومرجع للمبادرات المستقبلية من أجل التصرف كحافز للإبداع والحصول على فرص أعمال جديدة، والقدرة على تحسين مستوى التأثير على المجتمع وتخفيض المخاطر مع تفصيل ما تقوم به المؤسسة من عمل بخصوص المواضيع البيئية والصحية والسلامة. كما أن من مزايا تقرير الاستدامة ترسيخ مبادئ الحاكمية من أجل تحقيق التنمية المستدامة، وتوفير بنية تحتية متطورة وفعالة تشكل قاعدة متينة لبناء مدن مستدامة، وبناء اقتصاد حيوي يوفر نمواً طويلاً الأمد. ورصدت دراسة (Deloitte & Touche, 2011) أن المبادرة العالمية لإطار (GRI) قد لاقت قبولاً وانتشاراً في دول الاتحاد الأوروبي وتناول اجتماع المفوضية الأوروبية مبادئ (GRI) وأثرها في تحسين الإفصاح غير المالي.

وأشار (الارضي، ٢٠١١ : ٢٧٥) إلى أن العديد من الدول والمنظمات العالمية الاقتصادية والهيئات المحاسبية في الكثير من المؤتمرات أكدت على قبول تلك المبادئ ومنها منتدى دافوس الاقتصادي الذي تم التأكيد فيه على أن الاعتماد على إطار (GRI) كمعيار يحكم التقرير سيحقق المطلوب من تقرير المسؤولية الاجتماعية ومصدر رئيس في توفير المعلومات غير المالية، أما مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) في العام ٢٠١٠ أكد على الحاجة إلى تحويل مفهوم الاستدامة إلى استراتيجية ملموسة داخل الوحدات الاقتصادية، وطلقت الأمم المتحدة عشرة مبادئ ضمن الاتفاق العالمي في مجالات حقوق الانسان والعمل والبيئة ومكافحة الفساد هو الأكثر شمولاً لاحتوائه على مؤشرات إفصاح عن الاداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي. أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2006) فقد أكد تأييده اعتماد مبادئ (GRI) كأساس لإعداد تقرير الاستدامة لقدرته على تعزيز شفافية الإفصاح غير المالي كونه يستخدم لغة مبسطة عند التقرير عن أداء الوحدات الاقتصادية الاجتماعية والاقتصادية والبيئي.

خامساً. الآثار البيئية والاقتصادية للفيروس التاجي متعدد الأبعاد (COVID-19): لقد اعتبرت منظمة الصحة العالمية الفيروس التاجي وباء في ١١ آذار ٢٠٢٠، بعد ادراكها سرعة انتشاره ومضاعفات العدوى السريعة، والتأثير المتوقع على صحة الانسان والمجتمعات والاقتصاد. (محمود وحسين، ٢٠٢٠)

ويرى (Danyluk, 2020) أن جائحة (COVID-19) تحولت إلى صدمة اقتصادية في سوق العمل، وكان لها تأثير كبير على الاقتصاد بشكل عام. وأشار (ILO, 2020) إلى أن أهم الآثار التي ظهرت نتيجة هذا الوباء هو الانكماش الاقتصادي وتوقعات ازدياده بما يؤدي إلى الركود حتى بعد إيجاد العلاج له، فضلاً عن تفشي حالات البطالة وعجز السداد للائتمان، وهبوط في أسعار الأسهم في الأسواق المالية. ويرى (ILO, 2020) أن التخفيف من آثار هذا الوباء على عالم العمل يمكن أن يكون من خلال التركيز على التدابير في ظل معايير العمل الدولية بما يتماشى مع توصيات منظمة الصحة العالمية وتوجيهاتها: أولهما حماية العمال وأصحاب العمل من خلال تحسين تدابير الصحة والسلامة المهنية، بما في ذلك التباعد الاجتماعي، وتوفير المعدات الوقائية (خاصة للعاملين في مجال الصحة والعاملين في المجالات المساندة، والمتطوعين وغيرهم ممن هم على اتصال دائم بالناس)، وإجراءات النظافة الصحية وأشكال تنظيم العمل (مدعومة بحملات

الإعلام والتوعية)، ومن خلال الحوار الاجتماعي بين أصحاب العمل والعمال وممثليهم، على سبيل المثال لجان الصحة والسلامة المهنية؛ وتشجيع ترتيبات العمل المرنة المناسبة، مثل العمل عن بعد؛ ومنع التمييز والاستبعاد المتعلقين بـ (COVID-19)؛ تعزيز وصول الجميع إلى الخدمات الصحية الممولة بشكل جماعي للجميع، بما في ذلك العمال غير المؤمن عليهم وأسرهم، الأمر الذي يتطلب دعمًا واستثمارًا عامًا على نطاق واسع، والثاني بذل جهود سياسية منسقة وواسعة النطاق في الوقت المناسب، لتوفير فرص العمل ودعم الدخل وتحفيز الاقتصاد والطلب على العمالة.

