

قياس مستوى الإفصاح والشفافية في الإبلاغ وفق معيار الاستدامة (gri308) (Measuring the level of disclosure and transparency in reporting according to the sustainability standard (gri308))

أ.م. د اسعد المنشد

A.M.D. Asaad Munshed Mohamed

Bus.asaad.munshid@uobabylon.edu.iq

جامعة بابل كلية الإدارة والاقتصاد قسم العلوم المالية والمصرفية

University of Babylon

College of Administration and Economics

Department of Banking and Financial Sciences

مروة محمد حسين

Marwa Mohamed Hussein

hfsfre6@gmail.com

جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة

University of Karbala

College of Administration and Economics

Accounting Department

المستخلص

يسعى البحث الى قياس مستوى الإفصاح والشفافية في ظل الإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI308) للشركات الصناعية عينة البحث من خلال تحليل محتوى التقارير المالية وتقارير مراقب الحسابات وفقاً لسلسلة زمنية من البيانات امتدت من عام 2016 ولغاية عام 2023 ، وقد استعمل البحث مؤشرات معيار الاستدامة (gri308) وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها ضرورة تشريع القوانين والتعليمات من قبل الجهات المختصة التي تلزم الشركات بتطبيق مؤشرات المعيار (GRI308) وتذليل الصعاب في جميع الجوانب التي تعرقل تطبيق معايير الاستدامة في العراق
الكلمات المفتاحية: مراقب الحسابات، الإفصاح والشفافية، معايير GRI

Abstract:

The research seeks to measure the level of disclosure and transparency in light of reporting on the sustainability standard (gri308) for industrial companies in the research sample by analyzing the content of financial reports and auditor reports according to a time series of data extending from the year (2016 to 2023). The research used indicators of the sustainability standard (gri308). The research reached a set of results, the most important of which is the necessity of enacting laws and instructions by the competent authorities that oblige companies to apply indicators of the standard GRI308 and to overcome difficulties in all aspects that hinder the application of sustainability standards in Iraq.

Keywords:: Auditor, Disclosure and Transparency, GRI.

1- المقدمة

نتيجة الالتزامات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي شهدتها العالم في السنوات الاخيرة بسبب اتباع نموذج الحداثة والذي يؤدي بدوره الى هدر الموارد استوجب الامر البحث عن حلول عاجلة ووقائية وقد خلصت عمليات البحث هذه الى انتقاد واسع للنموذج المتبع كأسلوب حياة. والحث على اتباع اسلوب التنمية المستدامة وعلى اثر ذلك ظهرت مبادرة الابلاغ العالمية GRI كواحدة من اهم المبادرات التي تشجع الشركات على الابلاغ عن اثار انشطتها البيئية الهدف من تلك المبادرة هو توفير لغة موحدة ومشاركة للشركات والاطراف ذات العلاقة للإفصاح عن تأثيرات انشطتها فضلاً عن تحسين جودة الابلاغ وشفافية المعلومات المحاسبية.

2- منهجية البحث

2-1 مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في زيادة الآثار البيئية السلبية التي تسببها الشركات او تساهم في احداثها والتي قد ترتبط ارتباطاً مباشراً بأنشطتها او منتجاتها او خدماتها بسبب علاقتها مع الموردين فضلاً عن ايلاء أهمية كبيرة للعمليات الاقتصادية وما يمكن ان تحققه من أرباح وتجاهل الآثار البيئية السلبية التي تتسبب بها للمجتمع الامر الذي يتطلب توسيع مجالات الإفصاح المحاسبي وعدم تركيزه على المعلومات التي تعكس العمليات المالية فقط ، وانما ينبغي ان يمتد لينطوي على العمليات الجديدة من أهمها الإفصاح عن الإسهامات البيئية ومن هنا تبرز مشكلة البحث العملية بالتساؤل الاتي:- هل تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الآثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308) وهل لديها الالمام الكافي بها؟

2-2 اهداف البحث

يهدف البحث بشكل رئيس الى تحقيق الاهداف الاتية :-

- 1- تسليط الضوء على جانب أكاديمي و معرفي مهم و حيوي في العمل الصناعي على المستوى المحلي ألا وهو تقويم المحتوى المعلوماتي ومستوى الاداء البيئي لتقارير الوحدة الاقتصادية المعدة وفق معايير ومؤشرات مبادرة التقارير العالمية (GRI 308).

