

**تحليل وتقييم التقارير المرحلية  
للشركات على وفق مبادئ (GRI)  
لتغطية احتياجات سوق العراق للأوراق  
المالية من معلومات المسؤولية الاجتماعية**

**م.د. خالد عبيد احمد**

**الجامعة المستنصرية / قسم الرقابة والتدقيق الداخلي**

**م.م محمد فخري محمد**

**جامعة تكريت / كلية الإدارة والاقتصاد**

**م.م عمار طه ياسين**

**جامعة تكريت / كلية الإدارة والاقتصاد**

**Assistant lecturer: MOHAMMED FAKHRI MOHAMMED**

**Tikrit University / College of Administration and Economics**

**fmo35@tu.edu.iq**

إن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المرحلية يعد نقطة انطلاق لتحليل وتقييم تلك التقارير، ومتطلب أساسي لرفع قيمة الشركة في سوق الأوراق المالية، ويحافظ على التوازن بين مصالح الوحدات الاقتصادية وحقوق المجتمع من خلال تحقيق مؤشرات الأداء الاجتماعي وبشكل دوري. ويعد قصور الإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية بشكل دوري في التقارير المالية المرحلية نقطة تثير الاهتمام وتتطلب البحث، كونها تؤثر في متطلبات أهداف التنمية المستدامة وتحقيق كفاءة نموذج القرار. ويهدف البحث الى محاولة تحليل وتقييم محتوى التقارير المالية المرحلية وتجاوز القصور فيها عبر تضمين الإفصاح المحاسبي معلومات عن المسؤولية الاجتماعية التي تدعم متطلبات التنمية المستدامة من خلال تخفيض مخاطر الاعمال، وتحديد مداخل توفير المعلومات التي تلبي احتياجات اصحاب المصالح واسواق رأس المال، وتحديد محتوى معلومات تقرير المسؤولية الاجتماعية في العراق وفق متطلبات المبادرة العالمية. أجريت الدراسة على عينه من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ضمن مؤشر (ISX60)، وتم استخدام حزمة البرامج الإحصائية في العلوم الاجتماعية (Statistical package for social sciences) المعروفة اختصارًا بـ (SPSS) الإصدار 22، وتوصل البحث الى دقة الفرضية التي تنص على أن هناك انخفاض في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات عينة البحث وأن تحليل وتقييم الإفصاح في التقارير المرحلية يوفر معلومات ملائمة لمتخذي القرار، وأوصت الدراسة من خلال النتائج التي توصلت إليها بضرورة دعم الإفصاح الحالي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والزام الشركات المكونة للمؤشر العراقي بأعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية وفقًا لإطار (GRI). وقد اعتمد البحث على المقاييس البسيطة واختبار معامل الارتباط لتحديد مدى تأثير وجود الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على وجود المؤشرات الأخرى. وتوصل البحث الى نتيجة مفادها أن هناك أثر للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المرحلية على توفير معلومات مالية وغير مالية لدعم تقارير الاستدامة وتلبية حاجات اصحاب المصالح. الكلمات المفتاحية: التقارير المرحلية للشركات، مبادئ (GRI)، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

## Abstract:

Disclosing social responsibility in progress reports is a starting point for analyzing and evaluating those reports, a prerequisite for raising the company's value in the stock market, and maintains a balance between the interests of economic units and community rights by periodically achieving social performance indicators. The fact that accounting for social responsibility information is periodically deficient in interim financial reporting is a point of interest and requires research, as it affects the requirements of sustainable development goals and the efficiency of the decision model. The research aims to try to analyze and assess the content of interim financial reports and overcome their deficiencies by including accounting information on social responsibility that supports sustainable development requirements by reducing business risks, and identifying the information portals that meet the needs of stakeholders and capital markets. And to determine the content of the Social responsibility Report information in Iraq according to the requirements of the Global Initiative. The study was conducted among the companies listed on the Iraqi Stock Exchange in the ISX60 index, and the statistical package for social sciences, known as SPSS, version 22, was used. The research found the accuracy of the hypothesis that there is a decrease in the level of disclosure of social responsibility in the company reports the sample research and that the analysis and evaluation of disclosure in the progress reports provides appropriate information for decision-makers, The study recommended, through its findings, that the current disclosure of social responsibility information should be supported and that companies forming the Iraqi index should be required to prepare social responsibility reports according to the (GRI) framework. Research has been based on simple measures and a correlation coefficient test to determine how the existence of accounting for social responsibility affects the existence of other indicators. The research found that the impact of accounting disclosure on social responsibility in progress reports had been on the provision of financial and non-financial information to support sustainability reports and meet the needs of stakeholders. Keyword : Company progress Reports, Gri Principles, Social responsibility Disclosure.

## المقدمة:

تظهر التقارير المالية بشكلها الحالي زيادة اتجاه الشركات الى الإفصاح عن معلومات غير مالية وغيرها من الإفصاحات الاختيارية، وأن الهدف الأساسي من توفير تلك المعلومات هو الوصول الى افصاح متكامل يجمع المعلومات المالية وغير المالية لتمكين اصحاب المصالح

