

العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) - دراسة استكشافية في سوق العراق للأوراق المالية

أ.م.د. ابتهاج إسماعيل يعقوب*

المستخلص

يهدف البحث إلى اختبار العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة من منظور المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة بإصدارها الرابع (Global Reporting Initiative (GRI.G4 من خلال تحليل محتوى التقارير المالية السنوية (2016 - 2017) لجميع القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (8) قطاعات وبنوك (100) شركة ، ومن تحليل نتائج البحث الإحصائية تبين أن هناك تباين في مستوى الإبلاغ عن الأبعاد فضلاً عن ضعف في مستوى الإبلاغ وأن من أبرز العوامل المؤثرة على تباين الإبلاغ هو نوع القطاع وتعليمات الإفصاح المطبقة في السوق والنظام المحاسبي المعتمد ، ولم يكن لحجم القطاع تأثير معنوي على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة فضلاً عن أن البحث أوصى بدعم الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تتبنى المبادرات الخاصة بالإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بوسائل شتى وتقديم التسهيلات لها لضمان تحقيق ديمومة استمرارها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الاستدامة ، الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة ، العوامل المؤثرة عن الإبلاغ محاسبة عن الاستدامة

Abstract

The research aims to test the factors affecting the level of reporting on sustainability accounting with its economic, Social, environmental and governance dimensions from the perspective of the Global Reporting Initiative (GRI.G4) by analyzing the content of the annual financial reports (2016-2017) (8) sectors and by (100) companies. Analysis of the results of the statistical research shows that there is a difference in the level of reporting of exclusion as well as a weak level of reporting. The most important factors affecting the difference in reporting is the type of sectors and disclosure instructions H applied in the market and the accounting system adopted, and the size of the sector had no significant effect on the level of reporting In addition, the research recommended supporting the companies listed in the Iraqi market for securities which adopt initiatives to report sustainability through various means and provide facilities to ensure its sustainability.

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

المقدمة :

ساد الاهتمام بتحقيق التنمية المستدامة في دول العالم فأصبحت تصدر التشريعات والقوانين وتعد المؤتمرات ، وتشجع التيارات البحثية نحو المحافظة على موارد الأجيال القادمة والحد من استنزافها وُعُدَت الاستدامة منهجاً مستقبلياً للوحدات الاقتصادية تسعى لتحقيقه ، خصوصاً بعد ازدياد المطالبات من لدن المنظمات والمجاميع المهنية المحاسبية للإبلاغ عن إبعاد الاستدامة وعدها جزءاً مكملاً للقوائم المالية ، وقد بلور مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) (Financial Accounting Standard Board) جهوده عام (2010) بالمبادرة الرسمية لإنشاء مجلس معايير محاسبة الاستدامة (Sustainability Accounting Standards Board " SASB") والذي أخذ على عاتقه إصدار معايير المحاسبة المستدامة في ضوء المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) (Global Reporting Initiatives) سبق ذلك إصدار الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة . ورافق هذا الاهتمام اهتمام مماثل لبعض الوحدات الاقتصادية في تبنيها لأبعاد الاستدامة في أدائها البيئي والاجتماعي والاقتصادي والالتزام بمتطلبات الحوكمة . وتبنت العديد من الدول نهج الإبلاغ عن أبعاد الاستدامة في تقاريرها السنوية مما يعطي أصحاب المصالح معلومات معززة تدعم قراراتهم.

وفي البيئة العراقية يزداد الاهتمام وبشكل واسع بالتنمية المستدامة في المرحلة الراهنة من لدن الجهات التشريعية ذات العلاقة متمثلة بإصدار التشريعات والقوانين التي تهتم بالبعد البيئي والاجتماعي وأدلة الحوكمة فضلاً عن البعد الاقتصادي .

تأسيساً لما تقدم سيتم مناقشة البحث بهيكلية تتمثل بأربعة محاور فضلاً عن المقدمة ومنهجية البحث يتناول المحور الأول بعض الأبحاث والدراسات السابقة وإسهامه البحث الحالي ويتناول المحور الثاني الاستدامة من منظور محاسبي في حين يتناول المحور الثالث مدخل للمبادرة العالمية للإبلاغ عن محاسبة الاستدامة (GRI) ويتناول المحور الرابع الدراسة الاستكشافية وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية لاختبار فرضيات البحث وأخيراً الاستنتاجات والتوصيات .

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

زاد الاهتمام بأبعاد الاستدامة على الصعيد الدولي ونالت المحاسبة قسطاً من ذلك الاهتمام إذ أطرت تقاريرها السنوية بإطار الإبلاغ عن أبعاد الاستدامة وشهدت التيارات البحثية المحاسبية اهتماماً متزايداً بالاستدامة وبأطرها الفكرية وتصاعدت وتيرة الاهتمام بعقد المؤتمرات المحاسبية وإصدار الدورات التي تعنى بمحاسبة الاستدامة والإبلاغ عنها ، وانعكس الاهتمام بموضوع الاستدامة محلياً بإصدار التشريعات والقوانين التي تهتم بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وإصدار دليل للحوكمة لبعض القطاعات ، إلا أن هذا الاهتمام لم ينعكس على الإبلاغ في التقارير المالية الصادرة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية حيث يفتقر الموقع الإلكتروني للسوق (www.isx.iq.net) لتقارير الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بالصيغة التي دعت لها الهيئات المهنية والأكاديمية المحاسبية ومن منظور المبادرة العالمية للتقارير المالية (GRI) بالإصدار (GRI.G4) ، وان هناك عوامل مؤثرة على (ضعف ، تباین) الإبلاغ عن تقارير الاستدامة في السوق ، ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات البحثية الآتية:

1. ما هو مستوى التزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) ؟.
2. هل هناك عوامل داخلية وخارجية متمثلة بنوع القطاع وتعليمات الإفصاح السائدة في السوق والنظام المحاسبي المطبق وحجم القطاع تؤثر على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) ؟.
3. ماهية العلاقة المعنوية للعامل الأكثر تأثيراً على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) ؟

ثانياً : أهداف البحث :

يهدف البحث إلى استكشاف تأثير بعض العوامل على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI) وفق أجندة الإصدار الحديث (G4) من خلال تحليل محتوى التقارير المالية السنوية وللمرة الأولى (حسب علم الباحثة) لكافة القطاعات في سوق العراق للأوراق المالية واستعراض الجدل حول التطورات التي طرأت على الفكر المحاسبي في تبنيها لمفهوم محاسبة الاستدامة والإطار المفاهيمي الذي اعتمدته (FASB) فضلاً عن المنافع المتأتية من الإبلاغ وفق طروحات (GRI.G4).

ثالثاً- أهمية البحث : تكمن أهمية البحث من الناحيتين الفكرية والتطبيقية بالاتي :

1- الأهمية من الناحية الفكرية :

يُعد الاهتمام بالإبلاغ عن أبعاد الاستدامة بصورة تقارير الاستدامة أحد أوجه استجابة وتكيف الفكر المحاسبي للمتغيرات البيئية بحكم أن المحاسبة في ظل طروحات التنمية المستدامة لها دوراً محورياً في توافر المعلومات (باعتبارها نظاماً للمعلومات) الملائمة القادرة عن الإبلاغ عن استدامة الأعمال فالمحاسبة متكيفة ومتواصلة ومستجيبة منذ القدم مع ما يطرأ على البيئة (وأن كانت الاستجابة بطيئة) ، وقد أدخلت الاستدامة بعض المفاهيم والأطر الفكرية على المحاسبة وواجهت صعوبات في صياغة تعريف ملائم لمحاسبة الاستدامة ووضع مرتكزات للإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة

2- الأهمية من الناحية العملية :

تتمثل الأهمية العملية باستكشاف الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة للقطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية وعددها (8) قطاعات وبواقع (100) شركة مدرجة في السوق فضلاً عن اختبار أثر بعض العوامل (المؤثره / غير المؤثرة) على الإبلاغ عن الاستدامة ، وأن محاسبة الاستدامة والإبلاغ عن أبعادها هي نتاج التفاعل الحتمي لنظام معلومات المحاسبة مع ما يطرأ على البيئة من متغيرات بيئية واجتماعية واقتصادية وحوكمة.

