



The Role of Sustainable Performance Auditing in Adding Confidence and Enhancing Credibility for Integrated Reporting in Economic Units: Theory study

Shaymaa Mohammed Sameer *, Fayhaa Abdul khalek Yahya

College of Administration and Economics, University of Mosul.

Keywords:

Sustainable Performance, Sustainable Performance Auditing, Integrated Reporting, Sustainable Performance Auditing under Integrated Reporting .

ARTICLE INFO

Article history:

Received 26 Oct. 2022
Accepted 13 Sep. 2022
Available online 24 Feb. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Corresponding author:



Shaymaa Mohammed Sameer
College of Administration and
Economics, University of Mosul.

Abstract: The Sustainable Performance Audit Services (the new perspective of the professional assurance service) are represented in expressing a clear and independent opinion on all financial and non-financial information. The independent performance on the management's disclosure of the content of the integrated reporting enables it to improve trust, credibility and reliability, and then improve the quality of the information in light of the availability of the sustainable performance auditing service on the integrated reporting. Integrated reporting enables it to improve confidence and credibility in financial and non-financial information, and then improve the quality of information in light of the availability of a sustainable performance audit service on integrated reporting. The most important recommendations of the research require to perform the service the formation of an audit team with professional and technical expertise and appropriate qualification and consists of a specialized auditor as a team leader, a specialist in financial fields. A specialist in environmental matters, a specialist in social aspects and governance. A specialist in the field of unit activity and strategic performance, in addition to IT specialists when needed.

في دور تدقيق الاداء المستدام في اضعاء الثقة وتعزيز المصداقية للإبلاغ المتكامل الوحدات الاقتصادية دراسة نظرية

فيحاء عبد الخالق يحيى
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

شيماء محمد سمير
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص

تتمثل خدمات تدقيق الاداء المستدام (المنظور الجديد لخدمة التأكيد المهني) بأبداء رأي واضح ومستقل عن جميع المعلومات المالية وغير المالية، فالهدف من البحث هو توضيح دور تدقيق الأداء المستدام في اضعاء الثقة وتعزيز المصداقية للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية، إن وجود تقرير تدقيق الاداء المستقل على إفصاح الإدارة لمحتوى الإبلاغ المتكامل يمكنه من تحسين الثقة والمصداقية والاعتماد عليه، ومن ثم تحسين جودة المعلومات في ضوء توفر خدمة تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل. وتوصل البحث أن وجود تقرير تدقيق الاداء المستقل على إفصاح الإدارة لمحتوى الإبلاغ المتكامل يمكنه من تحسين الثقة والمصداقية في المعلومات المالية وغير المالية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات في ضوء توفر خدمة تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل. واهم توصيات البحث يتطلب لأداء الخدمة تكوين فريق التدقيق يتمتع بالخبرات المهنية والفنية والتأهيل المناسب ويتكون من مراقب حسابات متخصص كقائد للفريق، ومتخصص في المجالات المالية ومتخصص في الأمور البيئية ومتخصص في الجوانب الاجتماعية والحوكمة ومتخصص في مجال نشاط الوحدة والاداء الاستراتيجي، فضلا عن متخصصين في مجال تقنية المعلومات عند الحاجة.

الكلمات الدالة: تدقيق الاداء المستدام، الإبلاغ المتكامل، تدقيق الاداء المستدام في ظل الإبلاغ المتكامل.

المقدمة:

تلعب عملية التدقيق دوراً مهماً في بناء الثقة والمصداقية في التقارير، واليوم لم يعد نموذج التأكيد يحقق ملائمة سهلة مع التقارير المالية التي شهدت عملية تحول نحو نموذج يعد أكثر اتساعاً وتطلعاً للمستقبل وتكاملاً وهو الإبلاغ المتكامل، حيث تركز نماذج التأكيد التقليدية عادة على معلومات كمية التي يمكن أن تخضع بسهولة لإجراءات الاختبار للتأكيد، إلا أن التحليل الكيفي في معظم تقارير الإبلاغ المتكامل والذي يعد أكثر صعوبة في التعامل معه، وتشكل خدمة تدقيق الأداء المستدام دوراً مهماً في العديد من المجتمعات حيث تكون الوحدات هي مسؤولة عن الإبلاغ عن أدائها وتؤكد بشكل طوعية على تقاريرها لأنها تحقق لها فوائد خارجية وداخلية، وبالتالي يصدر مقدم الخدمة تقريراً لتمكين أصحاب المصلحة في الحصول على مزيد من المصداقية بشأن المعلومات التي تم الإبلاغ عنها من قبل الوحدة، ويستفيد أصحاب المصلحة من التقرير من خلال قدرتهم على اتخاذ قرارات بناءً على المعلومات الواردة في الإبلاغ المتكامل، حيث يوفر التدقيق مستوى عاليًا من مصداقية المعلومات ويوفر التأكيد مستوى معقولاً ومحدوداً من التأكيد. وبناءً على ذلك فإن تدقيق الاداء المستدام لتقرير الإبلاغ المتكامل يعد مضيف للقيمة من خلال إضعاء الصدق على المعلومات التي يوصلها الإبلاغ المتكامل، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على اتخاذ القرار. لهذا تظل مصداقية تلك المعلومات وخاصة غير المالية في الإبلاغ المتكامل محل شك إلى أن يتم تدقيقها وإضعاء الثقة عليها من قبل مراقب الحسابات.