من اتخاذ القرارات الرشيدة، ويتم زيادة كفاءة التقارير المالية عبر تطوير الإفصاح ليتلاءم والمتطلبات التي تكفل توفير التواصل الفعال مع اسواق المال، وتطوير التقرير الإداري ليشمل الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لتخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستعملي التقارير المالية (KPMG, Aug 2010). وأكدت دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن هناك ضرورة لرفع مستوى جودة التقارير المالية عبر الإبلاغ عن المؤشرات غير المالية، لتكون مرشداً لمستخدمي المعلومات وتلبي احتياجاتهم اللازمة (IFAC, Feb 2009) ، أضاف الى ذلك تصويب الانتقادات الموجهة للتقارير المالية لإهمالها الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية – المنصوص عليها ضمن مبادرة التقارير العالمية والمنبثقة من مجلس التقارير المالية المتكاملة (IIRC) (International Integrated Reporting Council) في الاصدار (GRI4) Global Reporting Initiative (GRI4) 2013. وتشير دراسة معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW) الخصائص المطلوبة في المعلومات غير المالية والتي يتطلب توفيرها بالوقت المناسب لتلبية احتياجات المستثمرين لغرض تعزيز فهمهم، ووصف استراتيجيات الشركة والمخاطر والفرص المحيطة بها، وبيان دور مجلس الادارة في الاشراف على استراتيجيات إدارة الفرص والمخاطر، وكذلك استخدام مؤشرات الأداء الرئيسية نظراً لما تكفله من إفصاحات هامة تعطي صورة واضحة عن الأداء وكيفية إدارة وتنفيذ استراتيجية الشركة (ICAEA, Jan 2011). كما أظهرت دراسة (IFAC, March 2011) عدم توفير التقارير المالية بوضعها الحالي المعلومات غير المالية اللازمة التي يحتاجها مستعملها رغم جهود التحسين، كونها تمثل تحدي كبير لمهنة المحاسبة مما يتطلب خفض مستوى التعقيد بالعديد من المعايير لغرض أعداد تقارير مالية مبسطة وسهلة الفهم توفر معلومات يحتاجها المستخدمون. ويبين المعيار المحاسبي الدولي (34) "إعداد التقارير المالية المرحلية" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB, 2010) أن المحاسبة تؤدي دورها في إعداد وعرض التقارير المالية المرحلية، وأن السياسات المحاسبية الخاصة بالتقارير المالية السنوية تطبق نفسها عند إعداد التقارير المالية المرحلية لأداء وظائف الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح ولكن بالحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي لتشمل (القوائم المالية الموجزة والابصاحات التفسيرية) (درويش، ٢٠١٢). ويبين (Frederick, Taffler, 2005) أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المرحلية طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، سيكون له أثر على قرارات المستثمرين ومساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية برشد وعقلانية. ومن أجل تأكيد الدور الحيوي للتقارير المالية المرحلية حاول (ميرودلي، ٢٠٠٧) بيان واقع وظيفة التقارير المالية الحالية ودورها في اظهار القصور في الإفصاح الذي تتضمنه المحاسبة المالية في جمهورية العراق، وهل تلبي احتياجات اصحاب المصالح ومنهم المستثمرين. وتبين أن التقارير المالية السنوية تسهم في توفير تنبؤات تكون أقرب الى الواقع، في حين أن التقارير المرحلية تزيد من القدرة التنبؤية لكونها تعطي صورة واضحة عن الواقع الحالي للشركة وتسهم في زيادة كفاءة التقرير المالي. كما عرضت دراسة (Adams & Whelan, 2009) سعي الشركات لتعظيم ثروة ملاكها مما يؤثر على المعلومات المراد الإفصاح عنها، ويلعب اصحاب المصالح ومدراء الشركات دوراً كبيراً في اختيار مؤشرات الأداء الأكثر وضوحاً استجابة لمتطلبات الحوكمة وتعبيراً عن الأداء البيئي والاجتماعي عبر دراسة نماذج الإفصاح الصادرة عن (GRI). وأكدت دراسة (Burritt, schaltegger, 2010) على ضرورة مشاركة اصحاب المصالح عند تحديد محتويات تقرير الاستدامة ليشمل المؤشرات والمعلومات التي تسهم في تطوير النظم المحاسبية التقليدية وفق مبادئ GRI. كما أوضحت دراسة (Rodrigue, M., et al, 2013) ضرورة توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي الرمزي، ليشمل أنشطة إدارة المخاطر ومدى اهتمامها بالبعد البيئي والمسؤولية الاجتماعية، لغرض تعزيز المصداقية بالتقارير المالية المقدمة ومدى الالتزام بالمسؤوليات تجاه المجتمع. ومن أجل تحقيق المتطلبات السابقة لابد من زيادة الإفصاح عن المعلومات غير المالية الى جانب المعلومات المالية. وقد بينت دراسة (Saeidi, S.P., et al, 2015) أن هناك ترابط فيما بين سمعة الشركات والمسؤولية الاجتماعية (CSR) والأداء المالي وأظهرت النتائج أن المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) تؤثر بشكل كبير على الأداء المالي من خلال رضا العملاء وسمعة الشركة وأوضحت دراسة (Tran 2014) أن هناك ارتفاع في مستوى إدراك الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية بشأن التقرير عن المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها وتأثيره على أهداف التنمية المستدامة. كما أكدت دراسة (Cristiana 2015) على ضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية لتوفير متطلبات الدقة لدى المحللين الماليين والمجتمع. وأشار المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC, 2011) (International Integrated Reporting Council) أن هذه التقارير لها دوراً إيجابياً في الإفصاح عن البعد الاجتماعي من خلال اشارات الانذار المبكر عند عدم الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية. كما انتقدت دراسة (Higgins at al 2015) تلك التقارير بسبب اختلاف تسميتها إلى (تقارير استدامة، تقارير مسؤولية اجتماعية)، وأن الإفصاح فيها اختياري (غير إلزامي) مما يفقدها موضوعيتها وشفافيتها،

ويتيح للشركات الفرصة لإخفاء بعض المعلومات الجوهرية. وأكدت دراسة (Rodrigue, M., 2014) أن زيادة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية حسب اعتقاد اصحاب الملكية سيؤدي إلى الإضرار بشركاتهم أمام منافسيهم، ويعد ذلك تحفظاً مشروطاً عند الإفصاح كما خلصت الدراسة الى وجود فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المدني واصحاب المصالح فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية وبالتالي التأثير على قرار الاستثمار. يتضح من خلال العرض السابق أن معظم الدراسات قد أهتمت بضرورة توسيع نطاق الإفصاح في التقارير المالية عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية واللذان ينتظران إصدار معيار محاسبي دولي خاص بهما وفقاً للاتجاه الحديث في وضع منهج لتقديم التقارير المالية فيما يعرف بالتقارير المتكاملة (Integrated Reporting) من قبل مجلس التقارير الدولية المتكاملة (IIRC) وكبرى الشركات والهيئات المحاسبية العالمية (IFAC, IASB, FASB) والأكاديميين بهدف تلبية احتياجات اصحاب المصالح، واسواق المال من المعلومات على أسس إدارية ومالية، عبر تطوير وتوسيع نطاق الإفصاح المحاسبي الحالي في التقارير المرحلية عن المسؤولية الاجتماعية في إطار مبادئ ومفاهيم المبادرة العالمية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية لضمان التعبير عن الصلة بين الأداء المالي والاستدامة؛ لتعطي رسائل اطمئنان للمستثمرين بأن الشركات ملتزمة اجتماعياً في المحافظة على دعائم التنمية المستدامة كأحد ركائز المسؤولية الاقتصادية. وعليه ينصب هدف دراستنا في تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية المرحلية لتمكين مستخدمي التقارير من اتخاذ قرارات سليمة من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات بما يخدم حاجات اصحاب المصالح، والوصول الى إفصاحات متكاملة تجمع المعلومات المالية وغير المالية لحد من قصور التقارير في توفير المعلومات اللازمة. ومن خلال ما سبق تبرز مشكلة البحث بأن هناك قصور في الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية المرحلية لتوفير احتياجات اصحاب المصالح وأسواق رأس المال لتعزيز معلومات الاستدامة" ولمعالجة ذلك لابد من الإجابة على الاتي:

أولاً: ماهي المسؤولية الاجتماعية للشركة.

ثانياً: ماهو دور الإفصاح عن معلومات المسؤولية في رفع مستوى الشفافية من وجهة نظر اصحاب المصالح.

ثالثاً: مكونات الإطار الحاكم لإعداد تقرير المسؤولية الاجتماعية وعناصر الإفصاح القياسية

رابعاً: تطوير مقترح لمؤشرات مبادئ (GRI) ومكوناته.

ولتحقيق هدف البحث نفترض الآتي:

"يؤدي تحليل وتقييم الإفصاح في التقارير المالية المرحلية عن المسؤولية الاجتماعية إلى زيادة الثقة بتلك التقارير وتوفير معلومات تلبية احتياجات اصحاب المصالح وسوق العراق لأوراق المالية".

أولاً: مفهوم المسؤولية الاجتماعية: أصبحت المسؤولية الاجتماعية في الوقت الحاضر لغة معتمدة في الشركات ومجالاً هاماً للتعبير عن مسؤولياتها وواجباتها تجاه المجتمع. ويبدو أن هذا المصطلح جديداً على الشركات، ولكنه في جوهره يركز على أهمية ترابط تنمية المجتمع مع تنمية القطاع الخاص وظهر الاهتمام بها كجزء من إستراتيجية شركات الأعمال للتفاعل مع المجتمع والبيئة المحيطة بسبب التغيرات العالمية، والطريقة التي ينظر بها إلى دور الأعمال في تعزيز ودعم التنمية المستدامة، وذلك للأهمية المتزايدة لنماذج الأعمال التجارية المستدامة، ولا سيما الشركات الكبيرة التي اعتمدت على نماذج موجهة بيئياً واجتماعياً وتنظيمياً. ووفقاً لمجلس الاعمال العالمي للتنمية المستدامة *World Business Council for Sustainable Development* (WBCSD Council Meeting 2019) تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها المساهمة في التنمية الاقتصادية المستدامة عبر التعاون بين الموظفين وممثليهم وأسرهم والمجتمع المحلي لتطوير الاعمال لغرض توفير الحياة والعيش الكريم. ويتمثل التحدي الجديد المتمثل بالمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) وكيف تكون أكثر مساءلة تجاه أصحاب المصالح؛ يرى (Peršić, M., Janković, S., & Krivačić, D., 2017) وجوب توفير المعلومات غير المالية لأنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمفاهيم المسؤولية الاجتماعية للشركات، وأن الإفصاح عنها يؤدي الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتحسين جودة مخرجات النموذج التنبؤي للتدفقات النقدية المستقبلية، وبالتالي دقة تقييم الأطراف اصحاب المصالح لأداء الشركة (خليل، ابراهيم، ٢٠١٣). في حين يرى (Saeidi, et al., 2015) أن تقارير المسؤولية الاجتماعية (CSR) تلعب دوراً مهماً في الميزة التنافسية المستدامة ورضا العملاء وسمعة الشركات، وتصوير مدى استجابتها لاحتياجات المجتمع الذي تعتمد عليه من أجل الاستمرار في نشاطها.