- 2- تقديم اهم الجدلبيات الفكرية حول العلاقة بين متغيرات الدراسة؟
3- بيان مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI 308).

2-3 فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضيات الآتية:-

1- الفرضية الرئيسية الأولى

(H0) : لا تعاني الشركات من تدني مستوى الإفصاح والشفافية عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

(H1) : تعاني الشركات من تدني مستوى الإفصاح والشفافية عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

2- الفرضية الرئيسية الثانية

(H0) : لا تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

(H1) : تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308)

2-4 أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في كونه يلقي الضوء على بعد مهم من أبعاد الاستدامة الثلاثة ال وهو البعد البيئي وما له من تأثير كبير على الشركة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام ولتحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتي ستؤثر على قرارات مختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ومن هنا تبرز أهمية البحث في النقاط الآتية :

- 1- تأتي أهمية الدراسة من أهمية القطاع الذي ستطبق فيه وهو القطاع الصناعي وما يشكله من أهمية كبيرة للاقتصاد الوطني.
- 2- تأتي أهمية الدراسة عن طريق تقديم التوصيات لأصحاب القرار في الشركات بما يتعلق بتطبيق معايير الاستدامة البيئية وانعكاسها في تعزيز الإفصاح والشفافية للشركة.

2-5 مجتمع البحث وعينته

تم اختيار المجتمع من سوق العراق للأوراق المالية وتم اختيار (4) شركات خاصة (الشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات ، شركة بغداد للمشروبات الغازية ، شركة بغداد لصناعة مواد التغليف ، الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي) ، كعينة من الشركات العراقية بسبب توفر البيانات المالية على المواقع الرسمية لهذه الشركات ضمن الحدود الزمنية للبحث لمعرفة مدى التزامها بالإفصاح وفق معيار الاستدامة (gri308)

3- مفهوم الإفصاح البيئي والشفافية

يعرف الإفصاح البيئي على انه هو توفير المعلومات ذات الصلة بنشاط الشركة البيئي واهدافها العامة فيما يتعلق بالمجتمع والموظفين والمستهلكين ضمن القوائم المالية للشركة الامر الذي يساعد مستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات الاستثمارية والادارية (التخطيط والرقابة وتقييم الاداء) الرشيدة .(منصور,2021: 253)
وعرف الإفصاح البيئي للشركات يعرف على أنه تلك الإفصاحات التي تتعلق بتأثير أنشطة الشركة على البيئة المادية أو الطبيعية التي تعمل فيها هناك العديد من الفوائد المتصورة للإفصاح البيئي التي تدفع الشركات إلى الإبلاغ علناً (Haladu,2016:1785)

فيما تعرف الشفافية انها تتعلق بمدى انفتاح القطاع العام بجميع مكوناته بما في ذلك الإدارة الرشيدة فضلا عن الكشف عن المعلومات الأساسية وذات الصلة لأصحاب المصلحة عن أداء الوحدات الاقتصادية سواء المالي او البيئي وما يتبعه من دوافع بوضوح ثم التوصل إلى استنتاجات صحيحة حول عواقبه الفعالة (Goodson,et,al., 2012: 11).

3-1 أهمية الإفصاح البيئي والشفافية

تتمحور أهمية الإفصاح البيئي (Lu&Taylor,2018:108-110) من أهمية القضايا البيئية التي كانت ولا تزال المشكلة الرئيسية التي تواجهها الشركات لكون أن طبيعة عمليات الشركات شديدة التلوث ولها تأثير كبير على البيئة ، فمن الضروري التحقيق في كيفية تأثير الأداء البيئي للمؤسسات شديدة التلوث على أدائها المالي. في الآونة الأخيرة ، أصبح الإفصاح عن المعلومات البيئية (EID) شائعاً بشكل متزايد لأنه نهج بديل لإدارة الأداء البيئي للشركات وفقاً لنظرية أصحاب المصلحة ونظرية عدم تماثل المعلومات ولأن مسؤولية الشركة تتجاوز تعظيم عوائد المساهمين ، فهي تشمل أيضاً التركيز على المسؤولية البيئية .