ومما سبق نلاحظ أن هناك مؤشرات تشير إلى أن هناك آثار كبيرة ستتبعكس على تقارير الوحدات الاقتصادية المالية وغير المالية (تقارير الاستدامة بشكل خاص)، وبالأخص عندما زادت مسؤولية الوحدات الاقتصادية الاجتماعية والتي يتطلب منها القيام بمزيد من الأعمال والإفصاح عن مدى التزامها بمسؤولياتها؛ لتتيح لأصحاب المصالح ومستخدمي تلك التقارير اكتساب فهم أكبر واستيعاب أكثر لما قامت به تلك الوحدات الاقتصادية في ظل تفشي الفيروس التاجي.

سادساً. احتياجات أصحاب المصالح لتقارير الاستدامة: يتعدد اصحاب المصلحة (وكل منهم له احتياجاته من المعلومات)، ويعرف معهد ستانفورد للأبحاث أصحاب المصلحة بصفة عامة كأول تعريف لهذا المصطلح سنة ١٩٦٣، بأنهم المجموعات التي يتوقف استمرار الوحدات الاقتصادية على دعمها. إلا أن هناك حاجة لإعداد تقرير عن الاستدامة يحتوي على معلومات عن محركات القيمة غير المالية، والفرص المستقبلية والمخاطر المحيطة، ومن هذه المخاطر الازمات ومنها انتشار الفيروس التاجي في مطلع العام ٢٠٢٠ الذي أثر كثيراً على قيم أصول الوحدات الاقتصادية، إذ أصبحت القيمة المحاسبية لا تعكس القيمة الحقيقية لها، الأمر الذي يتطلب إعادة تقييمها بيئياً واقتصادياً باعتماد مؤشرات مستحدثة تلبي متطلبات واعتبارات المحاسبة الحالية من خلال الإفصاح عن الاداء البيئي، الذي يجب مراعاته عند إعداد تقرير الاستدامة، للوفاء باحتياجات اصحاب المصالح مع ضرورة مراعاة ما يلي:

- إن الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير يجب أن تكون معلومات موثوقة وشفافة.
- ضرورة ان يكون المحاسبين منفحين لتعلم كيفية التقرير عن الاحتياجات الفعلية للمستخدمين.
- اعتبار التقرير عن الانشطة البيئية في تقارير الاستدامة متغير فاعل ضمن نموذج الوحدة الاقتصادية ويرتبط بتغير اهدافها من الربح السريع والنمو المستدام.
- التكامل بين الاداء المالي الذي يتم التقرير عنه في التقارير المالية والقضايا المستحدثة لأبعاد الاستدامة.

- ضرورة العمل على تطوير الإفصاح عن الاداء البيئي في تقرير الاستدامة بما يضمن اعداده بمستوى عالي من الدقة والشفافية لإضفاء صفة الموثوقية عليه لتسهيل عملية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية.

سابعاً. الإفصاح عن الاستدامة: إن المعلومات هي مادة القرار الإداري، حيث يتوقف نجاح القرار على مدى صحة المعلومات ودقتها وطريقة تنظيمها، كما ويجب أن تتصف المعلومات بالشمول والواقعية ودقة العرض وتوفيرها بوقتها واقتصاداتها، كلما زادت جودتها وكفايتها وملائمتها لاتخاذ القرارات الرشيدة والملائمة (الجاي والخفاجي، ٢٠١٨). كما ويرى (رشوان، ٢٠١٧: ٣٤) أن للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة في التقارير المالية لتشجيع الاستثمار؛ فإذا لم يسهم الإفصاح في معالجة آثار عدم التأكد، فإنه سيعجز عن التأثير على نتائج بدائل القرارات الاستثمارية المرتبطة

والمتوقع حدوثها في المستقبل، كما أن تقارير الاستدامة يجب أن تتضمن انعكاسات الأداء البيئي الحقيقي للشركة خصوصاً في ظل الازمات، لأن القدرة على التنبؤ تعتمد بشكل خاص على واقعية ومدى شمولية المعلومات.

مما سبق يتفق الباحث مع هذه الدراسات من أن تطوير الإفصاح عن الاداء البيئي بالتزامن مع تطوير التقارير المالية خلاف الإفصاح عن الحالات العادية وفق معايير (GRI) والأخذ بعين الاعتبار انعكاسات الآثار المحاسبية للآزمات الاقتصادية ضمن تقارير الاستدامة، سيسهم في زيادة جودة الإفصاح وتوفير معلومات ملائمة لا توفرها التقارير الحالية، لضمان أكبر قدر من الشفافية. ويستنتج الباحث مما سبق أن تقارير الاستدامة يجب أن تتصف بالشمول والواقعية، أي يجب أن تعطي المعلومات جميع ممارسات الوحدة الاقتصادية ومنها مسؤوليتها البيئية، وأن تعكس تقاريرها أداؤها المالي الحقيقي، ومن هنا جاءت الاضافة العلمية لإدراج بنود عن الاداء البيئي في ظل جائحة كورونا والتي لن تنص عليها معايير (GRI) ولم يتم قياسها والإفصاح عنها، وإنما يتم الإفصاح عن القيم المحاسبية من الإيرادات والتكاليف ضمن البنود الأساسية والفرعية، والتي يتطلب تعديلها لتعبر أكثر عن واقع أداء الوحدة الاقتصادية البيئي.