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين :-

1. هناك تباين في مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) في التقارير السنوية للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين العوامل المؤثرة على الإبلاغ (نوع القطاع وتعليمات الإفصاح السائدة في السوق والنظام المحاسبي المطبق وحجم القطاع) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) وينبثق عنها الفرضيات الثانوية الآتية :
1. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين عامل (نوع القطاع) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في التقارير السنوية للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
2. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين عامل (تعليمات الإفصاح المطبقة في السوق) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
3. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين عامل (النظام المحاسبي المطبق) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
4. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين عامل (حجم القطاع) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

خامساً : مجتمع وعينة البحث

بعد سوق العراق للأوراق المالية كمجتمع للبحث من الأسواق النظامية التي تعمل في ظل القانون رقم (74) لسنة (2004) المعدل فضلاً عن القوانين المساندة الأخرى كقانون الشركات رقم (22) لسنة (2002) المعدل ، وتزاول قطاعات مختلفة أنشطتها فيه ، ويشمل القطاع (المصرفي والصناعي والفنادق السياحية والخدمات والزراعة والاستثمار والتأمين والاتصالات) وينظم الإبلاغ المالي للقطاعات كافة – التعليمات بالرقم (8) لسنة (2011) المعدل بعنوان (إفصاح الشركات المدرجة) ويوضح الجدول (1) عدد الشركات المدرجة في كل قطاع فضلاً عن نسبة ما يشكله القطاع من إجمالي القطاعات المدرجة في السوق . وقد تم الأخذ بعين الاعتبار جميع القطاعات المدرجة في السوق وعليه فإن عينة البحث تمثل مجتمعه.

جدول (1)

القطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وأعداد الشركات المدرجة في كل قطاع

ت	نوع القطاع	عدد الشركات المدرجة في القطاع	النسبة %
1	المصارف	36	36 %
2	الصناعي	25	25 %
3	الفنادق والسياحة	10	10 %
4	الخدمات	10	10 %
5	الزراعي	6	6 %
6	الاستثمار	6	6 %
7	التأمين	5	5 %
8	الاتصالات	2	2 %
	الاجمالي	100	100 %

اعداد : الباحثة بالاستناد الى معلومات الموقع الالكتروني للسوق (<http://isx.iq.net>)

سادسا- حدود البحث :

تتمثل الحدود المكانية للبحث بكافة القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية وتتمثل بـ (8) قطاعات و بواقع (100) شركة ، في حين الحدود الزمانية للبحث (2016 - 2017) بحكم أن الفترة الزمنية شهدت بعض المتغيرات منها إصدار دليل للحوكمة لقطاع المصارف صدر عن البنك المركزي العراقي ، فضلاً عن إلزام القطاع المصرفي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بدلاً عن النظام المحاسبي الموحد .

المحور الأول

بعض الدراسات والأبحاث السابقة واسهامة البحث الحالي

تناولت التيارات البحثية الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة وفي البيئة العربية احتلت الاستدامة محوراً بارزاً في الاتجاهات البحثية وانعكست بشكل واضح على المحاسبة ونورد الآتي :-

1- دراسة (العرموطي ، 2013) الموسومة (أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان) ، كان الهدف التعرف على أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان وتم التوصل بعد استخدامه الاستبانة لاختبار الفرضيات ، أن تقارير الإبلاغ عن أبعاد محاسبة الاستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) لها أثر معنوي من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في أقسام المحاسبة

2- وفي بحث (بولصنام وزويونة ، 2012) الموسوم (العوامل المؤثرة على الإفصاح الاجتماعي دراسة حالة شركة البوتاس العربية المساهمة) ، هدف البحث إلى اختبار العوامل المؤثرة على الإبلاغ الاجتماعي في إحدى الشركات الصناعية الأردنية وتوصل البحث إلى أن الشركات تفصح عن بعض المؤشرات الاجتماعية ولكن بشكل ليس منفصل عن القوائم المالية الرئيسية فضلاً عن أن أهم العوامل المؤثرة على الإبلاغ الاجتماعي كانت ربحية الشركة وعمر الشركة وحجم مجلس الإدارة ، ومحلياً

1- هدفت دراسة (الخفاجي ، 2018) الموسومة (قياس التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات (S&P / ESG) ومعايير (GRI) . بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة (2014 – 2015) إلى توظيف معايير (GRI) وبيان مدى التزام الشركات بالإبلاغ عن الاستدامة وتوصل البحث أن مستوى الالتزام لعينة البحث (حيث اختارت الباحثة شركتين من كل قطاع من القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية) منخفض لكل العينة .

2- هدف بحث (هاتف ، 2006) الموسوم (إدراك المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية والإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية – دراسة ميدانية) إلى بيان مستوى إدراك الشركات العراقية الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمسؤولية الاجتماعية والإبلاغ عنها في تقاريرها المالية ومن خلال الاستبانة كأداة للبحث توصل إلى أن هناك إدراك من قبل الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية لكن هناك تدني في مستوى الإبلاغ عن البعد الاجتماعي في التقارير السنوية لغياب التعليمات والقوانين الملزمة بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية . وفي الدراسات والبحوث الأجنبية هدف بحث

1- (Liena & Talalweh , 2015) الموسوم (العوامل المحددة للأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات الإسلامية : تحليل ممارسات الإبلاغ ذات الصلة بالاستدامة)

(Factors Determining Social and Environmental performance of Islamic Companies: Analysis of Sustainability Related Reporting practices)

إلى تحليل أداء استدامة ثلاثون من المؤسسات المالية الإسلامية (ذات النشاط الإسلامي) في الأردن وتحديد بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر على ممارسات الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة ببعديها الاجتماعي والبيئي من خلال تحليل تقارير الاستدامة الخاصة بها ومن أهم ما توصل إليه البحث أن هناك بعض العوامل (المحددة) للإبلاغ عن محاسبة الاستدامة وهي حجم الشركة والثقافة والموقع الجغرافي للشركة وخبرة المديرين التنفيذيين (Liena & Talalweh, 2015: 981 - 996)

2- وقدم (Yahdo , 2015) بحثه الموسوم (حتمية الإبلاغ عن الاستدامة بناءً على مبادرة الإبلاغ العالمية – الإصدار الرابع)

(An Ontology for Sustainability Reporting Based on Global Reporting Initiative (GPIL – G4)

هدف البحث إلى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI) و الإصدار الرابع (G4) باستعمالنظم برمجة متطورة بالاعتماد على لغة (OWL) وقد توصلت البحث إلى أن هناك عدد من الشركات في البيئة الاستراتيجية تبنت إصدار تقارير محاسبة الاستدامة على وفق (GRI.G4) ، فمن مجموعة (200) شركة عينة البحث أصدرت فقط ما نسبته (16.33 %) من الشركات تقارير الاستدامة (Yaldo, 2015: 5- 200) وفي

3- دراسة (Bhattacharyya , 2014) الموسومة (العوامل المرتبطة بالإبلاغ عن التقارير الاجتماعية في الشركات الاستراتيجية) .

(Factors Associated with the Social and Environmental Reporting of Australian Companies)

هدفت الدراسة إلى اختبار مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بشقيها الاجتماعي والبيئي في تقارير (47) شركة أسترالية (كبيرة وصغيرة الحجم) وعلى وفق متطلبات (GRI 2002) لخمس صناعات مختلفة، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن الإبلاغ كان ذو مستوى متدني في الشركات الصغيرة الأسترالية على خلاف الشركات الكبيرة وفي القطاعات الصناعية كان أعلى من القطاعات الأخرى ولم يكن لمتغيرات (العمر ، حجم شركات التدقيق التي تضطلع بمهمة تدقيق الشركات) أي تأثير معنوي على مستوى الإبلاغ الاجتماعي والبيئي (Bhattacharyya, 2014 : 25 – 50)

4- وفي بحث (Nurhayati, 2013) الموسوم (العوامل المحددة للإبلاغ الاجتماعي والبيئي للشركات الهندية في قطاع شركات المنسوجات والملابس الهندية - اختبار لنظرية المشروعية)

(Factors determining Social , environ mental and Governmental reporting by Indian textile and apparel firms: Attest of legitimacy theory)

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في الإبلاغ عن التقارير الاجتماعية والبيئية في قطاع صناعة المنسوجات والملابس في البيئة الهندية وفقاً لنظرية المشروعية ، وباستعمالطريقة تحليل المحتوى للتقارير السنوية لـ (مائة) شركة مدرجة في بورصة بومباي توصلت الدراسة إلى أن الإبلاغ عن الأبعاد الاجتماعية والبيئية كان منخفضاً فضلاً عن أن أهم العوامل المؤثرة على انخفاض الإبلاغ كان حجم الشركة وحجم لجنة التدقيق ولم تكن هناك علاقة معنوية بين مستوى الإبلاغ وحقوق الملكية واستقلالية مجلس الإدارة (Nurhayati, 2013: 167- 189)