اما أهمية الشفافية من وجهة نظر (Sonmez,2014:36) تتمحور حول إمكانية تحليل التفاصيل الصغيرة فيما يتعلق بأداء الوحدة المالي والبيئي وهو بذلك يمثل نهج وقائي لمنع وقوع عمليات الاحتيال للشركات من خلال توفير معلومات مفصلة للجمهور، وتلعب الشفافية دوراً وقائياً أيضاً في الأزمات المالية لأنها تعزز الثقة بين اصحاب المصلحة، لكونها واحدة من أهم ركائز الأسواق المالية لأنها تقلل من التقلبات بجعل السوق أكثر جاذبية وتمنع العمليات اللأخلاقية المتمثلة بتوفير معلومات خاطئة لطرف على حساب طرف اخر فضلا عن التنبؤ بالمخاطر وهي بذلك توفر بيئة فعالة للمشاركين في السوق

2-3 معوقات الافصاح البيئي والشفافية

- هناك بعض الأسباب التي تحول دون قيام الوحدات الاقتصادية بالكشف عن معلوماتها البيئية تم تصنيفها (76-72:2014, Ahmad&Ishwerf) (Sun,et.,al,2010:4-10) و (Pien,2020:2-3) على النحو التالي :
- أ- عدم وجود الزام قانوني: في العديد من البلدان النامية لا يكون الافصاح البيئي الزاميا وهذا ما يمنح الشركات السبب الرئيسي لعدم الكشف عن الاثار البيئي.
 - ب- نقص المعرفة والوعي البيئي: لكون الافصاح البيئي ظاهرة جديدة على الوحدات الاقتصادية في البلدان النامية ، من الطبيعي ان لا يكونوا على علم واطلاع بعملياتها ومتطلباتها .
 - ت- إدارة الارباح والمحافظة على سمعة الشركة : بمعنى ان الوحدات الاقتصادية لا تقوم بواجبها تجاه البيئة بشكل صحيح وان الافصاح عن تلك المعلومات سوف يضر فضلا انها تسعى لتحقيق اقصى قدر ممكن من الارباح دون ان تبالى بما تسببه من اثار تجاه البيئة .
 - ث- انعدام المنافسة بين الشركات على الافصاح : يحدث هذا في البلدان النامية حيث تحتاج الشركات إلى رؤية الفوائد الملموسة من الإفصاح ويمكن أن يحدث هذا في السوق الحرة.
 - ج- غياب منظمات المجتمع المدني الصديقة للبيئة يعتبر عامل سلبي حيث يمكن لمنظمات المجتمع المدني البيئية الضغط على الشركات للإفصاح عن معلوماتها البيئية
 - اما فيما يتعلق بمعوقات الشفافية فتظهر وفقا للقرارات المتخذة من اصحاب المصلحة الذين قد تتضرر مصالحهم السياسية أو الاقتصادية والاجتماعية (Moghaddam,2016:20) وتشمل:
 - ح- رفض اصحاب القرار التنازل للجمهور والاعتراف بأنهم مدنيون لالتزامات المساءلة لمن يحكمون.
 - خ- حجم الشركة مقارنة بكم المعلومات المطلوب الافصاح عنها بشفافية.
 - د- اتباع الاساليب اللاأخلاقية المتمثلة بالانتهازية والغش.
 - ذ- الفساد المالي والاداري والبيئي المستشري.
 - ر- إخفاء المعلومات عن بعض أصحاب المصلحة لحساب اطراف اخرى وجعلها صعبة الفهم.

3-3 مفهوم الاستدامة:

تشير الاستدامة إلى هدف المجتمع بالحفاظ على خصائص أو موارد أو عمليات أو وظائف معينة على المدى الطويل على الرغم من الازمات حيث تمثل الاستدامة العلاقة بين الطبيعة والمجتمع وفق نظام معين يكشف عن نمط معين يتم تمثيله في من خلال مفردات تحاول تفسير هذا السلوك وهي(المرونة والقدرة على التكيف والقوة والتوازن والمحافظة على النظم الاجتماعية والبيئية) على الرغم من أن هذه المفردات ليست مرادفات ، إلا أنها تشير جميعها إلى مدى قدرة هذه الأنظمة على تحقيق ذلك الهدف(Zapata & Muñoz, 2019:154-155).