كما يرى كل من (Iyer, G. K., & Soberman, D. A., 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 السريعة. ويرى

(Aluchna, M., & Idowu, S. O., 2017) أن الاستمرار في الابتكار ورفع مستوى المسؤولية الاجتماعية، يتعلق بتكاليف بيئية وإنسانية واجتماعية ومالية عالية كاستجابة للمتغيرات والتحولات الديناميكية والتي كانت فيها الشركات غير مستدامة مما تسببت بأضرار للمجتمع وبدون قصد. كما وتمثل ممارسات المسؤولية الاجتماعية مجالاً هاماً في أنشطة الشركة وهي ردود فعل للضغوط الاجتماعية وتفاعلها مع مطالب اصحاب المصالح والاهتمامات البيئية وفق اسس اختيارية (Uwalomwa, 2011). ويرى (Nurlela and Islahuddin, 2008) أن المسؤولية الاجتماعية تحدث بين الشركة وأصحاب المصالح من العملاء والموظفين والمجتمع والملك، ومؤخراً أدركت الشركات أن المشاركة في الاعمال المجتمعية والخيرية يمكن أن يزيد من ولاء وثقة العملاء بها وزيادة حصتها السوقية، عبر تحسين علاقتهم بالشركات (Tench, 2016). وكلما تطورت الشركة زادت نسبة عدم المساواة الاجتماعية والتدهور البيئي، وعليه ينبغي على الشركة التركيز والتوافق والاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية الى جانب الارباح، وهذا ما دعت إليه دراسة (Tija and Lulu, 2012) إذ أكدت على أن المسؤولية الاجتماعية للأعمال تعتبر أساس أخلاقيات الأعمال للوفاء بالالتزامات الاقتصادية تجاه اصحاب المصالح والأطراف الأخرى. وأشار (Servaes, 2013) أن المعيار (ISO, 26000) قد حدد الموضوعات الأساسية للمسؤولية الاجتماعية بأنها (حوكمة الشركات، حقوق الانسان، ممارسات العمل، البيئة، ممارسات التشغيل العادلة، قضايا المستهلك، التنمية والمشاركة المجتمعية). ويرى (Chernev and Blair, 2015) أن أهمية المسؤولية الاجتماعية تبرز من خلال مشاركة المحاسبين الايجابية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للشركات لغرض تحقيق التوازن النسبي بين العلاقة الاقتصادية (الانتاج) والعلاقة الاجتماعية (دعم البعد الاجتماعي)، أضف الى ذلك تقييم سمعة الشركات من منظور ربحيتها ومراكزها المالية ورسالتها تجاه المجتمع والافصاح عن دورها المؤسسي في عمليات النمو الاقتصادي والتقدم الاجتماعي وحماية البيئة. ومن خلال ما سبق يتبين أن المسؤولية الاجتماعية تعني أنه من الواجب على الأشخاص والشركات العمل لصالح بيئتهم ومجتمعهم. ويمكن للباحث أن يعرفا المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) بأنها "التزام مؤسسات الأعمال المتواصل بالسلوك الأخلاقي وبالمساهمة في التنمية الاقتصادية وتحسين نمط ونوعية الحياة للقوى العاملة وأسرهام فضلاً عن المجتمع المحلي والمجتمع بشكل عام"، كما أن هناك كثير من الشركات التي تتبع السياسات "الخضراء" تجعل المسؤولية الاجتماعية جزءاً أساسياً من مخططاتها واستخدامها كمقياس استثماري يسهم في بناء سمعتها الجيدة وتعزيز اخلاقياتها عند دعم و اشراك موظفيها.

## ثانياً: الافصاح عن المعلومات غير المالية في رفع مستوى الشفافية تجاه اصحاب المصالح

تبين دراسة (KPMG, 2011) أن التقارير المالية معقدة لا يقرأها مستخدموها كونها لا تلبى احتياجاتهم الأساسية من المعلومات، والسبب في ذلك هو تأخر المحاسبة في الاستجابة للمتغيرات في البيئة، وظهور نماذج جديدة من التقارير لتوفير المعلومات مما يظهر حاجة المحاسبة الى تحديد بداية جديدة لتغطية احتياجات مستخدمي المعلومات في التعرف على الكثير عن الاداء المالي. كما أشار (IFAC, 2010) الى مسألة تعقيد التقارير المالية كونها تمثل إحدى الصعوبات المؤثرة سلباً على تتبع الأداء المالي من قبل مستعملها، وذلك نظراً لما يترتب عليه من إخفاء عناصر حقيقية للمعلومات التي يحتاجونها للتأكد من أنشطة المنشأة، وان عدم وجود تلك المعلومات يدفعهم الى تقارير الظل (Shadow Reporting) لتوفير ما يحتاجونه من معلومات غير موثوقة. أما بشأن مشاكل التقارير المالية وآليات تطويرها - فقد قامت لجنة إدخال التحسينات على التقارير المالية (PCOBA) التابعة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC, 2008) بعرض تلك المشاكل ومدى أهمية التركيز على توفير احتياجات المستثمرين الفعلية ومراعاة توجهاتهم وإعادة تقييمها لتكون مدخلات مفاهيمية للوصول الى أفضل نظام للتقرير المالي يخدم المستخدمين لغرض تخصيص رأس المال بكفاءة. ومن أجل تجاوز مشاكل التعقيد المشار إليها، يتطلب الأمر توفير إفصاح كامل وعادل وإتاحة المعلومات بالوقت المناسب لغرض الوصول إليها بسهولة، والمحافظة على أسواق عادلة ومنظمة وفعالة تضمن حماية المستثمرين، وتخفيض تكلفة اتخاذ القرارات، وتحد من الانتقادات الموجهة لتلك التقارير (Staff members of the U.S., 2009). ولغرض تحقيق التطوير في التقارير المالية لابد من السعي إلى زيادة شفافية وجودة التقارير المالية من خلال:

- 1- تطبيق متطلبات الحوكمة بشكل مستمر.
  - 2- تبسيط التقارير المالية وتطويرها باستمرار لتكون قابلة للفهم.
  - 3- ان تكون التقارير شاملة للجوانب المالية - البيئية - الاجتماعية، مع تقديم المؤشرات الرئيسة للأداء للجوانب الثلاثة السالفة الذكر.
- كما أوصت دراسة (IFAC, 2009) بضرورة استمرار الحوار مع اصحاب المصالح كمدخل اساسي لضمان تطوير التقارير المالية، والسعي لتبسيطها، وتوفير المعلومات غير المالية ومؤشراتها باعتبارها أولوية قصوى (Top Priorities) لمزيد من التحسين والافصاح عن المخاطر