مما سبق يتضح أن البحوث التي تم استعراضها في بيانات أجنبية مختلفة ركزت على الإبلاغ عن بعض إبعاد الاستدامة فضلاً عن أنها تطرقت إلى العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن الاستدامة من الأبعاد الجزئية لا الكلية حيث اقتصر على دراسة العوامل المؤثرة على الأبعاد الاجتماعية أو البيئية أو كلاهما كما في بحث (Liena & Talalweh , 2015) و دراسة (Bhattacharyya , 2014)، وبعض من البحوث تطرقت إلى الإبلاغ عن الاستدامة من منظور المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) كما في بحث (Yahdo , 2015) إلا أنها لم تبحث العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن الاستدامة . في حين الدراسات العربية اختصت بدراسة العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن أبعاد الاستدامة بشكل منفصل كما في بحث (بولصنام وزوينة ،

(2012) حيث اقتصر على الابعاد الاجتماعية في حين دراسة العرموطي (2013) اختصت بمبادرة (GRI) واعتمدت الاستبانة لاستطلاع آراء عينة من العاملين ولم تبحث العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة ، في حين جاءت البحوث المحلية بعضها بنفس الاتجاه السابق بالاهتمام بالإبلاغ بأحد أبعاد الاستدامة مثل (هاتف ، 2006) إلا أن دراسة (الخفاجي ، 2018) كان لها بعداً آخر إذ بحثت الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة (2014 - 2015) من منظور (GRI) . ويعد البحث الحالي استكمالاً للأجندة البحثية المعاصرة المختصة بالإبلاغ عن محاسبة الاستدامة ألا أنها أضافت توسيع للعينة حيث أخذت القطاعات العاملة بسوق العراق للأوراق المالية بأكملها وللسنوات أخرى (2016 - 2017) برزت فيها بعض المتغيرات كإصدار قطاع المصارف دليل حوكمة خاص به من لدن البنك المركزي العراقي اوائل عام (2017) فضلاً عن أنه اختلف عن سابقه يبحث العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن الاستدامة ، إذ لم يحظى اختبار بعض العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI) وبإصداره الجديد (G4) بالاهتمام بتوظيفه بالبحوث المحاسبية وتطبيق نتائجه في البيئة العراقية (على حد علم الباحثة) فضلاً عن بحث الاستدامة كإطار مفاهيمي للمحاسبة

المحور الثاني

الاستدامة من منظور محاسبي

أولاً : الاستدامة : النشأة والمفهوم

للاستدامة أهمية على مختلف الصعد بحكم أنها تهتم باحتياجات الأجيال الحالية من دون هدر موارد الأجيال القادمة وقد شاع استعمال المفهوم للتنمية المستدامة (Sustainable Development) في النصف الثاني من القرن العشرين من لدن اللجنة العالمية للأمم المتحدة للبيئة والتنمية ((World Commission for Environment and Development (WCED) كمصطلح برز في تقرير برونتلاند للتنمية المستدامة) حيث أشير إليها على أنها حشد الجهود الرامية إلى حل المشكلات التي تعاني منها البشرية واستنزاف الموارد وسوء استغلال الإنسان لها وكل ما يطرأ على الطبيعة والمناخ والإنسان من تغيرات ، أن التعريف المقدم من لجنة (WCED) كان ذو طابع مميز في حينه إلا أنه اقتصر على الاستدامة الخارجية ، للنظم الاجتماعية والبيئية ولم يتطرق إلى استدامة الكيان (Entity)

(Gray & Kouhy, 2012, 98 – 93) وجاء تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باتجاه مشابه لتعريف لجنة (WCED) بأنها التنمية التي تتضمن دمج الأهداف الثلاث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لتعظيم رفاهية الأجيال الحالية من دون المساس بقدرة الأجيال القادمة واحتياجاتها (OECD, 2002:5)

وترى الباحثة أن الاستدامة هي مفهوم أوسع من ذلك فهي لا تقف عند المحافظة على ما متاح حالياً من موارد بكافة أشكالها وصنوفها لضمان استمراريتها للأجيال القادمة ، بل هي تحقيق ما بعد الاستدامة من خلال ديناميكية مستمرة يفرزها الكيان للحفاظ على أستمرايته في المدى البعيد من خلال مؤشرات تعكس القدرة على الاستمرارية .

ثانياً : أبعاد الاستدامة في المحاسبة

ارتبطت الاستدامة بالمحاسبة من مناهير متعددة حيث أرتبط تعريف محاسبة الاستدامة بالمحاسبة الاجتماعية والبيئية وقدرتها على توفير المعلومات لدعم الوحدات في سيرها نحو تحقيق الاستدامة (Backova et.al, 2015, 13) وعرفت محاسبة الاستدامة على أنها نظاماً للمعلومات يقوم بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي والبيئي فضلاً عن الاقتصادي للوحدة والإبلاغ عن النتائج بما يحقق تقييم إسهاماتها في تحقيق التنمية المستدامة (الermوطي، 2013، 2) أو هي عملية جمع وتحليل وتصنيف وإبلاغ المعلومات المتعلقة بالاستدامة ويرتني (Schaltegger) وآخرون

أنها تتبع الموارد والنشاطات البيئية واستعمال المعلومات الناتجة لصنع القرارات البيئية بهدف البحث عن التأثيرات البيئية السلبية .. (Schaltegger et.al, 2015 :1) لقد واجه صياغة تعريف ملائم لمحاسبة الاستدامة العديد من التحديات في صياغة التعريف نفسه وإيجاد مسمى ملائم يعكس المعنى التعريفي والإجرائي ، حيث تعددت المسميات (المحاسبة عن الاستدامة Accounting for Sustainability) أو المحاسبة عن المتغيرات الخارجية (Accounting for externalities) أو المحاسبة الشاملة (Comprehensive Accounting) أو محاسبة التكلفة الإجمالية (Total Cost accounting) وغيرها. أن محاسبة والاستدامة يتمحوران حول أبعاد متطابقة فكلاهما نظاماً للمعلومات فكما يراها (Caugansea & Haider, 2006) بأن المحاسبة هي النظام الذي توافر المعلومات لأصحاب المصالح من خلال التقارير المالية وغير المالية والإفصاح الاختياري والإلزامي وبحكم تغيرات بيئة الأعمال زاد الطلب على المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية (أبعاد الاستدامة) التي تقدمها الوحدات الاقتصادية لما لها من تأثير على الأداء المستقبلي للوحدات (Caugansea & Haider, 2006, 3 - 2) ومن جانب آخر فإن التنمية المستدامة هي نظام للمعلومات يختص بوظيفتي القياس المتعلق بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للوحدة والإبلاغ عن نتائج القياس بما يحقق التنمية المستدامة (بدوي والبلتاجي ، 2013 : 16) وأن إحدى أهم ركائز الاستدامة هي الاستمرارية وتتناغم الاستمرارية مع طروحات الفكر المحاسبي وفرضية

استمرارية الوحدة الاقتصادية والتي تقوم على فكرة أن الوحدة الاقتصادية يتم أنشاؤها لكي تقوم بأعمالها وتواصل ذلك بالمستقبل وأنها باقية لمدة زمنية غير محددة وكافية لاستغلال مواردها الاقتصادية المتاحة كما هو مخطط ومتوقع وليس في نية أصحاب حقوق الملكية تصفيتهم أو تقليل حجم عملياتها بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة أعمال الوحدة (IAS, 1984:5) فضلاً عما أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار التدقيق الدولي رقم (570) الخاص بفرض الاستمرارية وحيث تشير الفقرة رقم (4) إلى أن استمرارية الوحدة تعني أن يكون هناك توقع لقدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل ولمدة (12) شهر في غياب المعلومات التي تشير عكس ذلك وأن الاستمرارية متعلقة بالوحدة لا بالمالك (IASA (570), 2003, 383) (-395).