ثامناً. دوافع الإفصاح عن تقارير الاستدامة: لمعرفة دوافع الإفصاح المحاسبي على تقارير الاستدامة للوحدات الاقتصادية يتطلب التكامل بين مدخلين، المدخل الاول النظريات المبررة لإعداد تقرير الاستدامة والإفصاح عنه، متمثلة بنظرية الشرعية (Legitimacy theory) التي تشير الى أن هناك عقد اجتماعي بين الوحدة الاقتصادية والمجتمع (Chelli et al., 2014: 283)، ونظرية اصحاب المصالح Stakeholder Theory التي تحدد اصحاب المصالح المباشرين وغير المباشرين وأنهم جميعاً لهم نفس الحق في المعاملة المتماثلة من جانب الوحدة الاقتصادية، وتوفير معلومات تمكنهم من تقييم أدائها (Du Plessis & Grobler, 2014: 267-277)، ونظرية الوكالة Agency Theory التي تنص على قياس الاصيل (المساهم) بالتعاقد مع الوكيل (الإدارة) لإدارة اصول الوحدة الاقتصادية كما يحدث الخلاف بين الوكيل والاصيل نتيجة تعارض المصالح بينهما، ويدعم ذلك التعارض عدم تماثل المعلومات المتاحة للطرفين، ومن ثم فإن الإفصاحات الجوهرية ضمن تقرير الاستدامة تستخدم لتخفيض عدم تماثل المعلومات وكأداة لتخفيض المخاطر وعدم التأكد الذي يشعر به المستثمرون لغرض ترشيد قراراتهم (Aggarwal, 2013: 60-70).

أما المدخل الثاني فهو الدراسات المسحية ومنها دراسة (KPMG, 2012) والتي توصلت الى أن اهم دوافع الوحدات الاقتصادية لتطوير الإفصاح ليشمل أنشطة الاستدامة هي الاعتبارات البيئية والاخلاقية والاقتصادية وسمعة الوحدة الاقتصادية والابتكار والتعلم أضف الى ذلك دوافع تتعلق بالعاملين وتدنية وإدارة الاخطار وتقوية العلاقات مع الموردين وسهولة الحصول على راس المال، وكذلك تحسين كفاءة سوق الاوراق المالية. أما دراسة (EY, 2013) فقد توصلت الى ان الدوافع التي ادت لقيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن أنشطة الاستدامة واعداد التقرير عنها هي تحسين شهرة وسمعة الوحدة الاقتصادية وزيادة انتماء العاملين وتوفير معلومات عن الاداء البيئي والاجتماعي للوحدة الاقتصادية وتعديل رؤية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية وزيادة انتماء العملاء، أضف الى ذلك تقليل الفاقد في الانتاج وتحسين العلاقات مع الجهات الحكومية ورقابة وإدارة الاخطار على المدى البعيد وتقليل تكلفة الانتاج وزيادة الربحية على الامد الطويل وتسهيل الحصول على التمويل.

ويرى الباحث أن الدراستين متقاربتان في نتائجهما، وفي إطار التكامل بين المدخلين السابقين يمكن أن نوجز الآثار الايجابية للإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة آخذين بعين الاعتبار الاطراف اصحاب المصالح الشاملة من خلال المصفوفة في الجدول (١) الآتي:

الجدول (١): الآثار الايجابية للإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقرير الاستدامة

أصحاب المصالح الآثار الايجابية	الموردون	العاملين	الزبائن وحملة الاسهم	اطراف المجتمع والبيئة ذوي العلاقة من المستخدمين (الداخليين والخارجيين)
تحسين الاداء المالي وتحقيق القيمة المضافة	تحقيق علاقات أفضل مع الموردین خلق فرص لمجالات أعمال جديدة	تحسين القدرة التنافسية	الدخول الى اسواق جديدة تحقيق نمو في القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية	سياق الاستدامة
إدارة اخطار الاعمال	تقليل الضرر المتعلق بسلسلة التوريد	ممارسات أفضل لحوكمة الوحدات الاقتصادية مزيداً من الشفافية والالتزام	إدارة مخاطر سمعة الوحدة الاقتصادية	إدارة مخاطر البيئة
جذب التمويل	----	----	تعدد مصادر التمويل انخفاض تكلفة التمويل	تحقيق متطلبات سوق العراق للأوراق المالية
تحسين كفاءة وفعالية العملية الانتاجية	تحقيق علاقات أفضل	خفض تكلفة الانتاج وتقليل الفاقد التوجه نحو الابتكار	----	----

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على (KPMG, 2012) و (EY, 2013).