وتعرف ايضا على انها حالة يفترض من خلالها التعايش الاجتماعي بما يتعلق بالرفاهية والعيش الكريم للإنسان دون اعتبارات العرق والجنس واللون ونبذ التطرف والحفاظ على البيئة الطبيعية بما يخص الطاقة الاولى وإدارة النفايات وندرة الموارد وتلوث الهواء فضلا عن المحافظة على حيوية البعد الاقتصادي (Toli& Murtagh,2020:2-6).

4-3 أهمية الاستدامة

تكمن أهمية الاستدامة كونها احد الاهداف الاساسية التي تحاول الشركات تحقيقها من اجل تحسين مركزها الاجتماعي والحصول على ميزة تنافسية ولان الاستدامة تبدأ من الانسان كونه المصدر الاساسي للتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية لذا يمكن تفسير هذه الأهمية بالاتي (المعموري, 2022: 81) :-

- تساهم في وضع خطة شاملة لتحديد اهداف الشركة برؤية ورسالة مستقبلية أكثر توازنا وتتسم بالعدالة .
- الفصل بين الآثار الاجتماعية والاقتصادية فضلا عن بيان أهمية الجانب البيئي و الحفاظ على الموارد الطبيعية .
- الحث على التعاون والتكاتف في جميع مجالات القطاع الخاص والعام بما ينسجم مع اهداف المجتمع بتحقيق الرفاهية .
- الحث على تشجيع الكفاءات وتوفير الخبرات المتميزة والذي بدوره يساهم في التطوير والتدريب الذي يحقق الاهداف المرجوة.

5-3 ابعاد الاستدامة

وتقسم ابعاد الاستدامة الى ابعاد أساسية وثنائية وسيتم توضيح ابعاد الاستدامة الأساسية لثلاثة كما يأتي:

- 1- البعد الاقتصادي : يعتبر البعد الاقتصادي احد اهم ابعاد الاستدامة وهدف مقبول على مستوى عالمي ويمثل الهدف الأكثر أهمية للمجتمعات على مدى العقود الخمسة الماضية (Moldan,et,al,2011:5) ويتطلب هذا البعد المحافظة على انواع رأس المال المختلفة التي تزيد الانتاج الاقتصادي وتجعله متاحا وتشمل رأس المال المصنع ورأس المال الطبيعي ورأس المال البشري ورأس المال الاجتماعي. قد تكون بعض انواع رأس المال قابلة للاستبدال مع بعضها البعض و يكمل احدهما الآخر (Harris,2003:2).
- 2- البعد الاجتماعي : يهتم بعدة الاستدامة الاجتماعي بالأديان والعادات والتقاليد وقيمة الانسان في المجتمع ويعتبر دعامة اساسية للحد من الفقر والبطالة وانعدام المساواة في المجتمع وسوء الخدمات المقدمة له والتميز الطائفي فضلا عن الوضع الذي يعيش فيه الناس سواء مع بعضهم أو مع الشركات الامر الذي يبين مدى تأثير الشركة على

المجتمع التي تعمل فيه لذا يجب على الشركات أن تبين اثار انشطتها على المجتمع سواء كانت سلبية أم إيجابية، والافصاح عن هذه المعلومات في تقارير الاستدامة (Lisene,2015:23).

3- البعد البيئي : يعرف بعد الاستدامة البيئي انه المحافظة على رأس المال الطبيعي يتصل بالبعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي حيث انه يربط بينهما بمعنى تلبية الاحتياجات البشرية دون المساس بصحة النظم البيئية (Morelli,2011:2) مع زيادة التوسع ونمو الاسواق وانفتاحها على العالم وزيادة الاستثمار الأجنبي زاد دخول الصناعات الملوثة إلى الدول النامية الامر الذي ادى الى تلوث البيئة (Park,et,al.,2017:104) ومع توسع تلك الهالة ازدادت وجهات النظر بشأن أهمية البعد البيئي وانها ترتبط بجوانب عديدة حيث يرى هوفستد ان تلوث البيئة يرتبط بأسباب اقتصادية كما يرتبط بالثقافة الوطنية وان بعد الاستدامة البيئي وجد لدعم العلاقات التالية:

- يرجع تلوث البيئة اساسا لقلة الوعي الاجتماعي والمؤسسي بأهمية البيئة.
- يعتبر مستوى الفردية في المجتمعات النامية أعلى من التعددية سبب لتلوث البيئة.
- تتمتع المجتمعات بنسبة مرتفعة من عدم تحمل المسؤولية والذي يرتبط بقدرة اجتماعية ومؤسسية منخفضة بالنسبة للبعد البيئي .