لتحقيق اهداف البحث تم تقسية على مباحث تمثل الأول بمنهجية البحث والثاني الإطار المعرفي لتدقيق الأداء المستدام فيما تمثل الثالث بالتأصيل العلمي للإبلاغ المتكامل من المنظور

المحاسبي والرابع تدقيق الاداء المستدام ودوره لإضفاء الثقة وتعزيز المصداقية تجاه الإبلاغ المتكامل واخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

1. **مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث بالسؤال الآتي: "هل يساهم تدقيق الاداء المستدام لمراقب الحسابات في اضافة الثقة والمصداقية للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية".

2. **اهمية البحث:** تشكل اهمية خدمة تدقيق الاداء المستدام دوراً مهماً في العديد من المجتمعات وتكون الوحدات الاقتصادية هي المسؤولة عن الإبلاغ عن أداؤها وتؤكد بشكل طواعية على تقاريرها لأنها تحقق لها فوائد عدة خارجياً وداخلياً، وبالتالي يصدر مقدم الخدمة تقريراً لتمكين أصحاب المصلحة في الحصول على مزيد من المصداقية بشأن المعلومات التي تم الإبلاغ عنها من قبل الوحدة، ويستفيد اصحاب المصلحة من التقرير من خلال قدرتهم على اتخاذ قرارات بناءً على المعلومات الواردة في الإبلاغ المتكامل.

3. **هدف البحث:** يسعى البحث إلى تحقيق الآتي:

أ. توضيح خدمة تدقيق الاداء المستدام ونطاقه ومجاله واجراءاته وماهي المعايير الملائمة لتقديم هذه الخدمة من قبل مراقب الحسابات.

ب. بيان التأصيل العلمي للإبلاغ المتكامل من المنظور المحاسبي وأهداف وأسباب اعداده.

ج. بيان دور تدقيق الاداء المستدام في اضافة الثقة والمصداقية للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية. ويشمل تدقيق المعلومات المالية، معلومات الاداء الاجتماعي، معلومات الاداء البيئي، المعلومات المتعلقة بغاز الاحتباس الحراري. إذا كان منفصل عن الاداء البيئي.

4. **فرضية البحث:** لتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة الفرضية الآتية:

"أن توفير خدمة تدقيق الاداء المستدام من قبل مراقب الحسابات على الإبلاغ المتكامل يؤدي إلى زيادة جودة الإفصاح غير المالي، واطفاء المصداقية على محتواه، ومن ثم إمكانية الاعتماد عليه من قبل أصحاب المصلحة بالوحدة في اتخاذ قراراتهم"

5. **منهج البحث:** لتحقيق أهداف وفرضيات البحث، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال الاستعانة بالمصادر العربية والاجنبية فيما يتعلق بالاطاريج والرسائل الجامعية والدوريات والكتب والبحوث ذات الصلة بموضوع تدقيق الاداء المستدام والإبلاغ المتكامل.

المبحث الأول: الإطار المعرفي لتدقيق الاداء المستدام

1- **مفهوم واهمية وهدف تدقيق الاداء المستدام:** إن لمفهوم الاستدامة مفاهيم عدة ومن جوانب مختلفة،

2-1. وقد وردت تسميات عدة منها التنمية المتواصلة، والتنمية المستمرة، والتنمية الشاملة، والتنمية القابلة للاستمرار فقد تم تعريفها بأنها " التنمية التي تتصف بالاستقرار وتمتلك عوامل الاستمرار والتواصل، وهي ليست واحدة من أنماط التنمية التي درج العلماء على إبرازها، مثل التنمية الاقتصادية، أو التنمية الاجتماعية، أو الثقافية، بل هي تشمل الأنماط، كافة فهي تنمية تنهض بالأرض ومواردها، وبالموارد البشرية وتقوم بها، وتأخذ بنظر الاعتبار البعد الزمني وحق الأجيال القادمة في التمتع بالموارد الطبيعية" (العايب، 2011: 12). وتعرف الاستدامة حسب تقرير (WCED) اللجنة الدولية للبيئة والتنمية World Commission on Environment and Development عام (1987) والذي يعد أكثر شمولاً على نطاق واسع" بأنها التنمية التي تلبى الاحتياجات الحالية دون

المسار بقدره الأجيال المستقبلية على تلبية احتياجاتهم الخاصة" (2: Peršić et al., 2017). أما (SASB) يشير إلى مفهوم الاستدامة بأنها "أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تحافظ وتعزز من قدرة الوحدة على خلق قيمة على المدى الطويل، ويشير أيضاً إلى مفهوم الاستدامة باسم (ESG) البيئية والاجتماعية والحوكمة(المؤسسي)" (4: SASB, 2018).