من المصفوفة السابقة يتضح لنا أن الاثر الايجابي للإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقرير الاستدامة سيؤدي إلى الآتي:

١. تحسين الاداء المالي وتحقيق القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية من خلال تحقيق قدر من الانضباط الداخلي بين العاملين، وتقوية انظمة الرقابة الداخلية وتحسين أداء ادارة الوحدة الاقتصادية وتوجيهها الى سلع وخدمات أكثر قبولاً في بيئة الاعمال المهمة بيئياً، مما ينعكس على الاداء المالي وتحقيق القيمة الاقتصادية المضافة على المدى الطويل.
 ٢. يعد الإفصاح عن البعد البيئي ضمن تقرير الاستدامة أحد أهم الادوات الفعالة للتنبؤ بالمخاطر المحيطة بالوحدة الاقتصادية وإدارتها، حيث يسمح هذا التقرير للوحدة الاقتصادية بتقليل خطر ندرة الطاقة واكتساب ثقة المجتمع من خلال تجنب خطر القبول الاجتماعي عبر الشفافية التي يحققها الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقرير الاستدامة.
 ٣. يحقق الإفصاح عن البعد البيئي ضمن تقرير الاستدامة مشروعية أعمال الوحدة الاقتصادية ويساهم في تعزيز كفاءة اسواق المال ووصف المخاطر المرتبطة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي واستراتيجية ادارتها.
 ٤. ان الإفصاح عن البعد البيئي في تقرير الاستدامة يؤدي الى تحسين كفاءة وفعالية العملية الانتاجية، ويتطلب ذلك خلق علاقات بين الموردین والادارة التنفيذية والعملاء وحملة الاسهم من اجل استدامة سلسلة التوريد وتحسين كفاءتها، وتشجيع العاملين نحو الابتكار.
- وفي سياق تطوير الإفصاح عن البعد البيئي في تقارير الاستدامة اشار (ميلاد، ٢٠١٦: ٢١٤) بأن (IFAC, 2005)، أصدر توصيات بشأن الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن قضايا

البيئة في القوائم المنشورة للوحدات الاقتصادية متعددة الجنسية، وبالأخص الوحدات الاقتصادية في القطاع الصناعي والتي تترك آثاراً على البيئة.

وأكد معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) في عام ٢٠٠٩ على القضايا المرتبطة بالبيئة وتأثيرها على أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة وبالأخص في الوحدات الاقتصادية المندمجة، ومدى أهمية الاحتكام لمعياري (IFRS3 , IFRS7)، والزامها بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة والأضرار البيئية الناجمة من الأصول الثابتة مثل الانبعاثات الحرارية والغازات والملوثات البيئية ومدى تأثيرها على الأمن البيئي، والإفصاح عن الاستعدادات التي ستخضعها الوحدات الاقتصادية الدامجة من خلال زيادة نطاق الإفصاح عن المساهمات المرتقبة والتي من شأنها أن تخفف معدلات التلوث البيئي.

ويمكن استنتاج طريقة تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة على تحسين جودتها لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من خلال الجدول (٢) الآتي:

الجدول (٢): مؤشرات الإفصاح عن الأداء البيئي اللازم توافرها ضمن تقارير الاستدامة

رمز المؤشر	المؤشرات	القياس	GRI
DI	استهلاك الطاقة المباشر وغير المباشر	ترشيح إجمالي استهلاك الطاقة المختلفة.	1-302 2-30
EI	شدة الطاقة	كمية الطاقة الحديثة الأقل تلوثاً والمستخدمه بصورة المباشرة وزيادة الاستثمارات في التكنولوجيا الخالية من التلوث.	3-302
P E S	مصادر الطاقة الأولية	نوع الطاقة المستخدمة والموارد المخصصة لمعالجة الأضرار البيئية الناتجة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية.	1-302
E P	السياسة البيئية	قيام الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن المخاطر البيئية المحتملة وسيناريو إدارتها من قبل الوحدة الاقتصادية، وكذلك نشر ومتابعة سياساتها تجاه البيئة التي تتضمن خطط مستقبلية للحد من الانبعاثات الضارة.	
E I	التأثيرات البيئية	الالتزام بقوانين وإجراءات حماية البيئة ومدى تحمل الوحدة الإفصاح عن الأداء البيئي في تقارير الاستدامة بما يجعلها أكثر واقعية وشمولية من خلال تحمل الوحدة الاقتصادية مسؤوليتها القانونية لتأثيرات أعمالها وأنشطتها على البيئة؟	1-307

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

المحور الثالث: دراسة مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن الأداء البيئي

في هذا المحور سيتم من خلال الدراسة التحليلية توضيح كيف يؤثر الإفصاح عن البعد البيئي ضمن تقارير الاستدامة المبنية على مبادئ (GRI) على جودة التقارير المستدامة لتلبية احتياجات أصحاب المصالح، من خلال:

أولاً. تحليل البيانات: تم تحليل البيانات المنشورة لمجموعة من الوحدات الاقتصادية المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ والتي تم الحصول عليها من الموقع الإلكتروني لسوق العراق ومواقع الوحدات الاقتصادية ذاتها. وبعد إجراء عملية تحليل التقارير والبيانات المالية للوحدات الاقتصادية عينة البحث واستخلاص نتائجها؛ اعتمد الباحث على نوعين من الأساليب الإحصائية لتحليل النتائج وهما:

❖ **اسلوب التحليل الوصفي:** تقييم مستوى توافر الإفصاح عن مؤشرات (GRI) وخصوصاً مؤشرات الاداء البيئي في تقرير الاستدامة. وتم تحليل البيانات واستخراج النتائج بطريقة سهلة وسريعة في ضوء مستوى قياس المتغير كمرجعية لتقييم مستوى توافر الإفصاح، وذلك من خلال استخدام المتوسطات الحسابية وانحرافات تلك المؤشرات باستخدام حزمة البرامج الإحصائية في العلوم الاجتماعية (SPSS) وفقاً للمقياس الآتي:

١. المؤشر الذي يقل المتوسط الحسابي فيه عن (0-1.99) يعني ذلك عدم وجود إفصاح وفق معايير (GRI).