3-6 معيار الاستدامة (GRI308) التقييم البيئي للموردين

هذا المعيار جزء من مجموعة معايير (GRI) لإعداد تقارير الاستدامة تم تصميم هذه المعايير ليتم استخدامها من قبل المنظمات في الإبلاغ عن آثارها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

يتعلق البعد البيئي للاستدامة بالآثار التي تتسبب بها المنظمات على النظم الطبيعية الحية وغير الحية ، بما في ذلك الأرض والهواء والماء والنظم البيئية يتناول معيار (GRI 308) مسألة التقييم البيئي للموردين.

قد تكون المنظمة مشاركة في تلك الآثار من خلال أنشطتها الخاصة أو نتيجة لعلاقاتها التجارية مع اصحاب العلاقة من المتوقع أن تواصل المنظمة العناية الواجبة لتجنب وتقليل الآثار البيئية السلبية في سلسلة التوريد. وتشمل هذه الآثار التي تسببها المنظمة أو تساهم في إحداثها وتلك التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بأنشطتها أو منتجاتها أو خدماتها بسبب علاقتها مع المورد يمكن أن توفر محتويات هذا المعيار معلومات حول نهج المنظمات لتجنب وتقليل التأثيرات البيئية السلبية في سلسلة التوريد يمكن تقييم الموردين وفقاً لعدد من المعايير البيئية ، مثل التأثيرات المتعلقة بالمياه أو الانبعاثات أو الطاقة التي يتم تناول بعض هذه المعايير في معايير (GRI300) قضايا بيئية

- الأنظمة المستخدمة لتقييم واختيار الموردين الجدد وفقاً للمعايير البيئية.
- العمليات المستخدمة ، مثل العناية الواجبة لتحديد وتقييم الآثار البيئية السلبية الهامة - المحتملة والفعالية - في سلسلة التوريد

• كيفية تحديد الموردين وتحديد أولوياتهم لتقييم التأثيرات البيئية

يتضمن معيار الاستدامة (GRI308) محتوى حول نهج الإدارة ومحتوى حول موضوع معين. تم سردها في المعيار على النحو التالي:

1- المحور الاول للمعيار (GRI308) الموردين الجدد الذين اجتازوا الاختبار وفقاً للمعايير البيئية لذا يجب على المنظمة المبلغة تقديم المعلومات التالية:-

- عدد الموردين الذين تم تقييمهم فيما يتعلق بالتأثيرات البيئية.
- عدد الموردين الذين تم تحديدهم كموردين لديهم آثار بيئية سلبية كبيرة محتملة وفعالية.
- النسبة المئوية للموردين الذين تم تحديدهم كموردين لديهم آثار بيئية سلبية كبيرة - محتملة وفعالية - والتي تم الاتفاق معها على التحسينات كنتيجة للتقييم.

• النسبة المئوية للموردين الذين تم تحديدهم كموردين لديهم آثار بيئية سلبية كبيرة - محتملة وحقيقية - تم إنهاء العلاقة معهم نتيجة للتقييم ؛ قم بتضمين السبب

2- المحور الثاني للمعيار (GRI308) الآثار البيئية السلبية في سلسلة التوريد والتدابير المتخذة

- الآثار البيئية السلبية المحتملة والفعالية الهامة التي تم تحديدها في سلسلة التوريد.
- الاجراءات المستخدمة لمعالجة الآثار البيئية السلبية قد تشمل تعديل توقعات الأداء ، وبناء القدرات و تقديم التدريب ، والتغييرات في العمليات
- ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم عمليات ومراجعة العقود والالتزامات الثنائية
- التحسينات تعبيرات في ممارسات الشراء الخاصة بالمنظمات .
- الانظمة المطبقة لتقييم الآثار السلبية .
- المواد
- الطاقة .