وتركز البحوث المحاسبية للاستدامة حالياً على استدامة الوحدة الاقتصادية*، فلم يعد الربح والأداء المالي فقط المؤشر على إمكانات وقيمة الوحدات، وبقائها للمدى البعيد، فالاستدامة بأبعادها المتعددة وما تحويه من مؤشرات غير مالية أصبحت أكثر واقعية وإمكانية لتقييم الوحدة، إذ إن أهمية استدامة الوحدة في جهودها في توليد الأرباح والمحافظة على الميزة التنافسية، فيجب أن تطور من خططها وعملياتها لتصبح مستدامة (6: Lin, 2010).

ويعد الاداء المستدام من المفاهيم الحديثة في مجال الكتابات المحاسبية، ويعرف "هو قدرة الوحدة الاقتصادية على الازدهار في بيئة أعمال عالمية شديدة المنافسة ومتغيرة، فالوحدات التي تستطيع ادارة الفرص والمخاطر الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الحالية والمستقبلية من خلال التركيز على الجودة والابتكار والإنتاجية ستصبح قادة الصناعة وتخلق ميزة تنافسية وقيمة طويلة الأجل لأصحاب المصلحة" (4: Pintão, 2014).

ولغرض التحقق والتأكد من الأداء المستدام للوحدة ينبغي القيام بعملية التدقيق التي تتلاءم مع الأبعاد المكونة لأدائها المستدام، فظهرت الحاجة إلى تدقيق الاداء المستدام وهي خدمة جديدة تنسب إلى خدمات التوكيد الأخرى غير التقليدية لتوفير المصداقية والشفافية ومساءلة لهذه الوحدات، ونظراً للأهمية التي تتمتع بها هذه الخدمات وحدثتها برز الاهتمام بموضوع تدقيق الأداء المستدام (الجغرافوي، 2016: 28-52).

ومن خلال ذلك فإن خدمة تدقيق الأداء المستدام كما يراها (الوكيل، 2021: 30) "بأنها خدمة مهنية تصديقية تستهدف عمل تأكيد إيجابي على أداء الإدارة، فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكومي، بما يؤدي إلى الوصول لاستنتاج إيجابي بشأن مدى مصداقية وعدالة تلك المزاعم، وذلك وفقاً لمعايير قياس محددة لخدمة أصحاب المصلحة".

ومما سبق يتفق الباحثان مع رأي الباحثين في مفهوم تدقيق الأداء المستدام على أنها "خدمة مهنية مستقلة جديدة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات وتحسين مصداقيتها وملاءمتها لمختلف متخذي القرارات، من خلال اختبار أداء الإدارة بشأن الاستدامة، والتي توفر تأكيدات حول الأبعاد المكونة لأداء الاستدامة ((الأداء الاقتصادي-والأداء الاجتماعي-والأداء البيئي-والأداء المؤسسي)) وهي تُقدم من طرف مستقل يتصف بالحياد" وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية.

كما تتمثل أهمية تدقيق الأداء المستدام بأنه يزيد من ثقة كل من المديرين وأصحاب المصلحة من حيث جودة بيانات أداء الاستدامة، "فهو يمنح أصحاب المصلحة، بما في ذلك للمستثمرين، شعور أكبر بالتدقيق في أن البيانات المقدمة واضحة ودقيقة وشفافة"، (1061: Simoni & et al., 2020) فضلاً عن أن هدف خدمة تدقيق الأداء المستدام يتمثل بالآتي (غلاب، 2017: 142):

1. فحص وتقييم الوحدة الاقتصادية لغرض البرهنة على ممارستها الاستدامة.
2. تأكيدات على الأداء المالي والأداء الاجتماعي والبيئي والأداء الحوكمي.
3. اختبار مدى صدق أداء الوحدة، بشأن وضع خطط واستراتيجيات للأداء المستدام.

4. ابداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق اداء الادارة لأدائها المستدام وايصاله لأصحاب المصلحة في الوحدة. والتحقق من محتوى تقارير الأداء المستدام.