٢. المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (2-3) يعني ذلك وجود إفصاحات عن الاداء البيئي في تقرير استدامة ضئيل.

٣. المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (3.1-3.75) يعني ذلك وجود إفصاحات عن الاداء البيئي في تقرير استدامة متوسط.

٤. المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (3.75-4.5) يعني ذلك وجود إفصاحات عن الاداء البيئي في تقرير استدامة جيد.

٥. المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (4.5-5.25) يعني ذلك وجود إفصاحات عن الاداء البيئي في تقرير استدامة مختصر.

٦. المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (5.25-6) يعني ذلك وجود إفصاحات عن مؤشرات الاداء البيئي في تقرير استدامة مفصل.

٧. المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (6-7) يعني ذلك وجود إفصاحات عن مؤشرات الاداء البيئي في تقرير استدامة مطور.

وبناء على مقياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات (GRI) سيتم تحديد مدى التزام الوحدات الاقتصادية عينة البحث بالإفصاح عن مؤشرات الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة الخاصة بها.

❖ **التحليل الكمي:** ويشمل هذا التحليل معاملات الارتباط (Correlation) لتحديد شكل العلاقة خطية أم غير خطية، ويرمز له بالرمز (R)، وقد تم استعمال معامل ارتباط سبيرمان في هذا البحث لمناسبته لطبيعة بيانات قائمة الاستبيان. ويستعمل هذا المعامل إذا كانت بيانات الدراسة من النوع الذي يعتمد على قوائم الاستبيان، ولا يشترط أن تكون البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً، كما يستعمل في حالة إذا كان هناك علاقة طردية بين متغيرين إحصائيين ضمن برنامج (SPSS) المتمثلين في كل من المتوسط الحسابي ومعامل الارتباط.

ثانياً. مناقشة النتائج: يقوم الباحث وفقاً لما سبق بتطوير الإفصاح المحاسبي ضمن المؤشرات الموضحة في الجدول (٣)، المكونة لتقرير الاستدامة والإفصاحات الحالية لمؤشرات الاستدامة لغرض تحديد مدى دقة الفرضية الآتية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وجودة تقرير الاستدامة.

الجدول (٣): ترميز المتغيرات

المتغيرات	استهلاك الطاقة المباشر وغير المباشر	شدة الطاقة	مصادر الطاقة الأولية	السياسة البيئية	التأثيرات البيئية
ترميزها	DI	EI	P E S	E P	E I

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

وقام الباحث بتصميم مكونات الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقرير الاستدامة وفقاً لمقياس لكرت التدرجي ليبدأ من (1-7) وتشير درجة المقياس الى مستوى الإفصاح المتوفر؛ فكلما زادت درجة المقياس زاد مستوى الإفصاح عن المؤشر المراد الإفصاح عنه؛ ويوضح الجدول (٤) الاتي الدرجات المقترحة من قبل الباحث للمقياس ومدى توفره في الوحدات الاقتصادية عينة البحث كما يلي:

الجدول (٤): مقياس توافر المؤشر

السلم	عدم وجود افصاح وفق معايير (GRI)	الإفصاح ضئيل بالتقارير	الإفصاح متوسط	الإفصاح جيد	وجود تقرير استدامة مختصر	وجود تقرير استدامة مفصل	وجود تقرير استدامة مطور
الرمز	1	2	3	4	5	6	7

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

والآتي البيانات التي تم الحصول عليها من المواقع الالكترونية للوحدات الاقتصادية، ويظهر الجدول (٤) التالي مستوى توافر الإفصاح عن مؤشرات البعد البيئي ضمن تقرير الاستدامة السابق ذكرها في الجدول (٣) وحسب الوحدات الاقتصادية:

الجدول (٤): مستوى الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة لدى الوحدات الاقتصادية عينة البحث للسنوات ٢٠١٨-٢٠١٩-٢٠٢٠

قطاع	ت	اسم الوحدة الاقتصادية	2018					2019					2020				
			EI	EP	PES	EI	DI	EI	EP	PES	EI	DI	EI	EP	PES	EI	DI
المصرفي	1	مصرف العربية الاسلامي	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
	2	المصرف المتحد للاستثمار	7	3	1	1	3	7	1	1	1	7	1	1	1	7	1
	3	مصرف بغداد	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	4	مصرف اسيا العراق الإسلامي للتمويل والاستثمار	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	5	مصرف المنصور للاستثمار	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
اتصالات	6	زين	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
	7	أسيا سول للاتصالات	3	3	1	1	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
الصناعية	8	الوحدة الاقتصادية الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	9	شركة المنصور للصناعات الدوائية	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	10	شركة بغداد للمشروبات الغازية	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
السياحة	11	شركة مدينة ألعاب الكرخ السياحية	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	12	فندق السدير	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
عقار		شركة الدار العقارية	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على الكشوف المالية للوحدات الاقتصادية عينة البحث.