أن التنمية المستدامة ومحاسبة الاستدامة يستندان إلى أطر المحاسبة المالية والمعايير الدولية والمهنية (Guidance for Higher Education, 2003:15) حيث أشارت القاعدة المحاسبية رقم (6) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية الرقابية العراقي إلى الاستمرارية على أنها الأساس في أعداد البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها (القاعدة المحاسبية رقم 6، 1995، 1 - 13) ويتطابق ذلك مع معيار استمرارية الأعمال (Business Continuity Management "BCM"). فاستمرارية الأعمال هي القدرة التي تمتلكها الوحدة في أن تستمر وتحقق مهامها الرئيسية بعد وخلال الحالات الطبيعية وغير الطبيعية (معيار إدارة استمرارية الأعمال، 2012، 12). فضلاً عن أن أجندة الاستدامة كما أشار إليها المعهد الاسترالي للمحاسبين القانونيين (CPA) هو ضرورة الإبلاغ من خلال التقارير المحاسبية لضمان استمرارية الوحدة ففي تقريره حول محاسبة الاستدامة (Accounting Sustainability Report, 2010) يبين أن الوحدات لا يمكن أن يتوافر لها حظ في الاستمرارية ما لم تأخذ بعين الاعتبار تضمين أبعاد الاستدامة في تقاريرها من خلال الفهم الصحيح لقضايا الاستدامة وتأثيرها للحفاظ على استمرارية الأعمال (www.cqaaustralia.com.au)

أن محاسبة الاستدامة التي تقوم على أساس أن الوحدة الاقتصادية هي كيان اقتصادي واجتماعي، وعلاقات تعاقدية، تستند كما يرنأيا (Gray et.al, 1996) و

(Schaltegger & Burrlit, 2009) أركانها الرئيسية من بناء الإطار المفاهيمي لها من نظرية أصحاب المصالح التي تدعو إلى تبني مفهوم الوحدة المجتمعية (Social Entity) كبديل أفضل عن الوحدة المحاسبية (Accounting Entity) ليصبح المفهوم أكثر شمولية ويركز اهتمام الإدارة على أصحاب المصالح كافة وأن لا يقتصر على الملاك وبالتالي سننتقل إلى مرحلة الإبلاغ المالي المستدام بموجب تقارير الاستدامة لتشمل المحتوى المعلوماتي الموجه لجميع أصحاب المصالح (مطر، 2012، 11) وعلى وفق قيمهم وتوقعاتهم وبذلك فهي تستند إلى نظرية المشروعية أي أن الأنشطة التي تقوم بها الوحدة هي أنشطة تتناسب مع طروحات المجتمع لتحقيق استدامة الأداء (Johansson & Lundberg, 2012:11) والاستدامة من خلال الحوكمة تعزز من استمرارية الوحدات، من خلال تقليل من مشاكل الوكالة وتعارض المصالح بشفافية مبادئ الحوكمة.

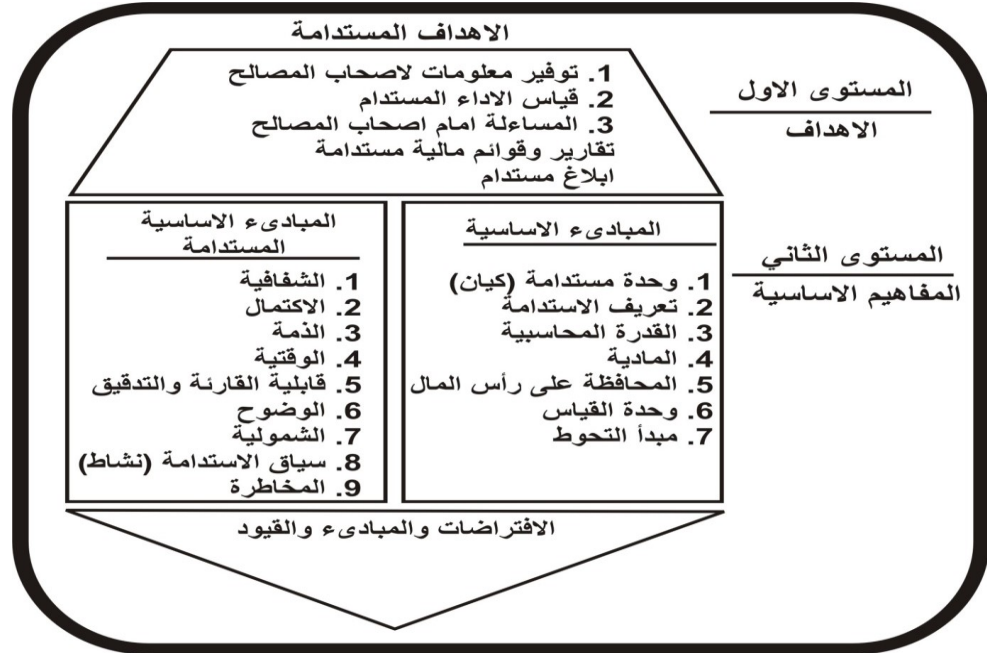
تأسيساً لما تقدم فإن المحاسبة من خلال توجهها نحو الاستدامة تلعب دوراً محورياً وجوهرياً في تضمين أبعاد الاستدامة في أطرها فضلاً عن تناغمها معها وبشكل واضح من حيث توافر المعلومات الضرورية من خلال الإبلاغ عن ابعاد الاستدامة ومدى التعامل معها فضلاً عن أن اعتبار الوحدة وحدة مجتمعية بيئية لا اقتصادية فقط يعطي الفرصة لاستمرارية الوحدة من خلال أجراء دراسة للعلاقة بين مسببات الأداء والنتائج.

ثالثاً : الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة

أن المحاسبة باستدامتها أضحت نظاماً للإبلاغ عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الناجمة عن نشاطات الوحدة الاقتصادية (Odmis, 2011:161) إذ لم يُعد الإبلاغ التقليدي عن الأنشطة الاقتصادية فقط ملائم في ظل المستجدات البيئية، والذي أفرز حاجة لإرساء المبادئ المتعلقة بتحديد أطر الإبلاغ المستدام من خلال أطار مفاهيمي يمثل المرشد لإصدار المعايير بما يسهل إيجاد الحلول للمستجدات المطروحة، إذ شهدت أجندة الاستدامة تبني الهيئات المهنية المحاسبية في عام (2013) لمهمة إصدار أطار مفاهيمي لمحاسبة الاستدامة من قبل مجلس معايير محاسبة الاستدامة (Sustainability Accounting Standards Board SASB) المنبثق عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) متضمناً الأهداف والمفاهيم والمبادئ الرئيسية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فضلاً عن أدوات جمع وتسجيل البيانات وأدلة استرشادية للوحدات التي تتبنى معايير الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة. ويوضح الشكل (1) الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة

شكل (1)

الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة



المصدر : أعداد الباحثة بتصرف استنادا إلى (SASB , 2013, 1 – 7)

من الشكل السابق يتضح أن الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة على وفق (SASB) لا يعد خروجاً عن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بل اتخذ صفة الاكتمال معه فالأهداف تتمثل بتوافر معلومات مكتملة مالية وغير مالية وتحمل خصائص نوعية لإكساب الثقة والملائمة لأصحاب المصالح فضلاً عن إمكانية المقارنة من خلال تقارير إبلاغ مستدامة تركز على معايير الإبلاغ العالمية عن الاستدامة (The Global Reporting Initiatives " GRI") لتؤطر الإبلاغ عن الاستدامة بمبادئ توجيهية لأعداد تقارير الاستدامة (Global Reporting Initiative G4).

المحور الثالث

(The GRI) توصيف العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور المبادرة العالمية للاستدامة (Global Reporting Initiatives)

أولاً : الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في ظل المبادرة العالمية للاستدامة (GRIG4)

عرف (FASB) الإبلاغ في بيانه رقم (1) بعنوان (مفاهيم الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية) على أنه الأنشطة التي تعتمد على خدمة حاجات مستعملي المعلومات المالية التي يحتاجون إليها من الوحدة (2-1:2006, FASB) ويرتأيا (34, 1998, Dyckman & et.al.) أن أهداف الإبلاغ في المحاسبة هي توفير المعلومة المفيدة لأصحاب المصلحة على أن يتوافر فيها الدقة في الإبلاغ عن موارد الوحدة والأحداث والظروف التي تؤثر بتلك الموارد وقدرتها على الاستمرار. وجاءت المبادرات الدولية في مجال الإبلاغ عن الاستدامة بصفة أطار مفاهيمي للإبلاغ عن تلك المعلومات، وتهدف مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) إلى الاستدامة والإبلاغ عنها بدمج الأبعاد البيئية والاجتماعية ومبادئ الحوكمة فضلاً عن الاقتصادية في التقارير المالية (http://www: accounting for sustain ability.org) وتعد مبادرة (GRI.G4) أحدث المبادرات بإصدارها الرابع (G4) (*) وتختص بالمبادئ التوجيهية للإبلاغ عن تقارير الاستدامة من قبل الوحدات وتعرض المبادئ والافصاحات الخاصة بالمعايير الواجب تطبيقها من قبل الوحدات عند أعدادها لتقارير محاسبة الاستدامة في حين يتضمن الجزء الثاني دليلاً تنفيذياً يحتوي على تفسيرات لكيفية تطبيق المبادئ التي يعد على أساسها التقرير وفيما يخص المبادئ التوجيهية للأبعاد المختلفة للاداء (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة) (**) وترتكز المبادئ على الشفافية والشمولية والقابلية للتحقق والمقارنة والملائمة وأعتبر عام (2015) هو بداية لتبنيها وتتكون المعايير عموماً من (3) معايير عامة و (33) معيار خاصاً ومحدداً (6 - 1, 2014, Lambooy & et al., Http://www.Globalreporting.org)