4- تحليل محتوى التقارير المالية للشركات الصناعية عينه البحث

4-1 تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي للشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات

سيتناول الباحث أولاً تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي للشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات خلال المدة من (2016-2024) ، وكما مبين في الجدول رقم (1) ادناه:-
جدول رقم (1) يوضح مدى التزام شركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلب ات الافص اح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها			
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولاً: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الاثر البيئي السلبى	
0		0	0	0	0	0	0	2	(2) (مؤشرات)	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الآثار البيئية السلبية	ثانياً: الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتمل ة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الآثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفايات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الآثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الافصاح عن التغيرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

2	2	2	2	2	2	2	2	8	(8) مؤشرات	المجموع
2	2	2	2	2	2	2	2	10	(10) مؤشرات	المجموع الكلي

جدول (2) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة الوطنية للصناعات المعدنية والدراجات (2016-2023)

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة
%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	%20	المجموع الكلي

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن متطلبات المؤشر الثاني (الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن متطلب (المواد) و(الطاقة) فقط بنسبة (%20) عام (2016) و(2017) و(2018) و(2019) و(2020) و(2021) و(2022) و(2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة .

2-4 تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي لشركة بغداد للمشروبات الغازية

سيتناول الباحث أولاً تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي لشركة بغداد للمشروبات الغازية خلال المدة من (2016-2024) ، وكما مبين في الجدول رقم (2) ادناه:

جدول رقم (2) يوضح مدى التزام شركة بغداد للمشروبات الغازية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلب افصاح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	المتطلب افصاح عنها	1	1. تقييم الموردين	اولاً: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الاثر البيئي السليبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الآثار البيئية السلبية	ثانياً: الآثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الآثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3- النفائيات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

									ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5- الانظمة المطبقة لتقييم الاثار السلبية	
1	1	1	1	1	1	0	0	1	6- الافصاح عن التغيرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
1	1	1	1	1	1	0	0	1	7- المواد	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	8- الطاقة	
3	3	3	3	3	3	1	1	8	(8) مؤشرات	المجموع
3	3	3	3	3	3	2	1	10	(10) مؤش ر	المجموع الكل

جدول (2) يوضح نسب الإفصاح والشفافية لشركة بغداد للمشروبات الغازية (2016-2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%10	%10	%30	%30	%30	%30	%30	%30
المجموع الكلي	%10	%10	%30	%30	%30	%30	%30	%30

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة بينما افصحت عن ثلاث متطلبات من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) اذ أبلغت عن ثلاث متطلبات فقط وهي (الافصاح عن التغيرات في ممارسات الشراء والتوريد للشركة) و (المواد) و (الطاقة) اي بنسبة (20%) لكل منهم خلال الاعوام (2016) و (2017) و (2018) و (2019) و (2020) و (2021) و (2022) و (2023) مما يدل على وجود تدني بمستوى الالتزام بمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة المذكورة اما بشكل عام فقد افصحت الشركة عن ثلاث متطلبات من اصل عشر متطلبات أي بنسبة (30%)

3-4- تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي لشركة بغداد لصناعة مواد التغليف
 سيتناول الباحث أولاً تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي لشركة بغداد لصناعة مواد التغليف خلال المدة من (2016-2024) ، وكما مبين في الجدول رقم (3) ادناه
 جدول رقم (3) يوضح مدى التزام بغداد لصناعة مواد التغليف بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلب ات الافص اح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	المتطلب ات المفصح عنها	1	1. تقييم الموردين	اولاً: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الاثر	

									البيني السليبي	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الآثار البينية السلبية	ثانياً: الآثار البينية السلبية
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الإجراءات المستخدمة لمعالجة الآثار البينية السلبية	الفعلية والمحتمل ة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3- النفايات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الأنظمة المطبقة لتقييم الآثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الإفصاح عن التغيرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	
0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤش ر	المجموع الكلي

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات
جدول (4) يوضح نسب الإفصاح الشركة بغداد لصناعة مواد التغليف (2016-2023)
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الموردين الجدد
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	الآثار البينية السلبية الفعلية والمحتملة
%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	المجموع الكلي