3.2. نطاق تدقيق الأداء المستدام: يتحدد نطاق خدمة تدقيق الأداء المستدام بمدى الاجراءات والاختبارات التي سيؤديها مراقب الحسابات وفريق عمله، وذلك سوف تحكمه اعتبارات عدة أهمها إطلاق حكمه المهني بشأن مدى كفاية الادلة التي جمعها لغرض الحكم عن مدى صدق مزاعم ادارة الوحدة بشأن وضع وتنفيذ خطط وبرامج الاستدامة بجوانبها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية (سارة والازهر، 2017: 192). وكما أكد معيار الانتوساي ISSAI 3100 بأنه يجب تحديد نطاق ووظيفة ووقت التدقيق بشكل واضح، فالمقصود بالنطاق ذلك المدى الذي يمتد إليه تدقيق الأداء المستدام، وإن اعمال تدقيق الأداء المستدام وفق منظمة الانتوساي بانها تختلف مع اختلاف نطاق التدقيق، اي عندما يركز تدقيق الأداء المستدام في عمل الوحدة فهنا التدقيق سيركز على كيفية المحافظة على الموارد الطبيعية، مثل كفاءة استعمال الطاقة والمياه والموارد الطبيعية الاخرى، أما عندما يكون تركيز تدقيق الأداء المستدام على الهيئات العاملة ضمن الحدود الاقليمية والتنظيمية هنا يكون تركيز التدقيق على سياسات وبرامج الاستدامة وأيضاً الأساليب الواجب اتباعها في اعتبارات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية في عملية اتخاذ القرار، وهنا فإن الاجهزة العليا للرقابة تحتاج للعمل مع مدققين على المستوى الاقليمي أو على مستوى البلد، أما إذا ركز التدقيق على اجراء مقارنات للأداء المستدام مع ممارسات وخبرات البلدان الاخرى لذلك سوف يشمل نطاق تدقيق الأداء المستدام على البرامج الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والمؤسسية التي تحقق اهداف الاستدامة، (الحجامي، 2020: 49-50).

3.4. مجال تدقيق الأداء المستدام: إن مجال ممارسة تدقيق الأداء المستدام قد يمارس هذا التدقيق لشركة أو مشروع أو فرع أو برنامج أو وحدة اقتصادية، ويمكن ان يتم التدقيق أيضاً لوظيفة شائعة لعدد من الجهات أو قطاع معين بأكمله، ومن حيث الشمولية قد يكون تدقيق الأداء المستدام شامل لمختلف نشاطات وبرامج الوحدة الاقتصادية، او يكون تدقيق جزئي لأنشطة يتم اختيارها. كما إن مجال تلك الخدمة يشتمل على أداء الادارة بشأن الاستدامة بأبعادها خاصة مزاعم بشأن (غلاب، 2018: 133):

- أ. وجود خطط وبرامج للاستدامة.
- ب. تفعيل برامج الأداء المستدام.
- ج. شمولية برامج الأداء المستدام للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤسسية.
- د. كفاية الافصاح عن خطط وآليات برامج الأداء المستدام.
- هـ. كفاية الافصاح عن مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تنفيذ برامج الأداء المستدام.

4.5. ابعاد تدقيق الأداء المستدام:

أ. **تدقيق الأداء الاقتصادي المستدام:** ويتضمن فحص انتقادي للسجلات والوثائق المالية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المالية المصرح بها ومدى الالتزام بالمبادئ والتشريعات والقوانين المعمول بها. فأن تدقيق الأداء الاقتصادي المستدام هي عملية تأتي بعد اعداد القوائم المالية، حيث يكون دور مراقبي الحسابات فيها تقييم الوضع الاقتصادي خلال فترة زمنية، وكلما كان تقرير مراقب الحسابات يشير إلى أن اداء الوحدة الاقتصادية المستدام عالي وجيد كلما ساعدها في الحصول على الأموال وجذب المستثمرين وتعزيز مكانتها في السوق (الغريباوي، 2020: 80).

ب. تدقيق الأداء البيئي المستدام: عرف التدقيق البيئي من قبل معهد المعايير البريطانية British Standards Institute (BSI) عرفها "بأنها تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة البيئية للوحدة مع البرامج البيئية المخططة وتقييم مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام لتحقيق السياسة البيئية للوحدة والتنمية المستدامة" (الشعباني، 2018: 11). ويتضمن التدقيق البيئي أنواع عدة: تدقيق النظم الخاصة بإدارة البيئة، تدقيق الالتزام البيئي، تدقيق العمليات التشغيلية، تدقيق الانتقال أو شراء الملكية، تدقيق المخلفات، تدقيق الموقع أو النشاط، تدقيق القوائم المالية بيئياً، (Stanescu & et al., 2020: 202). ويحقق التدقيق البيئي المستدام أهداف عدة ومنها ما يأتي (Arora, 2017: 26-27):