(*) (G1 , G2 , G3) هي إرشادات متتالية لكيفية أعداد تقارير الاستدامة للأعوام (2007 , 2006 , 2010)

(**) سيعرض الجانب التطبيقي من البحث مؤشرات البُعد الرابع. باعتباره الإصدار الأخير

ثانياً : العوامل المؤثرة على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة

أُتسمت المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة (GRI) بالملائمة لجميع القطاعات والأنشطة والموقع الجغرافي ونوع للوحدات التي تتبناها

(Consolidated set of GRI. Sustainability Reporting Standards, 2016 :33–76)

إلا أن هناك تفاوت في الإبلاغ عن ابعاد محاسبة الاستدامة (البيئي والاجتماعي فضلاً عن الاقتصادي والحوكمة) على مستوى العالم بحكم أن الإبلاغ من منظور (GRI.G4) لم يتخذ صيغة الإلزام بل التطبيق الطوعي ، ولغرض تحسين الإبلاغ عن الاستدامة عقدت العديد من المؤتمرات لدعم وتشجيع الشركات المدرجة في الأسواق العالمية والشركات الكبرى على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من خلال إطلاق مؤشرات لمحاسبة الاستدامة على مستوى الأسواق العالمية وترتيب الشركات وفقاً لذلك (Araya,2006:281) ، إلا أنه يبقى هناك توقعات من أصحاب المصالح بخصوص نوعية وحجم الأنشطة التي تزاو لها الوحدات وبين مستوى الإبلاغ عن ابعاد الاستدامة في تقاريرها وخاصة فيما يتعلق بالبعد الاجتماعي حيث وجد أن هناك علاقة إيجابية بين بعض خصائص الوحدات ومستوى الإبلاغ عن البعد الاجتماعي كعمر ونوع الصناعة والحجم. (Bayoundhg & Slaughter,2012:7) . وقدم (Wang & Song,2011) دليل من البيئة الصينية بأن العلاقة بين البعد الاجتماعي والبيئي لمحاسبة الاستدامة يتناغم طردياً مع بعض العوامل كحجم الشركة وملكية الأسهم وعمر الشركة فضلاً عن رسالة الشركة في تفصيل الإفصاح الطوعي . (Wang & Song,2011:13 – 15) وباتجاه الإلزام القانوني وجد أن الشركات الدنمركية الكبرى بعد فرض البرلمان الدنمركي عليها قانون يوصي بالإبلاغ عن الاستدامة الاجتماعية أسفر ذلك على أن (97%) من الشركات أخذت بالإبلاغ في تقاريرها عن الاستدامة الاجتماعية متضمنة مؤشرات تتعلق بحقوق الإنسان ومكافحة الفساد وتوظيف العاملين) وبنفس الاتجاه ألزمت لجنة تبادل الأوراق المالية (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية وبموجب البند رقم (303) من لائحة الإفصاح عن التأثيرات الهامة التي تصدرها اللجنة بخصوص الالتزام بالقوانين البيئية والإفصاح عن أبعاد الاستدامة ، وفي عام (2010) دخلت لائحة الإبلاغ الإلزامية عن بعض المؤشرات البيئية كتغير المناخ (Climate Change Risk) في التقارير المالية (Chen,2010:324) وفي البيئة المحلية فإن الإبلاغ عن الحوكمة والبعد الاجتماعي والبيئي يكاد أن يكون محدوداً لغياب الأطر التنظيمية والتعليمات والأنظمة الحكومية والمهنية التي تلزم بذلك (هاتف ، 2006 ، 17) ، من السابق يتضح أن الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة تحكمها العديد من العوامل التي تنظمها منها حجم الشركات ورأس المال ونوع القطاع والصناعة والتعليمات وعمر الشركة.

المحور الرابع

اختبار العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في تقارير الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

لغرض اختبار مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) في تقارير الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية . ارتأت الباحثة أن تأخذ الشركات المدرجة في السوق كافة وعليه ستكون عينة البحث شاملة لمجتمعها .

اولاً: الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4)

لغرض اختبار فرضية البحث الرئيسة الاولى (هناك تباين في مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) في التقارير السنوية للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية) سيتم تحليل المحتوى للتقارير المالية للشركات كافة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لاختبار مستوى الإبلاغ عن ابعاد محاسبة الاستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة) وكما جاءت في المبادرة العالمية (GRI) بإصدارها الأخير عام (2016) (G4) ، ويوضح الجدول (2) المؤشرات المفصّل وغير المفصّل عنها ومتطلبات كل معيار حيث يتضمن البعد الاقتصادي (6) فقرات وكل فقرة تضمن (13) مؤشر وبإجمالي (27) متطلب في حين يشمل البعد البيئي (8) فقرات يتضمن (34) مؤشر وبإجمالي (72) متطلب في حين يشمل البعد الاجتماعي (15) فقرات ويتضمن (29) مؤشر وبإجمالي (46) متطلب .

ولغرض احتساب درجة ما تم الإبلاغ عنه من منظور (GRI.G4) سيتم اعتماد معادلة يحتسب وفقها إجمالي الفقرة التي تم الإفصاح عنها واعتبارها بسط الكسر واعتبار مقام الكسر إجمالي متطلبات لكل مؤشر منسوباً إلى (100)

المتطلبات التي تم الإبلاغ عنها
مستخرجة من محتوى تقارير القطاع
 $\%100 \times$

اجمالي المتطلبات كل بعد
(حسب GRIG4)

جدول (2) المؤشرات المفصّل وغير المفصّل عنها وفق معيار مبادرة (GRI.G4)

الإبعاد	المؤشرات المتضمنة في كل بلد	متطلبات الإبلاغ عن كل بند	السنوات / القطاع															
			المصارف		الصناعي		الفنادق والسياحة		الخدمات		الزراعي		التأمين		الاستثمار		الاتصالات	
			2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016
البعد الاقتصادي	1. الأداء الاقتصادي	8	4	3	1	0	3	3	3	2	3	3	2	2	3	4	3	6
	2. الحصة السوقية	4	2	2	1	0	3	3	3	2	3	3	1	2	2	1	2	6
	3. التأثيرات الاقتصادية غير المباشرة	4	1	1	2	0	3	3	1	1	1	1	1	2	2	1	1	6
	4. ممارسة الشراء	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	0	6
	5. مكافحة الفساد والخدمة	8	5	5	2	0	1	0	2	2	2	2	2	2	2	2	3	6
	6. السلوك تجاه المنافسين	2	0	0	2	2	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	6
المجموع		27	11	13	7	7	8	8	10	12	10	11	8	8	10	10	11	27
البعد البيئي	1. المواد المستخدمة	2	0	1	0	1	2	2	1	1	0	1	0	0	0	1	1	2
	2. صديقة للبيئة	6	0	0	2	2	1	1	0	0	1	1	0	0	1	1	1	6
	3. تنويرها	12	1	1	2	2	1	1	0	0	1	0	0	0	1	1	6	6
	4. الطاقة	8	0	1	1	0	1	1	2	2	4	2	1	1	2	1	3	3
	5. التنوع البيولوجي	25	0	0	0	0	0	0	1	2	2	3	0	0	0	5	5	5
	6. الانبعاثات	11	0	0	0	0	3	3	3	3	0	1	0	0	0	6	6	6
	7. النفايات السائلة والصلبة	2	0	0	1	1	1	1	2	2	2	2	1	1	2	2	2	2
	8. الامتثال البيئي	6	0	0	1	1	1	1	2	2	2	2	1	1	2	2	2	2
المجموع		72	1	3	7	7	13	13	10	12	11	13	2	2	5	28	28	28
البعد الاجتماعي	1. التوظيف	7	3	3	1	1	2	2	1	1	3	3	1	1	0	0	3	3
	2. ودوران العمل	2	2	2	2	2	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1
	3. العلاقة مع الإدارة	8	1	1	0	0	3	3	1	1	2	2	1	1	2	2	2	2
	4. الصحة والسلامة المهنية	4	4	4	0	0	3	3	1	1	1	1	0	0	3	3	1	1
	5. التدريب والتعليم	3	2	2	1	1	2	2	0	0	1	1	1	1	2	3	2	2
	6. التنوع وتكافؤ الفرص	2	2	2	2	2	2	2	0	0	1	1	0	0	1	0	0	0
	7. عدم التمييز الجنسي	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
	8. الحرية النقابية	3	1	1	0	0	0	0	2	2	1	1	0	0	1	1	1	1
	9. عمالة الأطفال	2	1	1	0	0	2	2	2	2	1	1	0	0	1	1	1	1
	10. الاعمال القسرية	2	2	2	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	2	2	1	1
	11. الممارسات الأمنية	2	2	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
	12. التقييم لحقوق الانسان	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
	13. تقييم الموردين وأثرهم على المجتمع	3	2	2	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	3	3	1	1
	14. صحة الزبون وسلامته	3	2	2	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1
	15. خصوصية الزبون	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