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة وكذلك لم تفصح عن أي مطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الآثار البينية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة مما يدل على عدم الالتزام بمعيار (GRI308).
4-4- تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي لشركة الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي

سيتناول الباحث أولاً تحليل ومناقشة محتوى التقرير المالي لشركة الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي خلال المدة من (2016- 2024) ، وكما مبين في الجدول رقم (3) ادناه
جدول رقم (41) يوضح مدى التزام الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (GRI 308) للسنوات من (2016-2023)

السنوات								التفاصيل		
2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	اجمالي متطلب ات الافص اح لكل مؤشر	المؤشرات الخاصة بكل بند	البند (المعايير)
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. تقييم الموردين	اولاً: الموردين الجدد
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. تعيين الموردين ذات الاثر البيئي السلبى	
0	0	0	0	0	0	0	0	2	(2) (مؤشرات)	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1. الاثار البيئية السلبية	ثانياً: الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتمل ة والتدابير المتخذة لمعالجتها
0	0	0	0	0	0	0	0	1	2. الاجراءات المستخدمة لمعالجة الاثار البيئية السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	3-النفابات الصلبة والسائلة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	4. ممارسات التقييم والتدقيق للموردين ومنتجاتهم وخدماتهم	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	5. الانظمة المطبقة لتقييم الاثار السلبية	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	6- الافصاح عن التغيرات في ممارسات الشراء والتوريد للمنظمة	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	7- المواد	
0	0	0	0	0	0	0	0	1	8- الطاقة	

0	0	0	0	0	0	0	0	8	(8) مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	10	(10) مؤشرات	المجموع الكلي

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات
جدول (32) يوضح نسب الإفصاح الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي (2016-2023)

المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
الموردين الجدد	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0
المجموع الكلي	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0	%0

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المالية للشركات

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الشركة لم تفصح عن أي بند من بنود المؤشر الأول (الموردين الجدد) خلال سنوات الدراسة وكذلك لم تفصح عن أي مطلب من متطلبات المؤشر الثاني (الاثار البيئية السلبية الفعلية والمحتملة) لمعيار (GRI308) خلال سنوات البحث للشركة مما يدل على عدم الالتزام بمعيار (GRI308).

5- اختبار فرضيات البحث

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

(H0) : لا تعاني الشركات من تدني مستمر في مستوى الإفصاح والشفافية عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

(H1) : تعاني الشركات من تدني مستمر في مستوى الإفصاح والشفافية عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).
وفقا لجدول التحليل اعلاه للشركات الصناعية عينة البحث تستدل الباحثة على قبول فرضية الوجود (H1) الخاصة بالفرضية الرئيسية الاولى بمعنى (تعاني الشركات من تدني مستمر في مستوى الإفصاح والشفافية عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308)).

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

(H0) : لا تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

(H1) : تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308).

وفقا لجدول التحليل اعلاه للشركات الصناعية عينة البحث تستدل الباحثة على رفض فرضية العدم (H0) الخاصة بالفرضية الرئيسية الثانية بمعنى (لا تلتزم الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن الاثار البيئية وفق معيار الاستدامة (GRI308)).

6- الاستنتاجات

(1) اظهرت نتائج الدراسة ان الهدف من تطبيق معيار الاستدامة (308GRI) هو تحديد الموردين ذات الأثر البيئي السلبي من اجل الزام الموردين بيئيا الامر الذي ينعكس ايجابا في الحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية.

(2) اظهرت نتائج الدراسة ان الإبلاغ عن الاثار البيئية السلبية يعتبر بمثابة اداة تستخدمها إدارة الشركات للتواصل مع أصحاب المصلحة بان ادائها مستدام بيئيا ويتم وفقا لمبادئ المسؤولية الاجتماعية والاقتصادية والبيئية.

(3) أظهرت نتائج تحليل محتوى التقارير المالية ان الشركات عينة الدراسة لا تدرس ولا تهتم بالاثار البيئية التي يخلفها مجهزها بالمواد الاولية ، حيث انها لا تطبق سلسلة التجهيز الخضراء، التي تمتد من المورد وصولا الى المستهلك.