وكيفية إدارتها. وتم إقرار هذه التوصيات في دراسة (ICAEW, 2011) وتم تناول عدم جدوى الفكرة الاقتصادية فيما يعرف باليد الخفية، والتي تحقق توازن العرض والطلب على المعلومات داخل اسواق المال، في حين يمكن الاستنتاج أن الاسواق يمكنها تحقيق نتيجة التوازن حتى لو كان الإفصاح عن المعلومات غير مكتمل- وهذا التفسير والاستنتاج يخالف ما استقر عليه الفكران الاقتصادي والمحاسبي من أن الإفصاح والشفافية يحققان الكفاءة في اتخاذ القرارات وتخفيض تكلفة راس المال، وبالتالي فإن تطوير التقارير المالية يجب أن يكون شاملاً بالتوازي تقارير غير مالية الى جانب التقارير المالية كونها عنصر جوهري لفهم التقارير المالية. وأخيراً فقد أكدت دراسة المفوضية الأوروبية ( U. S. I. F. E., 2011) على أهمية المعلومات غير المالية كتأكيد للحاجة اليها عند إعداد التقارير ومدى إمكانية وجود إلزام قانوني بالإفصاح عنها، او بيان اسباب عدم الإفصاح. كما حددت الدراسة أهم المعلومات التي يمكن أن تلبى الاحتياجات من المعلومات وكالاتي:

- ١- معلومات عن مساهمات اصحاب المصالح
  - ٢- ومعلومات عن كيفية إدارة المخاطر .
  - ٣- ومعلومات عن منهجية قياس المخاطر
  - ٤- معلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية.
  - ٥- التقرير عن الآثار الايجابية والسلبية الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المرتبطة باستخدام الشركة.
- ويمكن الاسترشاد بالتوجيه المحاسبي الأوربي الرابع الصادر عن المفوضية الأوروبية الذي ينص على ضرورة الإفصاح عن مؤشرات الأداء الرئيسة وغيرها من المعلومات غير المالية، وكذلك ما صدر عن المنتدى الأوربي للاستدامة والذي اوصى بإنشاء مجموعة مشتركة من (IIIRC, GRI) لإعداد إطار حاكم لتوفير المعلومات غير المالية لتكون أكثر اتساقاً وقابلية للمقارنة، وتحديد معلومات الاستدامة الأكثر طلباً في الأسواق والتي تشمل سياسات المسؤولية الاجتماعية، المخاطر والفرص، السياسات البيئية، استراتيجيات الشركة في إدارة المخاطر، وكذلك التأكيد على ضرورة العمل موائمة العمل داخل الاتحاد الأوربي مع التطورات والجهود العالمية لتوفير معلومات غير مالية. نستخلص مما سبق أن هناك حاجة ضرورية ومطلب اساسي للمستثمرين فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات غير المالية، بهدف الوصول الى تقارير مالية مطورة فعلاً، ولكن ذلك يتقاطع مع مبدأ الإلزام كون الإفصاح غير المالي هو إفصاح اختياري وليس إلزامي، وأن هذا النوع من الإفصاح أصبح مطلب اساسي من متطلبات جودة التقارير المالية، مما يتطلب إصدار قوانين ومبادئ ملزمة تكفل إلزام الشركات بتوفير معلومات غير مالية تعكس التحديات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية؛ لغرض تطوير التقارير المالية المرحلية، وأن أهم نماذج التطوير هو تعزيز تلك التقارير بتقارير موازية عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية بما تشمله من معلومات غير مالية.

## ثالثاً: مكونات الإطار الحاكم لإعداد تقرير المسؤولية (Deloitte & Touche) الاجتماعية وعناصر الإفصاح القياسية:

تؤكد مبادئ المبادرة العالمية (GRI) أن الإطار هو الأساس الذي يتم الاعتماد عليه عند اعداد التقرير عن اداء الشركة الاقتصادي - البيئي - الاجتماعي - ويناسب ذلك جميع قطاعات الأعمال، ورصدت دراسة (2011)، أن المبادرة العالمية لاطار (GRI) قد لاقت قبولاً وانتشاراً في دول الاتحاد الأوربي وتناول اجتماع المفوضية الأوروبية مبادئ (GRI) وأثرها في تحسين الإفصاح غير المالي، وأشار (محمد، ٢٠١١) 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 والانتكاد (UNCTAD) في العام ٢٠١٠ أكد على الحاجة الى تحويل مفهوم الاستدامة الى استراتيجية ملموسة داخل الشركات، وأطلقت الامم 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 لأعداد تقرير الاستدامة لقدرته على تعزيز شفافية الإفصاح غير المالي كونه يستخدم لغة مبسطة عند التقرير عن أداء الشركات الاجتماعي والاقتصادي والبيئي.

ويبين البحث العناصر الرئيسة لإرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير العالمية (GRI) والتي تتكون من جزئين الأول مبادئ إعداد التقرير عن المسؤولية الاجتماعية والثاني عناصر الإفصاح القياسي وكالاتي: (محمد، ٢٠١١) الجزء الأول: مبادئ إعداد التقرير: يوفر هذا الجانب المبادئ التي تحكم وتختبر الموضوعات والمؤشرات التي سترد في التقرير، إضافة لمجموعة من الاختبارات لتقييم مستوى تطبيق المنشأة لهذه

المبادئ في ظل وجود هدف أساسي تسعى المنشأة لتحقيقه وهو الإفصاح التام عن المعلومات الخاصة بالموضوعات والمؤشرات المطلوبة من قبل اصحاب المصالح لتمكينهم من بناء نموذج قرار سليم خاص بهم وتتضمن هذه المبادئ:

١- محتوى التقرير: يتم تحديد محتوى الموضوعات التي تدرج في التقرير الاجتماعي اعتمادًا على أهميتها مع مراعاة الدليل الاسترشادي والاختبارات الخاصة بالمبادئ، ويستند تحديد محتوى التقرير الى ما يلي:

• الأهمية: وتعني توفير معلومات عن الاثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية مع مراعاة العوامل الداخلية والخارجية والمعايير والقوانين الملزمة بها الشركة.

• الأطراف المعنية: وهم اصحاب المصالح للتواصل معهم وبيان احتياجاتهم.

• مجال الاستدامة: كيفية مساهمة المنشأة في تطور او تدهور الظروف الاقتصادية- الاجتماعية- البيئية.

• الشمولية: يغطي التقرير بشكل شامل للمواضيع الاقتصادية - الاجتماعية - البيئية لتسهيل عملية تقييم الأداء.

٢- مبادئ 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 بالمنشأة لدعم تقرير الاستدامة.

٣- ارشادات وضع حدود التقرير: يتضمن هذا المجال إرشادات تحديد المعلومات الدقيقة عن الكيانات الخاضعة لسيطرة المنشأة أو التي تؤثر عليها المنشأة تأثيرًا جوهريًا وإعداد التقرير عنها، والكيانات الخارجة عن سيطرتها ولا يتم التقرير عنها.

الجزء الثاني: 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 المنشأة 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، أضيف الى ذلك توفير معلومات عن الشركة وملاحمها الأساسية مثل: (اسمها، علامتها التجارية، طبيعة الملكية، الخدمات الرئيسية، اسواقها التي تعمل بها، صافي مبيعاتها)، فترة اعداد التقارير وحدودها ومدى خضوعه الى تدقيق المدقق الخارجي، وبيان هيكل الحاكمية داخل الشركة ومن هو المسؤول التنفيذي ومن هم الاعضاء المستقلين وغير التنفيذيين، وكيف يتم الاتصال بين الإدارة والاطراف ذات العلاقة الاخرى.