17	17	15	15	4	4	10	10	11	11	13	13	8	8	26	26	46	الاجمالي	المجموع
----	----	----	----	---	---	----	----	----	----	----	----	---	---	----	----	----	----------	---------

المصدر : اعداد الباحثة

من تحليل الجدول (2) يتضح ان هناك تباين في مستوى الابلاغ عن الاستدامة من منظور (GRI.G4) وحسب القطاعات والأبعاد ويوضح الجدول (3) نسب الابلاغ على وفق ما تم تحقيقه من متطلبات بناءً على تحليل التقارير المالية السنوية للعامين (2016 – 2017).

جدول (3)

نسب الابلاغ عن الابعاد (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) من منظور (GRI.G4) وللأعوام (2016 – 2017)

نوع القطاع	البعد الاقتصادي %		البعد البيئي %		البعد الاجتماعي %	
	2017	2016	2017	2016	2017	2016
المصارف	% 48.1	% 40.70	% 4.16	% 1.38	% 56.52	% 56.52
الصناعي	% 25.9	% 25.90	% 9.72	% 9.72	% 17.39	% 17.39
الفنادق والسياحة	% 29.62	% 29.62	% 18.00	% 18.00	% 28.26	% 28.26
الخدمات	% 44.4	% 37.00	% 16.66	% 13.88	% 23.91	% 23.91
الزراعي	% 40.70	% 37.90	% 18.00	% 15.27	% 21.37	% 21.37
التأمين	% 29.6	% 29.6	% 2.77	% 2.77	% 8.69	% 8.09
الاستثمار	% 37.00	% 29.6	% 6.94	% 8.33	% 32.60	% 32.60
الاتصالات	% 40.70	% 37.00	% 38.88	% 38.88	% 36.95	% 36.95

المصدر : اعداد الباحثة

من الجدول (3) يتضح ان نسبة الابلاغ عن البعد الاقتصادي من منظور (GRI.G4) متباين بين القطاعات حيث سجل قطاع المصارف اعلى نسبة (48.10 %) في عام (2017) ورغم انها نسبة ضعيفة إلا انها افضل من عام (2016) وقد يكون بسبب تفعيل قانون مكافحة غسيل الاموال وتمويل الارهاب وتقرير عقوبات لمرتكبي الجرائم المالية رقم (39) لسنة (2015) في حين حققت القطاعات الاخرى مستويات متباينة ومنخفضة من الابلاغ ، وفي مجال الابلاغ عن البعد الاجتماعي حققت المصارف اعلى نسبة في الابلاغ لعام (2016) و (2017) اذ بلغت (56.52 %) ويعزى ذلك الى الاهتمام بالتدريب والتعليم باعتبار ان عام (2016 – 2017) هو عام الانتقال الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبالتالي كان هناك حاجة لتدريب وتأهيل العاملين في المصارف لهذه المستجدات ، وحقق قطاع الاتصالات اعلى نسبة في الابلاغ عن البعد البيئي وبنسبة (38.8%) للعامين (2016 – 2017) دلالة على الاهتمام بالجانب البيئي بحكم القوانين والتشريعات البيئية التي تحكم عمل قطاع الاتصالات. مما سبق يتضح ان هناك تباين واختلاف في درجة ابلاغ الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية في مستوى الابلاغ في ابعاد الاستدامة (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي) وفيما يخص الافصاحات العامة والتي تتضمن ابعاد الحوكمة والتي تشمل (18) مؤشراً وان هناك (13) مؤشراً خاص بالحوكمة في حين (5) مؤشرات خاصة بأمور اخرى وإجمالي متطلبات ابلاغ (25) بند وكما في الجدول (4)

جدول (4) الإبلاغ عن الافصاحات العامة للقطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية

	المؤشرات المتضمنة في كل بلد	متطلبات الإبلاغ عن كل بند	القطاع / السنوات															
			المصارف		الصناعي		الفنادق والسياحة		الخدمات		الزراعي		التأمين		الاستثمار		الاتصالات	
			2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016
1.	هيكل الحوكمة (نابل)	2	1	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.	تفويض السلطة	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2
3.	المسؤولية الاجتماعية عن الموضوعات البيئية والاجتماعية	2	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1
4.	التشاور مع اصحاب المصالح بخصوص الموضوعات الاقتصادية والاجتماعية	2	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1

0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	5. تكوين لجان الحوكمة
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	6. رئيس و أعضاء الحوكمة
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	7. تضارب المصالح
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	8. دور هيئة الحوكمة في تطوير القرار وتحديث هدف وقيمة الشركة واستراتيجياتها
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	2	9. كفاءة هيئة الحوكمة
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	10. تحديد وإدارة الآثار البيئية والاجتماعية
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	11. تحديد وإدارة الآثار البيئية والاقتصادية
0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	12. تدقيق الأمور البيئية والاجتماعية
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	13. دور هيئة الحوكمة في إعداد تقارير الاستدامة
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	2	14. سياسة الأجور
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	15. عملية تحديد الرواتب والأجور
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	16. مشاريع أصحاب المصالح في الأجور
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	17. إجمالي نسبة التعريف السنوي
0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	18. نسبة الزيادة في إجمالي نسبة التعويض السنوي
4	4	3	3	0	0	2	2	2	2	6	6	3	3	11	10	25	1	إجمالي مؤشرات (27 + 45 + 72) من الجدولين 3 و 2
16 %	16 %	12 %	12 %	5 %	5 %	8 %	8 %	8 %	8 %	24 %	24 %	12 %	12 %	44 %	40 %	169		

المصدر : اعداد الباحثة

يوضح الجدول (4) الإبلاغ عن الإفصاحات العامة (الإبلاغ عن الحوكمة) للقطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة (2016 – 2017). وتحليل الجدول وإيجاد النسبة المئوية للإبلاغ عن الإفصاحات العامة للقطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية تظهر النسب من خلال الجدول (5)

جدول (5)

نسبة الإبلاغ عن الإفصاحات العامة (الإبلاغ عن الحوكمة) للقطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة (2016 – 2017)

نوع القطاع		الإبلاغ عن أداء القطاع للحوكمة	
		2017	2016
المصارف		44 %	40 %
الصناعي		12 %	12 %

24 %	24 %	الفنادق والسياحة
8 %	8 %	الخدمات
8 %	8 %	الزراعي
12 %	12 %	الاستثمار
0 %	0 %	التأمين
16 %	16 %	الاتصالات
100 %	25 %	الاجمالي

المصدر: اعداد الباحثة

من الجدول (5) يتضح ان هناك تفاوت في الابلاغ عن الافصاحات العامة -بعد الحوكمة حيث حقق قطاع المصارف النسبة الاعلى (44 %) لعام (2017) و (40 %) لعام (2016) ويرجع هذا الى اعتماد المصارف العراقية مبادئ الحوكمة وفقا لدليل الحوكمة الذي صدر عام (2017) في حين حقق قطاع الخدمات والزراعة النسبة الادنى (8 %) للقطاعيين.