1. الحد والتقليل من استهلاك الطاقة غير الضرورية. وضمان الاستعمال الأمثل للموارد الاقتصادية.
 2. ضمان التقيد بالأنظمة والتشريعات الخاصة بحماية البيئة، والالتزام بنظم السلامة والإدارة البيئية.
 3. التحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالنشاط البيئي ومدى اثباتها بالسجلات، والتحقق من الوجود الفعلي والتقييم السليم للأصول والالتزامات البيئية للوحدة والمعبر عنها بشكل مالي.
 4. تقديم ضمان وتنبيه الإدارة في التنبؤ بالمخاطر البيئية وكيف يتم معالجتها أو التقليل منها، فهو يكشف بشكل مبكر عن أي مشكلات بيئية تعرقل الأداء المستدام.
- أما متطلباته تشمل ضرورة وجود نظام للمحاسبة البيئية، وجود نظام معلومات بيئي، وجود معايير بيئية مقبولة بشكل عام للحد من المخاطر البيئية، وجود مدققين أكفاء للقيام بالتدقيق البيئي، وجود نظام للرقابة الداخلية.

- ج. تدقيق الأداء الاجتماعي المستدام:** يعرف بأنه "أداة تنظيم وإدارة، فضلا عن مراقبة وقياس الأداء الاجتماعي والاخلاقي، مشابه للتدقيق المالي أو المحاسبي، يميل في مجاله إلى تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على إدارة القضايا المتعلقة بالجانب الانساني الناتج عن بيئتها المحيطة بها وكذلك باستخدام الأفراد اللازمين لأداء نشاطها" (Grigorescu & Hategan, 2016: 1103). يمكن أن يحقق التدقيق الاجتماعي أهداف عدة لتحقيق الاستدامة وهي (العباسي، 2021: 27-28):
1. يهدف إلى القيام بالفحص بشكل دقيق للتوصل إلى المعلومات الصحيحة والحقيقية فيما يتعلق بالموارد البشرية؛ ومنها تحسين الإجراءات التي تتعلق بتعيين العاملين واختيار الافراد المناسبين لشغل الأماكن المناسبة وبالتالي رفع معنوياتهم تجاه العمل.
 2. يساعد الإدارة في متابعة اداءها وتطبيق قراراتها وبشكل مستمر لزيادة الأداء وبالتالي زيادة الانتاجية.
 3. يساهم في رسم صورة جيدة عن الوحدة كتأكيد لتقارير الأداء الاجتماعي المستدام.
 4. يهدف إلى السيطرة على التكاليف التي تتعلق بالجانب الاجتماعي، وكيفية تقليلها سواء كانت تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة. ويهدف إلى تجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة ووضع الحلول لها.
 5. يُمكن التدقيق الاجتماعي المستدام الوحدة من تحديد الخطة المستقبلية لمسؤوليتها الاجتماعية، وإيجاد مستوى جديد يركز على الرؤية طويلة الأجل.
- أما متطلباته وهي: وجود نظام خاص بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، توافر معايير للأداء الاجتماعي المستدام لتمكين المدقق من إبداء رأي غير متحيز، وجود مراقبين

أكفاء ويتمتعون بالاستقلال ولديهم إلمام ومعرفة ذات طابع اجتماعي فيما تساهم فيه الوحدة. (شراد وصرراوي، 2020: 38)

د. **تدقيق الأداء المؤسسي المستدام:** يعرف بأنه "إخضاع الوحدات الاقتصادية للأنظمة والقوانين التي تفرض المتابعة والمراقبة، والتي تضمن تميز معلوماتها وممارساتها المالية والإدارية بأقصى درجات الشفافية والإفصاح لتضمن حماية حقوق أصحاب المصالح" (الصخري، 2021: 57). وهو (الذي بدأه مدير الوحدة من أجل التحقق من الهيكل التنظيمي، والأدوار والمسؤوليات، وكيفية تنفيذ السياسة، وتقارير عن اتصالات المعلومات داخل الوحدات التابعة المختلفة). (Stanescu & et al., 2020: 202)

ومن خلال ما تقدم تشير الباحثتان إلى أهم متطلبات تدقيق الأداء المستدام تتمثل في توفر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والمؤسسية التي تقوم بها الوحدة محل التدقيق، وذلك بهدف تحقيق أهداف الأداء المستدام، ومن الضروري وجود كادر من الموارد البشرية يتمتع بالكفاءة العالية والخبرة للقيام بتدقيق الأداء المستدام، أيضاً يجب توفر نظام خاص بالمحاسبة عن أنشطة الأداء المستدام بهدف قياس وتوصيل البيانات الخاصة لهذه الأنشطة إلى الجهات المعنية في المجتمع، وأخيراً؛ ضرورة وجود معايير قياس أو مؤشرات للأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والمؤسسي، وتوفر تعليمات قانونية ملزمة لقياس الاداء الخاص بأنشطة الاستدامة.