ويبين الجدول (٥) التالي حساب متوسط الإفصاح عن مؤشرات الاداء البيئي ضمن التقارير المالية اعتماداً على برنامج (Excel) وبيانات الجدول (٤)، حيث كانت النتائج كما يلي:

الجدول (٥): متوسط الإفصاح عن مؤشرات الاداء البيئي ضمن تقارير التقارير المالية

البيان	مؤشرات الاداء البيئي			
	استهلاك الطاقة المباشر وغير المباشر	شدة الطاقة	مصادر الطاقة الأولية	السياسة البيئية
	DI	EI	PES	EP
المتوسط عند كل مؤشر خلال الثلاثة سنوات لإجمالي الوحدات الاقتصادية	2,6	2,9	2,5	2,5
المتوسط العام	2,6			

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يلاحظ الباحث من الجدول (٥) أن المتوسط الحسابي للمؤشرات الخمسة تراوحت بين (2.5) و(2.9)، مما يشير الى أن الإفصاح عن جميع المؤشرات الخمسة ضمن التقارير المالية للوحدات الاقتصادية عينة البحث كان ضئيلاً، كما وقدر المتوسط العام بـ (2.6) مما يدل ذلك أيضاً على أن الإفصاح عن مؤشرات اداء البعد البيئي بشكل اجمالي في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية عينة البحث كانت ضئيلة ايضاً. ونستنتج مما سبق أن ضعف الإفصاح عن المؤشرات البيئية في تقرير الاستدامة يؤدي الى أن هناك حاجة لأصحاب المصالح لمعلومات يتطلب اضافتها كمؤشرات جديدة، تعبر عما قامت به الوحدات الاقتصادية من مبادرات في تلك الجوانب الخمسة والتي لم تكن من ضمن المتطلبات الواجب القيام بها لتحسين جودة التقارير المستدامة والإفصاح عن قيمها المحاسبية. كما أن المعلومات المتضمنة في تقارير الاستدامة لن تساعد في الحكم عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على إمكانية القيام بتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بالمخاطر البيئية المحيطة بالوحدة الاقتصادية وإدارتها، ويتحقق ذلك من خلال تقديم ممارسات أفضل لحوكمة الوحدات الاقتصادية مع مزيد من الشفافية واكتساب ثقة العملاء وحملة الاسهم الطمأنينة لاسيما مع حالات الفشل المالي. ومنه يمكن استنتاج أن تطوير الإفصاح عن الاداء البيئي في تقارير الاستدامة والتعبير عن الربح الحقيقي والقيمة المحققة يسهم في تحسين جودة التقارير المالية ويلبي احتياجات أصحاب المصالح، ويبين الجدول (٦) تحليل نتائج اختبار الارتباط بين المؤشرات كما يأتي:

الجدول (٦): نتائج تحليل اختبار الارتباط

EMDOS	EI	EP	PES	EI	DI		
					1	م. الارتباط	DI
						المعنوية	
				1	0.806 **	م. الارتباط	EI
					0.000	المعنوية	
			1	0.994**	0.772 **	م. الارتباط	PES
				0.000	0.000	المعنوية	
		1	0.989**	0.989**	0.768 **	م. الارتباط	EP
			0.000	0.000	0.000	المعنوية	
	1	0.989**	0.994**	1	0.806**	م. الارتباط	EI
		0.000	0.000	0.000	0.000	المعنوية	
1	0.993**	0.983**	0.987**	0.993**	0.864**	م. الارتباط	EMDOS
	0.000	0.000	0.000	0.000		المعنوية	

** الارتباط عالي عند مستوى معنوية 0.01.

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على برنامج (SPSS).

يلاحظ من الجدول (٦) ما يلي:

١. المتغير الأول: مؤشر استهلاك الطاقة المباشر وغير المباشر (DI) أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود تأثير لهذا المتغير على المتغيرات الأخرى، وأن المؤشر استهلاك الطاقة المباشر وغير المباشر (DI) يرتبط بمؤشر (EI) بنسبة 80.6%، وبمؤشر (P E S) بنسبة 77.2%، وبمؤشر (EP) بنسبة 76.8%، وبمؤشر (EI) بنسبة 80.6% والارتباط الكلي بمجموع المؤشرات (EMDOS) بنسبة 86.4%.
 ٢. المتغير الثاني: مؤشر شدة الطاقة (EI) فإنه يرتبط بمؤشر (PES) بنسبة 99.4%، وبمؤشر (EP) بنسبة 98.9%، وبمؤشر (EI) بنسبة 100%، أما الارتباط الكلي بمجموع المؤشرات (EMDOS) بنسبة 99.3%.
 ٣. المتغير الثالث: مؤشر مصادر الطاقة الأولية (P E S) يرتبط مع مؤشر (EP) بنسبة 99.8%، وبمؤشر (EI) بنسبة 99.4%، والارتباط الكلي بمجموع المؤشرات (EMDOS) بنسبة 98.7%.
 ٤. المتغير الرابع: المؤشر السياسة البيئية (EP) يرتبط مع مؤشر (EI) بنسبة 98.9%، أما الارتباط الكلي بمجموع المؤشرات (EMDOS) بنسبة 98.3%.
 ٥. المتغير الخامس: مؤشر التأثيرات البيئية (EI) أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود تأثير لهذا المتغير على المتغيرات الأخرى وأنه يرتبط بمجموع المؤشرات (EMDOS) بنسبة 99.3%.
- ويستنتج البحث ان الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة يمثل أحد ادوات الشفافية ويسهم في تحسين مؤشرات الاداء المالي وغير المالي وبالتبعية تحسين جودة التقرير المالي وغير المالي، وبناءً على ما سبق تثبت صحة الفرض القائل: "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وجودة تقرير الاستدامة".

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

- أولاً. الاستنتاجات:** في ضوء تحقيق هدف البحث والإجابة على مشكلته المتمثلة في مدى مساهمة تطوير الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة في تحسين جودتها تم التوصل الى النتائج الآتية:
١. تواجه الوحدات الاقتصادية تحديات عند اعداد تقارير الاستدامة والإفصاح عنها، ويظهر ذلك جلياً من خلال تباين محتوى تقارير الاستدامة من حيث الشكل، والاهمية النسبية للمعلومات الواردة فيه واسلوب الإفصاح عنها.
 ٢. ان الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة يحقق الكثير من الآثار الايجابية لأصحاب المصالح مما ينعكس على تحسين الاداء المالي للوحدة الاقتصادية، وإدارة مخاطر الاعمال، وخلق قيمة اقتصادية مضافة للوحدة الاقتصادية وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.
 ٣. معظم الوحدات الاقتصادية عينة البحث مستوى افصاحها عن مؤشرات الاداء البيئي ضعيف جداً، ويعكس ذلك عدم الوعي الكافي بثقافة التنمية المستدامة واهمية الإفصاح عنها في التقارير.
 ٤. أظهرت نتائج التحليل أن هناك علاقة ارتباط ذات تأثير معنوي بين الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي وجودة تقارير الاستدامة، مما يعكس اتجاه الادارة لتحسين شفافية الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي لتلبية احتياجات اصحاب المصالح من المعلومات المحاسبية كمقاييس لجودة التقارير.