7- التوصيات

(1) ضرورة اهتمام الشركات الصناعية عينة الدراسة بمعيار الاستدامة (308GRI) من خلال اعداد التقارير السنوية وفق معايير الاستدامة نتيجة لوجود قصور وضعف في عملية الإفصاح في ظل التقارير التقليدية المعدة حاليا.

(2) ضرورة الاستفادة من خبرات وتجارب الدول العربية والاجنبية في مجال تطبيق معايير الاستدامة البيئية خاصة فيما يتعلق بسلسلة التوريد الخضراء .

(3) ضرورة تشريع القوانين والتعليمات من قبل الجهات المختصة التي تلزم الشركات بتطبيق مؤشرات المعيار (GRI308) وتذليل الصعاب في جميع الجوانب التي تعرقل تطبيق معايير الاستدامة في العراق

8-Sources

8-1- Arabic Sources

- 1- Al-Maamouri, Muhammad Abdul-Rasoul Jaber, (2022), "Measuring the extent of commitment of companies listed in the financial market to the Sustainability Accounting Standards (SASB) to improve performance and financial reporting and enhance confidence in financial statements, a comparative applied study in a sample of Iraqi and Arab companies", University of Karbala, College of Administration and Economics, Journal of Accounting and Financial Studies.
- 2- Mansour, Dalia Ali Muhammad, (2021), "Towards a Mandatory Indicator for Environmental Accounting Disclosure", University of Tripoli, Faculty of Economics and Political Science, Department of Accounting, Issue 33.

8-2 sources

- 1-Ahmad, Nassr Saleh Mohamad& Ishwerf, Adel Imhmed,(2014),"Forces and Obstacles for Corporate Environmental Disclosure (CED) in Libya: Perspective of Stakeholders", Interdisciplinary Business Research
- 2-Goodson,Stephen G .&J .Mory ,Kenneth & R. Lapointe Jacques,(2012), "supplemental guidance the role of auditing in public sector governance" , The Institute Of Internal Auditors
- 3-Haladu, A.& Salim, B.B,(2016)," Corporate ownership and sustainability reporting: Environmental agencies moderating effects",Int. J. Econ. Financ.
- 4-Harris, Jonathan M.,(2003),"International Society for Ecological Economics Internet Encyclopaedia of Ecological Economics Sustainability and Sustainable Development".
- 5-Lisene, M.,(2015)," Sustainability Practices And Reporting By The South African Banking Sector", Submitted As Fulfilment Of The Requirements For The Degree Magister Commercii, School Of Accounting Sciences.
- 6-Lu , Lucy Wenxiang & Taylor, Martin Edward,(2018),"A study of the relationships among environmental performance, environmental disclosure, and financial performance", this journal is available on Emerald
- 7-moghaddam ,seyed mahmood hosseini,(2016),"engineering of transparency requirements in business information systems", Bournemouth university
- 8-Moldan & Janousková, Svatava& Hák, Tomás,(2012),"How to understand and measure environmental sustainability: Indicators and targets", ScienceDirect Ecological Indicators journal.
- 9-Park, Sangsung& Jun, Sunghae,(2017)," Statistical Technology Analysis for Competitive Sustainability of Three Dimensional Printing", Vol. 20, No. 9
- 10-Pien, Chung-pei, (2020)," Local environmental information disclosure and environmental non-governmental organizations in Chinese prefecture-level cities. Journal of Environmental Management". Journal of Environmental Management, 275
- 11-sonmez, melih,(2014),"the role of better transparency law in corporate governance and financial markets, and its practicability in legal systems: a comparative study between the eu and turkey", thesis submitted in fulfillment of the requirement for the award of philosophy of doctorate at durham university .
- 12-Sun, Nancy& Salama, Aly & Habbash, Murya & Hussainey, Khaled,(2019)." Corporate Environmental Disclosure and Earnings Management: UK Evidence", Durham University Library, Stockton Road
- 13-Toli, Angeliki Maria& Murtagh, Niamh,(2020)," The Concept of Sustainability in Smart City Definitions"
- 14-Zapata, Walter Alfredo Salas& Muñoz, Sara Milena Ortiz,(2019),"Analysis of meanings of the concept of sustainability",wiley online library.