المبحث الثاني: التأسيس العلمي للإبلاغ المتكامل من المنظور المحاسبي

1. **مفهوم الإبلاغ المتكامل:** يعد الإبلاغ المتكامل (IR) من المفاهيم الحديثة نسبياً وتعددت مفاهيمه في الأدبيات المحاسبية والممارسات المهنية إذ لقي اهتمام واسع من قبل الكثير من المنظمات والهيئات والوحدات الاقتصادية. فهو يقدم تقريراً واحداً يشمل الأداء المالي والأداء غير المالي للوحدات الاقتصادية، حيث يفصح عن كل المعلومات المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية والفرص والمخاطر التي تواجهها، وإن طريقة عرض الإبلاغ المتكامل عبارة عن "تجميع التقارير الجزئية والتي تمثل: التقارير المالية؛ تقارير مجلس الإدارة؛ تقارير الحوكمة؛ تقارير إدارة المخاطر؛ تقرير المسؤولية الاجتماعية، والتقارير البيئية وتقرير الاستدامة" (Owen, 2014: 344).

وأشارت دراسة (رسول، 2020: 26) إلى أن الإبلاغ المتكامل هو أحد تقارير الأعمال المحسنة (EBR)⁽¹⁾. وبالرغم من التوجه العالمي في نشر ثقافة الإبلاغ المتكامل بين الوحدات الاقتصادية إلا أنه تعددت الآراء حول تعريفه والهدف من اعداده، إذ أول من عرفه (Eccles & krzus, 2010: 5) اذ اوضحا في كتابهم "One report is an integrated report" "تقرير يجمع بين المعلومات المالية والسردية في تقرير الوحدة السنوي مع غير المالية" ويتفق معه كل من (Shimko, 2016: 43)، (Poignant & Stensiö, 2014: 9). أو هو "تقرير يعكس التفكير المتكامل في استخدام مختلف الموارد، والعلاقات المتبادلة بين رأس المال المادي، والتصنيعي، والبشري، والفكري، والطبيعي، والاجتماعي. (Flores et al., 2012: 30) اما

(1): تقارير الأعمال المحسنة (EBR): "وهي مجموعة مفاهيم حديثة تم تطويرها من قبل الممارسين والأكاديميين تضمنت عدة مفاهيم مثل ((تقارير عمليات الأعمال، رأس المال الفكري، الإبلاغ عن القيمة، تقارير المسؤولية الاجتماعية، الإبلاغ المتكامل)) وهدفها تعزيز الإبلاغ المالي من خلال معلومات إضافية تلبى احتياجات المستخدمين، وتضييق الفجوة بين القيمة السوقية الفعلية المحتملة للشركة والقيمة السوقية الحالية" (رسول، 2020: 26).

المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) عرفه بمفهوم أوسع " بأنه عملية تأسست على التفكير المتكامل فهي وسيلة اتصال موجزة تعكس كيف يمكن لاستراتيجية الوحدة وحوكمتها وادائها وتنبؤاتها في سياق بيئتها الخارجية أن تؤدي إلى خلق القيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل" (IIRC, 2013: 7).

وتلخص الباحثان مما سبق عدم اتفاق الباحثين في تحديد مفهوم موحد للإبلاغ المتكامل إلا أنه هناك اتفاق على هدف الجمع بين الإبلاغ المالي والإبلاغ عن الأداء المستدام في تقرير واحد، وبناءً على ذلك فالإبلاغ المتكامل هو "تقرير يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية، فهو وسيلة اتصال تستخدمها الوحدة بشكل يوضح الرابط والتفاعل بين الأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي والاستراتيجي للوحدة، في تقرير موجز واحد، وهو يمثل عملية التواصل بين الوحدة الاقتصادية وأصحاب المصلحة، إذ يمكنهم من تقييم قدرة الوحدة في خلق القيمة والمحافظة عليها في الأجل الطويل".

2. اسباب تبني الإبلاغ المتكامل: ويمكن تحديد أسباب اللجوء إلى (الإبلاغ المتكامل) بالآتي:

أ. يركز المدخل الحالي للتقرير على الأداء المالي فقط، الأمر الذي يؤدي إلى عدم توضيح الأداء الكلي للوحدة في ظل تطبيق إستراتيجيتها. (Kılıç & Kuzey, 2021: 116).

ب. إن قصور التقارير المالية التقليدية بالمعلومات التي تحتويها، كونها تنقل المعلومات الحالية والسابقة فقط دون الأخذ بالاعتبار المعلومات التي تخص المستقبل، وكذلك تركيزها على القضايا المالية والاقتصادية أكثر من القضايا البيئية والاجتماعية، وهذا ما يحد من قدرتها على تلبية متطلبات أصحاب المصالح (Baron, 2014: 22).

ج. وبسبب ظهور الاستدامة؛ بدأت الوحدات الإبلاغ عن الأداء المستدام (الأداء غير المالي) بشكل تقرير منفصل عن التقارير المالية التقليدية، فان بعض الوحدات تسهب في تفاصيل قد تكون غير مهمة لأصحاب المصالح ولا تركز على التفاصيل الأخرى قد تهمهم أكثر، فتكون كبيرة جدا وقد لا تقرأ بشكل خاص في الدول النامية ومنها العراق لان المستخدم تعود على قراءة التقرير السنوي واعتماده أساس في توجه قراراته، (السلطاني، 2018: 56).