يوضح الجدول (6) متوسط مستوى نسب الابلاغ عن محاسبة الاستدامة في سوق العراق للأوراق المالية للأعوام (2016 - 2017) عن من منظور (GRI.G4)

جدول (6)

متوسط نسب الابلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) في سوق العراق للأوراق المالية
للاعوام (2016 - 2017)

اسم القطاع	متوسط نسب الابلاغ عن البعد الاقتصادي	متوسط نسب الابلاغ عن البعد البيئي	متوسط نسب الابلاغ عن البعد الاجتماعي	الحوكمة	المتوسط العام للابلاغ عن الابعاد
المصارف	44.4 %	2.77 %	56.52 %	42 %	36.42
الصناعي	25.90 %	9.72 %	17.39 %	12 %	16.15
الفنادق والسياحة	29.62 %	18.00 %	28.26 %	24 %	24.97
الخدمات	40.7 %	15.27 %	23.91 %	8 %	21.97
الزراعي	38.85 %	16.63 %	21.37 %	8 %	21.21
التأمين	29.6 %	2.77 %	8.69 %	0 %	10.26
الاستثمار	33.3 %	15.27 %	32.60 %	12 %	23.29
الاتصالات	38.85 %	38.88 %	36.95 %	16 %	32.67
المتوسط العام لكل قطاع	35.15 %	14.91 %	28.21 %	15.25 %	23.32

المصدر : اعداد الباحثة

من الجدول السابق يتضح ان المتوسط العام للإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة من منظور (GRI.G4) لكل قطاع متباينة وعليه يتم قبول فرضية البحث الرئيسة الاولى .

ثانياً : قياس تأثير بعض العوامل في الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4)

لغرض اختبار تأثير بعض العوامل على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) للقطاعات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية . سيتم قياس متغيرات البحث بالآتي :

أولاً : المتغيرات المستقلة : وتتمثل بالعوامل المؤثرة على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة وهي :-

1. نوع القطاع Type: ويتمثل بجميع القطاعات العاملة في السوق وكما وردت سابقاً في الجدول (1) ويرمز له Type.

2. تعليمات إفصاح السوق D: وهي التعليمات التي تصدرها هيئة الإفصاح في السوق ويرمز له (D) و تشمل التعليمات رقم (8) لسنة (2011) المعدلة – تعليمات الإفصاح للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية وتعليمات رقم (13) شكل ومحتوى البيانات السنوية والفصلية لسنة (2010) وتعليمات رقم (14) لسنة (2011) مستلزمات الإفصاح .

3. النظام المحاسبي المطبق (SF) : الشركات المدرجة في السوق هي شركات مساهمة وتطبق النظام المحاسبي الموحد في ممارساتها المحاسبية باستثناء قطاع المصارف الذي يعد عام (2017) عام تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية بناءً إلى تعليمات البنك المركزي العراقي ويرمز له SF.

4. حجم القطاع (SZ) : هناك اختلاف في حجم القطاعات وشركاتها المدرجة في السوق ويرمز له SZ. ثانياً : المتغير التابع (YGRI) :

ويتمثل بالإبلاغ عن محاسبة الاستدامة وقد تم التوصل إليه بموجب مؤشرات المبادرة العالمية للإبلاغ (GRIG4) بموجب الجداول (2-5) وهو متغير تابع لان نتيجته غير محددة وتعتمد على قيم المتغيرات المستقلة .

1- أنموذج البحث المستخدم لقياس تأثير العوامل على الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) لغرض اختبار فرضيات البحث الثانوية وتم صياغة انموذج البحث لقياس الارتباط وتأثير العوامل المستقلة على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4)

$$Y=a+B_1Type+B_2D+B_3SF+B_4Sz$$

إذا ان :-

Y: المتغير التابع والذي يمثل الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) والذي تم تحديد نسبته من الجداول (2-5)

a: قيمة الثابت وهي مستوى الإبلاغ من من دون اخذ العوامل المؤثرة

B: الميل للمتغيرات المستقلة (i) في السنة (t)

Type: متغير مستقل ويمثل جميع القطاعات العاملة في السوق وكما وردت في الجدول (1) (i) في السنة (t)

D: ويمثل جميع التعليمات الصادرة عن هيئة الإفصاح في سوق العراق للأوراق المالية (i) في السنة t

SF: وتمثل النظام المحاسبي المطبق من قبل القطاعات (i) في السنة (t)

SZ: وتمثل حجم القطاع (i) في السنة t.

فضلاً عن أنه قد تم استعمال معامل الارتباط والانحدار المتعدد بين المتغيرات الرئيسية والانحدار المتعدد البسيط بين المتغير التابع والعوامل الأربعة المستقلة . ويوضح الجدول (7) نتائج الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث .

جدول (7)

نتائج الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث

المتغير المستقل	الرمز	Correlation	F	R ²	B	المتغير التابع
نوع القطاع	Type	0.58	4.6	0.50	0.68	مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة
تعليمات افصاح السوق	D	0.73	11.8	0.32	0.61	مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة

النظام المحاسبي	F_s	0.55	5.8	0.29	0.65	مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة
حجم القطاع	S_z	0.20	2.1	0.14	0.43	مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة

(**) ارتباط ذا دلالة معنوية عند مستوى دلالة (0.05) وبحدود ثقة (95%)

ومن تحليل الجدول (7) واختبار العلاقة بين عوامل المؤثرة ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في التقارير المالية لمجتمع البحث ومن خلال اختبار علاقتي الارتباط والتأثير بين كل عامل من العوامل المؤثرة على الإبلاغ ومستوى الإبلاغ تظهر النتائج كالآتي :

تظهر العلاقة بين نوع القطاع (Type) ومستوى الإبلاغ علاقة موجبة وتعني أنه توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية بين نوع القطاع ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة ، إذ يكون معامل الارتباط للعلاقة (0.58) عند مستوى دلالة معنوية (0.05) وهو ارتباط قوي ودال معنوياً وإيجابياً ، وباتجاه آخر هناك علاقة ارتباط معنوية موجبة بين تعليمات إفصاح السوق D والإبلاغ عن محاسبة الاستدامة إذ بلغ (0.73) وهو ارتباط قوي ودال معنوياً وإيجابياً وبلغ معامل الارتباط بين النظام المحاسبي F_s والإبلاغ عن محاسبة الاستدامة (0.55) وهو ارتباط قوي ودال معنوياً وإيجابياً وعند مستوى دلالة معنوية (0.05) وبلغ الارتباط بين حجم القطاع S_z ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة (0.20) وهو علاقة موجبة طردية وبمستوى معنوية (0.05) وهو ارتباط ضعيف . وبناءً على ذلك يتم قبول فرضية البحث الرئيسة الثانية " توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين العوامل المؤثرة على الإبلاغ (نوع القطاع وتعليمات الإفصاح السائدة في السوق النظام المحاسبي المطبق وحجم القطاع) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور GRIG4.

ثالثاً : اختبار علاقة التأثير المعنوية للعوامل المستقلة على المتغير التابع

1. من تحليل الجدول (7) يتضح أن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج بلغت (4.6) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة معنوية (0.05) وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ل(نوع القطاع) عند مستوى (5%) وبدرجة ثقة (95%) وعن طريق معامل التحديد ($R^2 = 0.5$) يتضح بأن (نوع القطاع) يفسر ما نسبته (50%) من التغيرات التي تطرأ على الإبلاغ عن مستوى محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) أما (50%) الأخرى فيعزى إلى متغيرات أخرى غير داخلية في أنموذج الانحدار وتشير (B) إلى معنوية المعلمة وتؤكد نتيجة تقدير الانحدار وعلى وفق ذلك يتم قبول فرضية البحث الثانوية الأولى المشتقة من الفرضية الرئيسة الثانية (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نوع القطاع ومستوى الإبلاغ عن الاستدامة في سوق العراق للأوراق المالية).
2. وبنفس الاتجاه ومن الجدول (7) يتبين أن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج بلغت (11.8) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (0.05) وبناءً عليه تقبل الفرضية الثانوية الثانية المشتقة من الفرضية الرئيسة الثانية (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين تعليمات الإفصاح السائدة في السوق ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4) في التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية . وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ل(تعليمات إفصاح السوق) عند مستوى معنوية (5%) بدرجة ثقة (95%) وعن طريق معامل التحديد ($R^2 = 0.32$) يتضح بأن تعليمات السوق تفسر ما نسبته (32%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الإبلاغ عن أبعاد