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 استنادًا للاتفاقيات والبروتوكولات وتتمثل: (المؤشرات الاقتصادية، المؤشرات البيئية، مؤشرات الأداء المجتمعي). وتتضمن مؤشرات الاداء الاجتماعي اللازمة في تقرير المسؤولية الاجتماعية والتي تمثل الجانب المحوري للأداء الذي تعمل فيه والمرتبطة ب(الممارسات العمالية، العمل اللائق، حقوق الانسان، المجتمع، مسؤولية الانتاج). ويبين الجدول (١) تلك المحاور وكالاتي:

جدول (١) محاور المؤشرات الرئيسية والفرعية للمسؤولية الاجتماعية

المؤشر الرئيسي	الممارسات العمالية والعمل المناسب (LA)		حقوق الانسان (HR)		الأداء الاجتماعي (SO)		مسؤولية الانتاج (PR)	
	عدد	المؤشر الفرعي	عدد	المؤشر الفرعي	عدد	المؤشر الفرعي	عدد	المؤشر الفرعي
مقياس الالتزام بالشركة	٣	التوظيف	٣	ممارسات الاستثمار والشراء	١	المجتمع	٢	سلامة وصحة العميل
	٢	علاقات الادارة والعمال	١	عدم التمييز	٢	الفساد	٣	العلامات التجارية للمنتجات والخدمات
	٤	السلامة الصحية والمهنية	١	حرية التعبير والتفاوض الجماعي	١	السياسة العامة	٢	وسائل التسويق

١	خصوصية العمل	٢	حرية التعبير والتفاوض الجماعي	١	عمالة الأطفال	٤	التدريب والتعليم
١	التوافق	١	السلامة المهنية للتنافس	١	العمالة القسرية	٢	تنوع وتكافؤ الفرص
		١	التوافق	١	ممارسات امانة		
				١	احترام حقوق المواطن الاصلي		

إن وجود إطار يحكم إعداد تقرير المسؤولية الاجتماعية سيدعم تقرير الاستدامة ويضمن التعبير عن الأركان الأساسية المكونة لتقرير المسؤولية الاجتماعية الذي يحتاج إليه مستخدموا المعلومات.

رابعاً: تطوير مقترح لمؤشرات مبادئ (GRI) ومكوناته:

١. التطوير المقترح: إشارة لما سبق من طروحات نظرية بشأن الانتشار العالمي لمبادئ (GRI) وما لها من أهمية في توفير الكثير من المعلومات غير المالية التي لا توفرها التقارير المالية، يمكن للبحث إضافة تصورات وروى لمحاولة تطوير إطار (GRI) في ظل الإطار نفسه من خلال التركيز على أن الإفصاح عن الأداء المالي هو إفصاح جوهري يعطي انطباع وإدراك عن طبيعة الوحدة الاقتصادية وتقارير المسؤولية الاجتماعية التي تهتم بالجوانب التي لم تأخذها التقارير المالية والتي هي محل اهتمام اصحاب المصالح.

وبناءً على ذلك يمكن اقتراح آلية لتطوير إطار (GRI) من خلال إضافة مؤشرات تتعلق برأس المال الفكري بالاعتماد على الدراسات التالية:  
١- دراسة لجنة إدخال التحسين على التقارير المالية (CIFIR) المشكلة عام ٢٠٠٨ بمشاركة كل من (AICPA, FASB, SEC) والتي تضمنت تلبية ما يحتاجه المستخدمون من المعلومات في التقارير المالية وتحسين الإفصاح عن المخاطر وقياسها، أضف الى ذلك التأكيد على أهمية المقاييس غير المالية، وتحسين المعالجة المحاسبية المتعلقة بالأصول غير الملموسة المصنعة داخلياً كونها الأهم في الاقتصاد الجديد وتعد محرك للقيمة، وأن عدم الاعتراف بها في صلب القوائم المالية يمثل خروجاً على مقومات القياس الاقتصادي.

٢- دراسة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAW): تضمنت الارشادات المطروحة في مجالات التطوير الآتي:

- الإفصاح عن المقاييس غير المالية كون السوق يستجيب لمتطلبات الإفصاح المحسن.
- يجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة المصنعة داخلياً في متن القوائم المالية او الايضاحات كبدائية للتطوير باعتبارها من اهم مصادر تكوين القيمة في ظل الاقتصاد الجديد.

- أن تكفل محاولة التطوير التغلب على القصور في توفير ما يحتاجه حملة الاسهم من معلومات عن القيمة الاقتصادية المضافة. ومن خلال الدراستين السابقتين وجد البحث أنهما تؤكدان على أهمية توفير معلومات غير مالية ومعلومات عن المقاييس التشغيلية والاداء والفرص والتحديات والاصول غير الملموسة المصنعة داخلياً.

٢. مكونات التطوير المقترحة لإطار (GRI) : من خلال ما سبق يمكن تحديد مجال التطوير لإطار (GRI) بإضافة مؤشرات رأس المال الفكري والذي يتناغم مع التحول من مفهوم الاقتصاد الصناعي الى مفهوم الاقتصاد الجديد (New Economy) حيث ازدادت نسبة الاصول المعرفية لتصل الى ٨٠٪ في بعض الصناعات من قيمة الموارد المتاحة، وأن نظام التقارير المالية الحالي لم يصمم للتعامل في بيئة الاعمال الحالية وفشل لأنه لم يأخذ بنظر الاعتبار محركات القيمة ومن اهمها رأس المال الفكري الذي لا يعترف به محاسبياً ولا يتم إظهاره في صلب القوائم المالية. وتشمل الاصول الفكرية ثلاث انواع وهي: (رأس المال البشري، رأس مال العلاقات، رأس المال الهيكلي). وأكدت دراسة اللجنة الاستشارية التابعة لهيئة تنظيم تداول الاوراق المالية الامريكية (SEC)، أن هناك انفصام في التقارير المالية كونها لا تلبى الحاجات الفعلية لمستخدميها، ويرجع السبب في ذلك الى عدم تطور التقارير المالية بنفس مقدار التطور في البيئة الاعمال. كما اشارت الدراسة أن هناك الكثير من نقاط الانفصام ومنها استبعاد الإفصاح عن راس المال الفكري من القوائم المالية والذي يمثل بحد ذاته قصوراً واضحاً في التقارير المالية والذي يتطلب علاجه بهدف رفع مستوى جودة التقارير المالية بما ينعكس ايجاباً على كفاءة سوق الاوراق المالية (SEC, PCAOB, 2008).

كما اشارت دراسة (Passeti others) على أهمية الربط بين الإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري وتقارير المسؤولية الاجتماعية في الشركات الايطالية، وبينت الدراسة أن الشركات الايطالية تفصح عن مكون واحد من رأس المال وهو راس المال البشري. ونظراً لقصور التقارير المالية وتقارير المسؤولية الاجتماعية في الإفصاح عن معلومات راس المال الفكري واستناداً الى الدراسات السابقة إضافة مجموعة مؤشرات

تحت عنوان مؤشرات رأس المال الفكري إلى إطار (GRI) تتضمن المعلومات التي يتكون منها رأس المال الفكري وكيفية إدارته ومدى مساهمته في زيادة القيمة المضافة، أضف الى ذلك امتداد منفعة تلك المعلومات الى خارج نطاق مستخدمي المعلومات ومنها الادارة لتتمكن من كيفية توظيف ذلك المورد البشري ووضع الاستراتيجيات ومتابعة تحقيق التفوق على منافسيها عبر استغلالها لأصولها الفكرية والمادية الاستغلال الأمثل. وتشمل هذه المؤشرات الآتي: جدول (٢) مؤشرات رأس المال الفكري