- ثانياً. التوصيات: بناء على الاستنتاجات التي تم التوصل لها يوصي البحث بالآتي:
١. تطوير الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي ضمن تقارير الاستدامة بشكل يجعلها تعبر عن الربح الحقيقي بكل شفافية من خلال إدراج مؤشرات جديدة بما يسهم في تلبية احتياجات أصحاب المصالح كخطوة مستحدثة لتطوير تقرير الاستدامة.
 ٢. زيادة وعي مستخدمي ومعدّي القوائم المالية بمدى أهمية الشفافية والإفصاح عن جهود الوحدة الاقتصادية في مجال التقرير عن الاداء المستدام من خلال الدورات التدريبية وادماج التنمية المستدامة ضمن المقررات الدراسية الجامعية وتوجيه البحث العلمي مستقبلاً صوبها.
 ٣. الاتجاه نحو زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي واعداد تقارير غير مالية الزامية مكملّة لتقرير الاستدامة لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي مع قيام الجهات مجلس معايير المعايير المحاسبية العراقي والجهات المهنية بإصدار معيار محاسبي ينظم الجوانب المحاسبية لتقرير الاستدامة من حيث الشكل والمضمون بهدف توحيد نموذج تقرير الاستدامة.
 ٤. اصدار القوانين والتشريعات وإلزام الوحدات الاقتصادية المدرجة في الأسواق المالية بالإفصاح عن ممارساتها لدعم تقرير الاستدامة وفقاً لمتطلبات (GRI) مع منح حوافز للوحدات الاقتصادية الأكثر افصاحاً بهدف نشر ثقافة الاستدامة.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. الارضي، محمد وداد، (٢٠١١)، تقييم وتطوير تقرير الاستدامة المعد في ضوء مبادئ المبادرة العالمية للتقارير GRI كمدخل لتوفير حاجات سوق المال المصري من المعلومات غير المالية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد ٢.
٢. الجاوي، طلال محمد علي، الخفاجي، إيمان جواد أحمد، (٢٠١٨)، محاسبة الاستدامة والشفافية وفق مؤشرات S&P/ISX/ESG ومعايير الـ GRI، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٣. رشوان، عبد الرحمن محمد، (٢٠١٧)، دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جودة معلومات التقارير المالية وأثرها على ترشيد أحكام قرارات المستثمرين -دراسة ميدانية على بورصة فلسطين، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد ١٧.
٤. محمد، فهم ابو العزم، (٢٠١١)، تقييم وتطوير تقرير الاستدامة المعد في ضوء مبادئ المبادرة العالمية للتقارير GRI كمدخل لتوفير حاجات سوق المال المصري من المعلومات غير المالية، مجلة المحاسبة المصرية، العدد ٢.
٥. محمود، صدام محمد، حسين، علي إبراهيم، (٢٠٢٠)، تداعيات الأزمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية -فيروس كورونا (COVID-19) أنموذجاً- دراسة نظرية تحليلية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، مجلد ١٦، عدد ٤٩، الجزء ١.
٦. ميلاد، ريمون، (٢٠١٦)، الآثار الايجابية لتقرير الاستدامة: دراسة ميدانية على الوحدات الاقتصادية المساهمة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، العدد ٤، الجزء ١.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Aggarwal, P., (2013), Impact of sustainability performance of company on its financial performance: A study of listed Indian companies. Global Journal of Management and Business Research (C: Finance), 13(11).
2. Aluchna, M., & Idowu, S. O., (2017), the Dynamics of Corporate Social Responsibility. Springer.
3. Burritt, Roger L. and Schaltegger, Stefan, (2010), Sustainability accounting and reporting: fad or trend? Accounting, Auditing & Accountability Journal, 23 (7), <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eme:aaajpp:v:23:y:2010:i:7:p:829-846>.
4. Carol A. Adams, Glen Whelan, (2009), "Conceptualising Future Change in Corporate Sustainability Reporting", Accounting Auditing & Accountability Journal, 22(1).
5. Chelli, M., Durocher, S., & Richard, J., (2014), France's new economic regulations: insights from institutional legitimacy theory. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 27(2).
6. Danyluk, K., (2020), Clearly IFRS-Accounting Considerations Related to Corona-virus Disease 2019, Deloitte. Récupéré sur <https://www.iasplus.com>.
7. Deloitte & Touche, (2011), Sustainability disclosure 101, Frequently asked questions about sustainability disclosure & reporting.
8. Du Plessis, N., & Grobler, A. F., (2014), Achieving sustainability through strategically driven CSR in the South African retail sector. Public Relations Review, 40(2).
9. Eccles, R. G., Serafeim, G., & Krzus, M. P. (2011). Market interest in nonfinancial information. Journal of Applied Corporate Finance, 23(4).
10. Ernst and Young, (2013), Value of Sustainability Reporting. boson college center for corporate citizenship and Ey Survey: <https://www.slideshare.net/sustainablebrands/value-of-sustainability-reporting>
11. Ferrero, J., Sanchez, I. and Ballesteros, B., (2015), "Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure", Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 22(1).
12. ILO International Labour Organisation, (2020), COVID-19 and the world of work: Impact and policy responses. 1st Edition,
13. International Accounting Standards Board (IASB) and Deloitte & Touche, (2011), Sustainability reporting (including Integrated Reporting): <https://www.iasplus.com/en/binary/sustain/1109integratedreportingview.pdf>.
14. International Federation of Accountants, IFAC, (2009), Developments in the Financial Reporting Supply Chain - Results from a Global Study among IFAC Member Bodies.
15. International Federation of Accountants, IFAC, (2010), Developments in the Financial Reporting Supply Chain- Results from a Global Study among IFAC Member Bodies.
16. International Federation of Accountants, IFAC, (2011), Sustainability Framework 2.0 professional Accounting as Integrators.
17. Iyer, G., & Soberman, D. A., (2016), Social responsibility and product innovation. Marketing Science, 35 (5).

18. 24. Landau, A., Rochell, J., Klein, C., & Zwergel, B., (2020), Integrated reporting of environmental, social, and governance and financial data: Does the market value integrated reports? Business Strategy and the Environment, 29(4).
19. Mion, G., & Loza Adau, C. R., (2019), Mandatory nonfinancial disclosure and its consequences on the sustainability reporting quality of Italian and German companies. Sustainability, 11(17).
20. Rodrigue, M., (2014), Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 27.
21. Rodrigue, M., Magnan, M., & Cho, C., (2013), Is Environmental Governance Substantive or Symbolic? An Empirical Investigation. Journal of Business Ethics, 114(1).
22. The Institute of Chartered accountants in England & Wales, ICAEW, (2011), Developments in new Reporting Models Information for Better Markets Initiative. <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/developments-in-new-reporting-models-report>
23. Torelli, R., Balluchi, F., & Furlotti, K., (2020), The materiality assessment and stakeholder engagement: A content analysis of sustainability reports. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 27(2).
24. Vieira, A. P., & Radonjić, G., (2020), Disclosure of eco - innovation activities in European large companies' sustainability reporting. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 27.

الملحق (١): مؤشر الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن تقارير التقارير المالية

رمز المؤشر	مؤشرات الاداء البيئي
DI	استهلاك الطاقة المباشر وغير المباشر
EI	شدة الطاقة
P E S	مصادر الطاقة الأولية
E P	السياسة البيئية
E I	التأثيرات البيئية