- الاستدامة أما النسبة البالغة (78%) فتعزى إلى أسهم متغيرات أخرى غير داخلة في أنموذج الانحدار . كما يتضح عن طريق معامل الميل الحدي لزاوية الانحدار البالغ ($B=0.61$) بأن أي الزام أو تعديلات في تعليمات الإفصاح سيؤدي إلى زيادة في مستوى الإبلاغ بنسبة (61%) وتشير (B) إلى معنوية المعلمة وتؤكد تقدير معامل الانحدار .
3. وقد تم قبول فرضية البحث الثانوية الثالثة المشتقة من الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين النظام المحاسبي المطبق ومستوى الإبلاغ من محاسبة الاستدامة من منظور (GRI.G4) في التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بناءً على تحليل الجدول (7) يتبين من قيمة (F) المحسوبة بأنها بلغت (5.8) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لـ (النظام المحاسبي المطبق) على مستوى الإبلاغ عند مستوى معنوية (5%) وبدرجة ثقة (95%) وعن طريق معامل التحديد ($R^2 = 0.29$) يتضح بأن (النظام المحاسبي المطبق) يفسر ما نسبته (29%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الإبلاغ وفق (GRIG4) أما النسبة (71%) فتعزى إلى أسهم متغيرات أخرى غير داخلة في أنموذج الانحدار ، كما يتضح عن طريق معامل الميل الحدي البالغ ($B = 0.65$) بأن أي تغير تطرأ على النظام المحاسبي سيؤثر على اتجاه مستوى الإبلاغ بنسبة (65%) ويشير (B) إلى معنوية المعلمة وتؤكد نتيجة تقدير معامل الانحدار .
4. وبنفس الاتجاه لا يتم قبول الفرضية الثانوية الرابعة للبحث المشتقة من الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين (حجم القطاع) ومستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (GRIG4)) ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج بلغت (2.1) وهي أقل من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (0.05) وهذا يعني عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لـ (حجم القطاع) على مستوى الإبلاغ عند مستوى معنوية (5%) وبدرجة ثقة (95%) وعن طريق معامل التحديد ($R^2 = 0.34$) يتضح أن تأثير حجم القطاع يفسر ما نسبته (14%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الإبلاغ أما نسبة (66%) فتعزى إلى إسهامات أخرى غير داخلة في أنموذج الانحدار

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

توصل البحث الى عدد من الاستنتاجات من أبرزها :-

1. تعد مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) للإبلاغ عن ابعاد محاسبة الاستدامة خارطة الطريق لتحقيق استمرارية الوحدات الاقتصادية.
2. القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية بجميع قطاعاتها تعاني من تباين وضعف في الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة مما يدل على ضعف اسهامها في تحقيق التنمية المستدامة .
3. هناك عوامل تؤثر على انخفاض وتباين مستوى الإبلاغ عن الاستدامة (كنوع القطاع وتعليمات الإفصاح المعتمد في السوق والنظام المحاسبي المطبق) إلا أن حجم القطاع كان تأثيره منخفض .
4. ضعف اهتمام البحوث بمحاسبة الاستدامة وتوظيف ابعاد المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة (GRI) كاحد المتغيرات المهمة في التيارات البحثية المحاسبية المحلية

ثانياً : التوصيات

توصل البحث الى عدد من التوصيات من أبرزها :

1. دعم الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تتبنى المبادرات الخاصة بالإبلاغ عن محاسبة الاستدامة ومنها مبادرة (GRI.G4) بوسائل شتى وتقديم التسهيلات لها لضمان تحقيق ديمومة استمرارية هذه الشركات.
2. نشر وعي الاستدامة لدى المستثمرين وكافة اصحاب المصالح في سوق العراق للأوراق المالية وجعل الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة مطلباً ملحا لتقييم قدرة الشركات المدرجة في السوق في تحقيق التنمية المستدامة .
3. اعادة النظر بتعليمات الإدراج والإفصاح في سوق العراق للأوراق المالية بتضمين الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة كأحد الشروط الرئيسة للإدراج واحدى متطلبات الإفصاح.
4. اختبار عوامل اخرى غير التي اختبرها البحث الحالي والتي قد تؤثر على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في سوق العراق للأوراق المالية
5. التواصل المعرفي من خلال تبني اجندات بحثية ركيزتها محاسبة الاستدامة وأبعادها في البحوث وبرامج الدراسات العليا.

المصادر

اولا - المنشرات والتقارير

- 1- التقارير الصادرة عن سوق العراق للأوراق المالية سنة 2016 و 2017
 - 2- القاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية ، مجلس معايير المحاسبية والرقابية- ديوان الرقابة المالية لسنة 1995
 - 3- قانون عقوبات الجرائم المالية رقم 34 لسنة 2015.
 - 4- تعليمات الإفصاح المحاسبي رقم 8 لسنة 2011 وتعليمات رقم 13 لسنة 2010 وتعليمات 4 لسنة 2011
- ثانيا- الكتب العربية :-

- 1- بدوي، محمد والبلتاجي، يسرى (2013)، (المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق)، المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر الاسكندرية جمهورية مصر العربية .
- 2- مطر ، محمد والسويطي، موسى، (2012)، (التاهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح)، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن .

ثالثا - الدوريات والرسائل الجامعية

- 1- بو لصنام ، فرج وزوينة ، محمد ، (2012)، (العوامل المؤثرة على الإفصاح الاجتماعي دراسة حالة شركة البوتاس العربية) ، ورقة مشاركة في الملتقى الدولي حول منظمات الاعمال والمسؤولية الاجتماعية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير .
- 2- الخفاجي ، أيمن ، (فياض التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة ومؤشرات (S & p / ESG) ومعايير (GRI) (2018) وبحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية طالبة ماجستير غير منشورة جامعة كربلاء .
- 3- العرموطي ، احمد، 2013، (اثر محاسبة الاستدامة على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان ،رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الشرق الاوسط
- 4- هاتف ، مجيد عبد الحسين (إدراك المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية والإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية - دراسة ميدانية) ، (2006) ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (8) ، العدد (4) ، لسنة 2006 ، ص ص (172 – 205)

- 1- Araya, H., (2006), "The legitimizing effect of social and environmental disclosure theoretical foundation", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3) : 181-3
- 2-Bhattacharyya, Asit, (2014), "Factor Associated with the Social and Environmental Reporting of Australian companies", *Australian Accounting Business and Finance, Journal and Authors*, Vol.8, No.1, P.P.25-50
- 3- Backova, Helena, Jaroslava, H. & Kubankova, M., (2015), "Sustainably Accounting : Brief History and Perspectives, the international days of statistics and economics, Prague, Sep.10-2.
- 4- Cuganesan , Suresh & Haider Khen , 2006, (stakeholder Reporting in the Australian Banking Industry (available at : www.ssn.com
- 5- Gray, C. Fagerstrom, A., & Hassel, L., (1996), "Accounting for sustainability : what next? <http://journal.nex.org> P.P.97-111
- 6- FASB . Financial Accounting Series, July, (2006)
- 7- Llena and Farnando Talalweh, Mohammed, (2015), "Factors Determining Social and Environmental Performance of Islamic Companies : Analyses of Sustainability Related Reporting Practices. *Jordan Journal of Business Administration*, Vol.11, No.4, P.P.981-996
- 8- Lamboody, Geoff, More, J. & Perez, J., (2014). "An empirical analysis of the relationship between CSR", *Academia Revisit Latin-American . de Administration*, Vol.30, No.1, (87-107)
- 9- International Stand auditing, Is A, No. 570, Going concern, pp383 – 395
- 10- Schaltegger, Stefan & Rogerk Burrilt (2006) "Sustainability Management and repotting: The Role of integrated reporting for Communicating Corporate Sustainability management" *Journal of Cleaner production .*, Vol – 1 , No .2,pp.(
- 11- Sustalnability Accounting Stand ards BOARD, (2013) , "Saffron cisco, Sasb – org" , Conceptual Framework
- 12- Yahdo, Ilharm, (2015) , "An ontology for Sustainability Reporting Based on Global Reporting Initiative (GRI)", Doctor Thesis , School of Accounting University of Curtin
- 13- Odemis, Onder (2011), "Sustainability reporting Within cooperative and Commercial Stock exchange quoted banks: An assessment of stakeholder engagement", Master, Thesis, Section Accounting Auditing and Control, School of Economics, Erasmus University Rotterdam
- 14- Yao .Shujie , Wang, Jiaanling & Song , Lin (2011) , "Determinants of Social Res possibility Disclosure by Chinese's Firms, School of Contemporary Chinese's Studies" ,The University of Nottingham . website : www.chinapolicyinstiute.org

4: others & Internet

1. Global Reporting Intuitive (GRI) , 2015, About Sustainability Reporting Retrieved From [https:// www.Globa/reporting.org/reporting](https://www.Globa/reporting.org/reporting)
- 2-OECD (2002) The DAC Guide Lines : Strategies for Sustainable Development . Available on line t. [http : www. Oecd .org/](http://www.Oecd.org/)

- 5- Dyckman, Thomas, Dukes, Roland & Davis, Charies (Intermediate Accounting) , (1998)
 , e- book - Fourth edition , McGraw- Hill , Irwin on line.