ت	مؤشرات رأس المال	
	العلاقات	البشري
١	عدد كبار العملاء (الزبائن)	معدل انتقال الموظفين %
٢	نسبة المبيعات الى كبار العملاء أكبر من ٥٠ %	متوسط سنوات الخدمة مع الشركة
٣	- عدد الشكاوى المقدمة من العملاء. - هل يتم تلبية رغبات الزبائن عند احداث تغيرات	تحديد نسبة مدى الرضا او الشكاوى من الادارة %
٤	تكاليف جذب الزبائن	نسبة عمالة المعرفة الى العادية
٥	مؤشر رضا الزبائن	نسبة التحول من العمالة العادية الى عمالة معرفة
٦	التحالفات الاستراتيجية مع الغير التي تحقق قيمة مضافة	عدد سنوات الخبرة

خامساً: الوضع القائم في سوق العراق للأوراق المالية: لغرض دعم الشركات وتشجيعها لزيادة الشفافية والافصاح عن ممارساتها في المسؤولية الاجتماعية لدعم الميزة التنافسية، كانت اهم خطط سوق العراق للأوراق المالية التي تحققت في عام ٢٠١٤ وما بعدها زيادة الافصاح عن الاحداث الجوهرية وإطلاق نظام التداول الالكتروني X-Stream وتحديث نظام الايداع (Horizon & Equator) حسب خطة مشروع وقرار مجلس المحافظين وبدعم من شركة (NASDAQ OMX) وإطلاق مؤشراً قياسياً مؤبياً يعتمد على قياس التغير في اسعار اسهم عينة من الشركات التي تتداول اسهمها بانتظام باعتبارها ممثلاً للسوق ويتم تثبيت اوزان جلسة الاساس وقياسها على انها ١٠٠٪ ويجري بعدها قياس المؤشر في كل جلسة استناداً الى مقارنة قيمته بتلك القيمة. وكانت نتائج مشروع التطوير إطلاق نظام تداول عالمي وبمعايير دولية وبإشراف (NASDAQ) بما يجعل سوق العراق يتقدم خطوات باتجاه العالمية، ويعطي رسالة واضحة للمستثمرين الاجانب عن رصانة البورصة العراقية ورصانة انظمتها الالكترونية. كما تم توسيع القاعدة المادية التكنولوجية لسوق العراق ليصبح اول مؤسسة تستخدم هكذا سيرفرات وتبث البيانات عبر تقنية (SDK-Java) والتي ستفتح الباب واسعاً أمام استخدام تقنيات جديدة في مجال نشر البيانات وخدمات المستثمرين والتداول والسيطرة والمراقبة وتعمل تلك الانظمة يومياً بصورة متكاملة ومؤتمتة. وتوضح التقارير السنوية والفصلية تفاصيل المؤشرات ومقارنتها وتبويبها والنشاطات المرتبطة معها متضمنة تنظيم ارصدة الاموال المعدة للشراء على الانظمة الالكترونية وفقاً لاتفاقية المقاصة مع مصرف المقاصة وتحديث قاعدة بيانات المساهمين وفقاً للأسهم المودعة في مركز الايداع، وإطلاق وايقاف التداول لاسهم الشركات المدرجة إلكترونياً ومراقبة ومطابقة العقود المنفذة بالإضافة الى رقابة الملاءة المالية. اضف الى ذلك الافصاح عن مؤشرات التداول يومياً وشهرياً وسنوياً، والافصاح عن مؤشرات الحسابات الختامية السنوية والفصلية للشركات المدرجة وعن الاحداث الجوهرية غير العادية وقرارات الهيئات العامة من خلال وسائل الاعلام والموقع الالكتروني لسوق العراق للأوراق المالية [www.isx-iq.net](http://www.isx-iq.net) ومركز الايداع [www.idc-stocks.com](http://www.idc-stocks.com) وموقع السوق على YouTube وموقع السوق على اتحاد البورصات العربية [www.arab-exchanges.org](http://www.arab-exchanges.org) وموقع السوق على اتحاد البورصات الاوروبية - الاسيوية [www.feas.org](http://www.feas.org) وكذلك وكالة Mubasher التي تنشر بيانات الاسواق المالية العربية.ومن اهداف تطوير سوق العراق للأوراق المالية نشر ثقافة الاستثمار، والتواصل مع المستثمرين وجذبهم، من خلال الندوات والمؤتمرات ونشر الاصدارات التعريفية بنشاط السوق، ومؤشرات التداول واليات الاستثمار، وكذلك الدعوة لإصدار قانون الاوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية والعربية واستحداث تعليمات وقواعد جاذبة للاستثمار لدعم سوق المال والاستثمار بالأوراق المالية، والتأكيد على استخدام المعايير الدولية في اعداد التقارير المالية وتشجيع ادراج الشركات المساهمة واليات جذب الاستثمار والانتقال الى ليات السوق الحر لرفع معدل دوران الاسهم. كما يؤشر تحليل مؤشرات التداول العمل على تطوير خطط جاذبة للاستثمار ومراقبة الاداء التشغيلي للشركات المساهمة والافصاح المستمر عن المؤشرات المالية وعقد الندوات واللقاءات بين

سوق رأس المال وإدارات الشركات المساهمة والمساهمين، ولم يتم الإشارة الى الإفصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية، ويوصي البحث بتوفير المعلومات المطلوبة والإفصاح عنها وفقاً لمبادئ (GRI) فيما يتعلق بتقرير المسؤولية الاجتماعية وذلك لحاجة الى هكذا تقارير. سادساً: الدراسة الاحصائية وفقاً لبرنامج (SPSS) يقوم البحث بأجراء عملية التقييم لمستوى الإفصاح عن مكونات تقرير المسؤولية الاجتماعية والمؤشرات التي يتطلب الإفصاح عنها بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لغرض تحديد مدى دقة الفرض الآتي: "يؤدي تطوير الإفصاح في التقارير المالية المرحلية عن المسؤولية الاجتماعية إلى زيادة الثقة بتلك التقارير وتوفير معلومات تلبي احتياجات اصحاب المصالح وسوق العراق للأوراق المالية". وأن الهدف من تقييم مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو تحديد هل هناك حاجة لدعم الإفصاح في التقارير المرحلية بالمعلومات غير المالية التي تتسجم مع متطلبات (GRI) وتشمل الدراسة تحديد مدى توافر المؤشرات الرئيسية والفرعية الموجودة ضمن نطاق مبادئ (GRI) بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية استناداً الى مقياس متدرج يبدأ من ١ - ٦ ويشير الرقم في المقياس الى كمية الإفصاح المتوفرة في التقرير وكالاتي:

درجة المقياس	الدرجة ١	الدرجة ٢	الدرجة ٣	الدرجة ٤	الدرجة ٥	الدرجة ٦
لا يوجد افصاح عن المسؤولية الاجتماعية ولا اي مؤشر من (GRI)	الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية نادر جداً	الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية جيد في الموقع الالكتروني	وجود تقرير فصلي يتضمن المسؤولية الاجتماعية بشكل مختصر	وجود تقرير عن المسؤولية الاجتماعية يتضمن الممارسات العمالية وحقوق الانسان والاداء الاجتماعي والمنتج	وجود تقرير فصلي عن المسؤولية الاجتماعية يتضمن الممارسات وفق متطلبات (GRI) في الشركات المدرجة	وجود تقرير فصلي عن المسؤولية الاجتماعية يتضمن الممارسات وفق متطلبات (GRI) في الشركات المدرجة

سابعاً: نتائج التحليل الاحصائي:

تم الحصول على بيانات البحث من خلال الموقع الالكتروني لسوق العراق للأوراق المالية والمتضمن الشركات التي تدخل ضمن مؤشر (ISX 60) والمعلومات المتاحة ضمن تقارير السوق.