د. ان القصور في الإبلاغ عن الاستدامة هو عدم تمكنها في الربط بين استراتيجية الوحدة والعمليات الخاصة بالاستدامة، إذ لم ينجح انفصالها عن التقارير المالية بتقرير منفصل من تمكين أصحاب المصلحة وافادتهم. (القره غولي، 2020: 31).

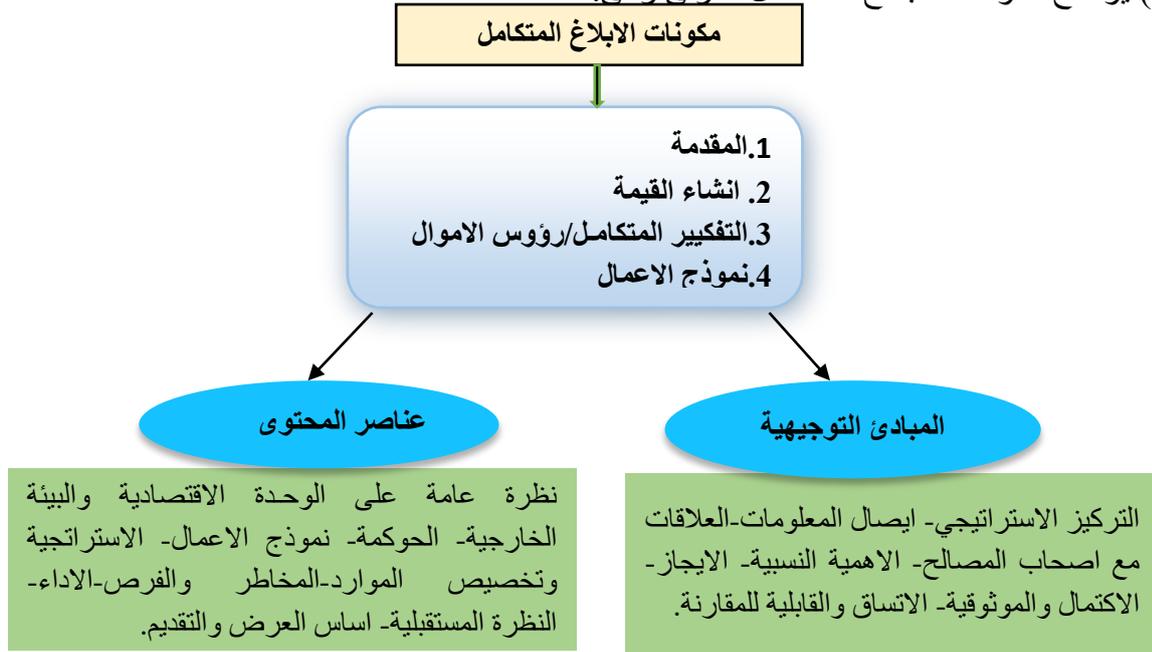
3. أهداف الإبلاغ المتكامل: يهدف الإبلاغ المتكامل وفق عدة دراسات إلى تحقيق ما يأتي (IIRC, 2013: 2)، (القره غولي، 2020: 27)، (الصخري، 2021: 49)، (Mohammed et al., 2020: 128):

أ. يسهم الإبلاغ المتكامل في تحسين جودة المعلومات المقدمة لأصحاب رأس المال النقدي، وذلك لمساعدتهم في تحسين قرارات تخصيص رأس المال..

ب. يعد الإبلاغ المتكامل مدخل أكثر كفاءة وفعال للإبلاغ عن الجوانب المختلفة لأداء الوحدة، ويسهم في توصيل المعلومات المهمة الخاصة بمدى قدرة الوحدات على خلق القيمة عبر الزمن..

ج. يسهم الإبلاغ المتكامل في تشجيع ودعم التفكير المتكامل، وتحسين المساءلة والمسؤولية، وتقديم فهم أفضل للعلاقات التبادلية بين الأنواع المتعددة لرأس المال..

- د. ايضاً يسهم الإبلاغ المتكامل في معالجة القصور بالإبلاغ المالي، وتوفير معلومات مستقبلية تساعد في توقع المخاطر والفرص التي يُمكن أن تواجهها الوحدة في المستقبل..
- ه. كما يساعد المحللين الماليين والمستثمرين في تفسير وفهم المعلومات المالية في ضوء علاقتها بجوانب الأداء البيئي والاجتماعي والمؤسسي، وتقديم معلومات تمكنهم من تقييم قدرة الوحدة على خلق القيمة والمحافظة عليها في الأجل الطويل..
4. **مكونات إطار الإبلاغ المتكامل:** الغرض من إطار الإبلاغ المتكامل هو تحديد المبادئ التوجيهية وعناصر المحتوى التي يعتمد عليها الإبلاغ المتكامل والمفاهيم الأساسية ومن خلال الشكل رقم (1) يوضح مكونات الإبلاغ المتكامل الدولي وهي:



الشكل (1): مكونات إطار الإبلاغ المتكامل

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على:

IIRC, International Integrated Reporting Council, (2013), Consultation draft of the international <IR> Framework, p.15-18 www.theiirc.org.