١- عرض بعض الشركات المتداولة ضمن المؤشر ومستوى افصاحها في الجدول (٣):

جدول (٣) بعض الشركات المتداولة ضمن المؤشر في سوق العراق للأوراق المالية

ت	اسم الشركة	الممارسات العمالية والعمل المناسب (LA)	حقوق الانسان (HR)	الأداء الاجتماعي (SO)	مسؤولية الانتاج (PR)
١	أسياسيل للاتصالات	٣	٢	٥	٣
٢	الخاتم للاتصالات	٣	١	٥	٣
٣	الامين للتأمين	٤	٤	٥	٣
٤	دار السلام للتأمين	٤	٤	٥	٣
٥	الأهلية للتأمين	٣	٢	٣	٣
٦	الامين للاستثمارات العقارية	٣	٢	٣	٣
٧	المنصور للصناعات الدوائية	٥	٤	٤	٥
٨	السجاد والمفروشات	٣	٢	٣	٣
٩	بغداد للمشروبات الغازية	٣	٢	٣	٣
١٠	الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	٣	٢	٣	٣
١١	الاستثمارات السياحية	٣	٢	٣	٣
١٢	فندق بابل	٣	٢	٤	٣
١٣	فندق بغداد	٣	٢	٥	٣
١٤	فنادق كربلاء	٣	٢	٥	٣
١٥	فندق اشور	٣	٢	٤	٣
١٦	الحديثة للإنتاج الحيواني	٢	٢	٤	٣
١٧	العراقية لإنتاج البذور	٢	٢	١	٣
١٨	انتاج وتسويق اللحوم	٢	٢	١	٣
١٩	اسماك الشرق الاوسط	٢	٢	١	٣

٢- تحليل نتيجة المقياس: من التحليل للجدول السابق يظهر لنا أن متوسط توافر المؤشرات في الشركات عينة البحث وفقاً للمقياس المستخدم كما مبينة في الجدول (٤) الآتي:

جدول (٤) تحليل نتيجة المقياس لمدى توافر المؤشرات ضمن افصاح الشركات

المؤشر	الممارسات العمالية والعمل المناسب (LA)	حقوق الانسان (HR)	الأداء الاجتماعي (SO)	مسؤولية الانتاج (PR)
متوسط درجة الالتزام بالمؤشر من قبل الشركة	٢,٩٥	٢,٢٥	٣,٤	٣,١
الانحراف المعياري	٠,٧٥٩	٠,٧٨٦	١,٤٥٦	٠,٤٤٧
تحليل النتيجة	افصاح قليل جدا في الموقع الالكتروني	افصاح قليل جدا في الموقع الالكتروني	افصاح جيد في الموقع الالكتروني ويتطلب اعداد تقرير عن المسؤولية الاجتماعية	افصاح جيد في الموقع الالكتروني

٣- معامل الارتباط: اختبار مدى وجود ارتباط بين المؤشرات الانفة الذكر لقياس تأثير وجود كل متغير على المتغير الاخر ضمن تقرير المسؤولية الاجتماعية، وقبل البدء لابد من ترميز المتغيرات ليكون كالاتي:

المؤشر	الممارسات العمالية والعمل المناسب (LA)	حقوق الانسان (HR)	الأداء الاجتماعي (SO)	مسؤولية الانتاج (PR)
رمز المؤشر	A1	A2	A3	A4

وتبين الجدول نتائج اختبار الارتباط بين المؤشرات كما يأتي:

### Correlations

	LA	HR	SO	PR
Pearson Correlation	1	.727**	.634**	.636**
LA Sig. (2-tailed)		.000	.003	.003
N		20	20	20
Pearson Correlation		1	.274	.524*
HR Sig. (2-tailed)			.242	.018
N			20	20
Pearson Correlation			1	.096
SO Sig. (2-tailed)				.686
N				20
Pearson Correlation				1
PR Sig. (2-tailed)				
N				20

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المتغير الأول: الممارسات العمالية والعمل المناسب (LA) أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود تأثير لهذا المتغير على المتغيرات الاخرى وأن المؤشر (LA) يرتبط بمؤشر (HR) بنسبة ٧٢,٧٪ ومؤشر (SO) بنسبة ٦٣,٤٪ ومؤشر (PR) بنسبة ٦٣,٦٪.

المتغير الثاني: حقوق الانسان (HR) أظهرت نتائج تحليل الارتباط وجود تأثير لهذا

المتغير على المتغيرات الاخرى وأنه يرتبط بمؤشر مع مؤشر (PR) بنسبة ٥٢,٤٪.

المتغير الثالث: الأداء الاجتماعي (SO) يرتبط مع مؤشر (PR) بنسبة ٦٣,٦٪.

المتغير الرابع: مسؤولية الانتاج (PR) ويرتبط بمؤشرات الانتاج ويؤثر على تواجدتها بنسبة ٦٣,٦٪. ومما سبق توصل اليه البحث الى أن هناك ضعف في البيانات الافصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية ومؤشراتها والذي يتطلب الافصاح عن المعلومات غير المالية والتأكيد على حاجة

مستخدمي التقارير من المعلومات المتكاملة عن النشاطات التي ينظمها سوق العراق للأوراق المالية وضوابط العناية الواجبة للمتعاملين ومدى الالتزام بتطبيق قواعد مكافحة غسيل الاموال وتمويل الارهاب، والافصاح عن النشرات والتقارير الفصلية والاتفاقيات مع بورصة ناسداك المتعلقة بتوسيع تكنولوجيا التداول وامكانية متابعة اخبار الشركات واخبار السوق مباشرة ومتابعة نشرة التداول اليومية بعد انتهاء جلسة تداول الأوراق المالية عبر الهواتف الذكية وخدمة المعلومات عبر الموقع. أضف الى ذلك الافصاح عن مؤشرات رأس المال الفكري بشكل كمي والتقدم المحرز فيها من خلال إضافة مؤشرات راس المال الفكري. ومما سبق يمكننا القول بمدى دقة الفرضية القائلة: "يؤدي تطوير الافصاح في التقارير المالية المرحلية عن المسؤولية الاجتماعية إلى زيادة الثقة بتلك التقارير وتوفير معلومات تلبى احتياجات اصحاب المصالح وسوق العراق للأوراق المالية"

ثامنا: النتائج

- تبين أن التقارير المالية المرحلية في الشركات المساهمة العراقية لديها ضعف في نشر تقارير المسؤولية الاجتماعية وفقاً لمتطلبات (GRI).
- يتطلب تطوير الافصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل ما اكدته الدراسات السابقة، وما تم التوصل اليه من نتائج، وان هناك حاجة كبيرة الى التطوير وإضافة مؤشرات جديدة تتعلق برأس المال الفكري كخطوة مستحدثت لتطوير التقرير، وبغناصر يحتاجها مستخدموا المعلومات لا توفرها التقارير الحالية.
- أن يتم اصدار القوانين الملزمة للشركات المدرجة في مؤشر سوق العراق والذي يمثل مدخل تطبيقي ستقوم باقي الشركات باتباعه لأنه يرتبط بأعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية لدعم تقرير الاستدامة وفقاً لمتطلبات (GRI) مما سيرتب اثار ايجابية على سوق العراق للأوراق المالية.

- يتطلب اصدار دليل الشركات المساهمة الفصلي من سوق العراق للأوراق المالية يتضمن الافصاح عن المركز المالي للشركات المدرجة في المؤشر وكذلك تقارير المسؤولية الاجتماعية منفصلة مرفقة ونشرها إلكترونياً.
  - نقترح اجراء دراسات مستقبلية تأخذ بنظر الاعتبار اثر تبني معايير الإبلاغ المالي (IFRS) على الافصاح لتطوير تقارير الاستدامة. وكذلك تحليل انعكاسات الافصاح عن التنمية المستدامة على الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية.
- ## الراجع العربية:

1. درويش، عبد الناصر محمد، (٢٠١٢)، "إطار مقترح لفحص التقارير المالية المرحلية في الشركات المساهمة" المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلد (٦) العدد (١)، ص ٩٧-١٢٧.
2. ميرودلي، أميد محمد مهند (٢٠٠٧) " وظيفة الإبلاغ المالي للمحاسبة في إطار القوائم المالية المرحلية " رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد.
3. خليل، علي محمود مصطفى، ابراهيم، منى مغربي محمد، (٢٠١٣)، " قياس الأثر التفاعلي للمحتوى المعلوماتي لتقرير المسؤولية الاجتماعية على جودة الارباح المحاسبية في ضوء المؤشر المصري لمسؤوليات الشركات- دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (٦).
4. محمد، فهيم 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.

### References English:

1. KPMG, (2010) Australia, Better, Business Reporting: Enhancing Financial Reporting.
2. International Federation of Accountants, IFAC., (2009), Developments in the Financial Reporting Supply Chain- Results from a Global Study among IFAC Member Bodies.
3. The Institute of Chartered accountants in England & Wales, ICAEW.,(2011) Developments in new Reporting Models Information for Better Markets Initiative.
4. International Accounting Standards Board (IASB), (2010) International Financial Reporting Standard (IRSS), London.

5. Fredecick, A, and Taffler, J., (2005) "The Information Content of Firm Financial Disclosures", Journal of Business Finance & Accounting, April, pp.345-362.
6. Carol A. Adams, Glen Whelan, (2009), "Conceptualising Future Change in Corporate Sustainability Reporting", Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.22 No.1
7. Roger L. Burritt, Stefan Schaltegger, (2010), Sustainability accounting and reporting: fad or trend? Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.23 No.7.
8. Rodrigue, M., Magnan, M., & Cho, C. (2013). Is Environmental Governance Substantive or Symbolic? An Empirical Investigation. *Journal of Business Ethics*, 114(1), 107-129. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/23433654>
9. Saeidi, S.P., Sofian, S., Saeidi, P., Saeidi, S.P., & Saeidi, S.A. (2015). How does corporate social responsibility contribute to firm financial performance? The mediating role of competitive advantage, reputation, and customer satisfaction.
10. Tran, T., (2014), "Corporate Social Responsibility Disclosure Practices in Vietnam Differences between English and Vietnamese versions of large listed companies", Lahti University of Applied Sciences, Bachelor's Thesis of Degree programme in International Business, p.p. 1-113. <https://core.ac.uk/download/pdf/38101120.pdf>.
11. Cristiana, B, (2015) "Environmental social and governance disclosure, integrated reporting and the accuracy of analyst forecasts" HTTE://ssrn.com.
12. The International Integrated Reporting Committee (IIRC), (2011) Towards Integrated Reporting Communicating Value in the 21<sup>st</sup> Century.
13. Higgins, c., stubbs, w, (2014) "Walking the talks organizational narratives of integrated reporting", Accounting, auditing and accountability Journal Vol 27, No.7.
14. Rodrigue, M. (2014). Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 119-149.
15. Li, K., Khalili, N. R., & Cheng, W. (2019). Corporate social responsibility practices in China: Trends, context, and impact on company performance. *Sustainability*, 11(2), 354. <https://doi.org/10.3390/su11020555>
16. Peršić, M., Janković, S., & Krivačić, D. (2017). Sustainability Accounting: Upgrading Corporate Social Responsibility. In *the Dynamics of Corporate Social Responsibility* (pp. 285-303). Springer, Cham
17. Saeidi, S. P., Sofian, S., Saeidi, P., Saeidi, S. P., & Saeidi, S. A. (2015). How does corporate social responsibility contribute to firm financial performance? The mediating role of competitive advantage, reputation, and customer satisfaction. *Journal of business research*, 68(2), 341-350.
18. Iyer, G. K., & Soberman, D. A. (2015). Social Responsibility and Product Innovation.
19. Aluchna, M., & Idowu, S. O. (2017). *The Dynamics of Corporate Social Responsibility*. Springer.
20. Uwalomwa, U, (2011), An Examination of the Relationship between Management Ownership and Corporate social Responsibility Disclosure: A study of Selected Firms in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.2. No.6.
21. Nurlala, R and Lslahuddin, (2008), pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Nilai perusahaan dengan prosentase kepemilikan manajemen Sebagai Variabel Moderating. Simposium Nasional Akuntansi XI. pontianak.
22. Tjia, O and Setiawati, L., (2012), "Effect of CSR Disclosure to Value of the firm": study for Banking Industry in Indonesia, World Journal of Social Sciences, Vol.2. No.6, pp.169-178.
23. KPMG, Samuel A Dipiazza, (2011), A new, integrated business reporting framework is required, pp.1-9.
24. International Federation of Accountants, IFAC, (2010), Business Reporting Through the Lens of the Investor, August, pp.1-10
25. Securities Exchange Commission, SEC, (2008), Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting, pp36.
26. Staff members of the U.S. Securities and Exchange Commission's 21<sup>st</sup> Century Disclosure Initiative, (2009), Toward Greater Transparency: 21<sup>st</sup> Century Disclosure Initiative, Toward Greater Transparency.
27. International Federation of Accountants, IFAC., (2011), Sustainability Accountants as Integrators.
28. International Federation of Accountants, IFAC., (2009), Developments in the Financial Reporting Supply Chain- Results from a Global Study among IFAC Member Bodies.

29. Tench, R. (2016). "The Corporate Social Responsibility in ICD's communication campaigns in Croatia and the UK. The Qualitative Report, 21(2).
30. Servaes, H., & Tamayo, A. (2013). The impact of corporate social responsibility on firm value: The role of customer awareness. *Management Science*, 59(5).
31. Chernev, A., & Blair, S. (2015). "Doing well by doing good: The benevolent halo of corporate social responsibility. *Journal of Consumer Research*, 41(6).
32. Deloitte & Touche, (2011), Sustainability disclosure 101, Frequently asked questions about sustainability disclosure & reporting.
33. International Federation of Accountants, IFAC., (2006), Why Sustainability Counts for professional Accountants in Business.
34. The Institute of Chartered accountants in England & Wales, (2004), ICAEW., New Reporting Models Information for Business.
35. Report, f. (2008). Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States Securities and Exchange Commission.
36. Passetti, E., Tenucci, A., Cinquini, L., & Frey, M. (2009). Intellectual capital communication: evidence from social and sustainability reporting. *Available at SSRN 1443163*.
37. The Institute of Chartered accountants in England & Wales, ICAEW., (2011), Developments in new Reporting Models Information for Better Markets Initiative, pp59-79.
38. European Sustainable Investment Forum, Eurosif, (2011), Disclosure of Non – Financial Information by Companies, pp.1-14.

٣٩. الملاحق:

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
LA	2.9500	.75915	20
HR	2.2500	.78640	20
SO	3.4000	1.46539	20
PR	3.1000	.44721	20

Correlations

		LA	HR	SO	PR
LA	Pearson Correlation	1	.727**	.634**	.636**
	Sig. (2-tailed)		.000	.003	.003
	N		20	20	20
HR	Pearson Correlation		1	.274	.524*
	Sig. (2-tailed)			.242	.018
	N			20	20
SO	Pearson Correlation			1	.096
	Sig. (2-tailed)				.686
	N				20
PR	Pearson Correlation				1
	Sig. (2-tailed)				
	N				20

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).