وبتصرف الباحثتان.

5. **فوائد الإبلاغ المتكامل:** إن الإبلاغ المتكامل لا يزال في بداية حديثه، إلا أن استخدامها يحقق الكثير من الفوائد لأصحاب المصالح كافة، ومنها ما يأتي (Hoque, 2017: 243) (شعبان، 2019: 26-27):

اولاً. فوائد داخلية: أي الإبلاغ المتكامل يمهّد الطريق لتحقيق فوائد داخلية تشمل اتخاذ القرارات الداخلية ما يتعلق بتخصيص واستخدام الأفضل من قبل الوحدة للموارد المتاحة، وزيادة المشاركة والدعم مع المساهمين وأصحاب المصلحة، وتخفيض مخاطر السمعة للوحدة.

ثانياً. فوائد خارجية: الإبلاغ المتكامل يعود على الوحدة بفوائد السوق الخارجية، وتشمل بتلبية متطلبات المستثمرين الأساسيين الراغبين في الحصول على المعلومات المالية وغير المالية تخص أبعاد الاستدامة (ESG) عن عمليات وانشطة الوحدة والتي تؤثر في البيئة المحيطة بها، وكذلك مدى استجابتها لالتزاماتها ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.

ثالثاً. إدارة المخاطر التنظيمية: يشمل الإبلاغ المتكامل في إدارة المخاطر، بما في ذلك الإجراءات التي تتخذها الوحدة لتلبية المتطلبات التشريعية والقانونية ومتطلبات أسواق الأوراق المالية، ومعرفة نقاط القوة والضعف في أداء الوحدة، والفرص والمخاطر التي تواجه الوحدة، بما يمكنها من زيادة مقدرتها على خلق القيمة مستقبلاً.

6. دور لبعض المبادرات العلمية والمنظمات المهنية والمحاسبية الرائدة في مجال الإبلاغ المتكامل:

أ. المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC): International Integrated Reporting Council
إن IIRC هو مكون عالمي من بعض المنظمات المهنية المتخصصة بوضع معايير مهنة المحاسبة مثل (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB، كذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA)، وبعض منشآت المحاسبة العملاقة مثل (PWC, KMIG, Ernst & Young)، وبعض المؤسسات مثل (البنك الدولي world Bank، والبرنامج البيئي للأمم المتحدة UNEP)، كذلك بعض البورصات العالمية مثل (بورصة Tokyo)، ومن بعض الشركات العالمية مثل: (شركة Microsoft) وأيضاً بعض المؤسسات الأكاديمية مثل: جامعة Harvard (Soyka, 2013: 3). وتعد الجهة الرئيسية الحاكمة تبذل جهوداً مضمّنة على مستوى العالم تدعم الإبلاغ المتكامل وتنفيذه وإصدار إرشادات توضيحية ومبادئ التقارير (Oprisor, 2015: 87). وبدأت هذه اللجنة عملها في عام 2011، حينما أصدرت ورقة للمناقشة بشأن إطار عمل الإبلاغ المتكامل تم إطلاقه على شبكة الإنترنت، وقد سعى IIRC إلى انتشار تطبيقه في مختلف الدول، ونتيجة لذلك أول من قامت جنوب أفريقيا بالزام وحداتها الاقتصادية بإصدار تقرير الإبلاغ المتكامل، كما أصبح أعداد الإبلاغ المتكامل إلزامي للشركات المدرجة في بورصة جوهانسبرج منذ عام 2010 (معاد، 2020: 66).

ب. الإبلاغ وفق نموذج خط الأساس الثلاثي (Triple Bottom Line (TBL): ان مفهوم (TBL) خط الأساس الثلاثي أو الإبلاغ الثلاثي للاستدامة؛ هو مصطلح محاسبة تجاري صاغ مؤسسهُ (John Elkington)⁽²⁾ في عام 1997 ويتم التعبير عنه بـ "3P" الناس Profit والربح و Planet الكوكب، يتناقض هذا المصطلح مع المصطلح المحاسبي التقليدي المستخدم في الأعمال للتعبير عن الربح أو الخسارة فقط (Saeed, 2017: 18). وتشير دراسة (الحجامي، 2020: 99) لـ TBL بأنه "نموذج إطار محاسبي يهدف إلى تجاوز مقاييس الربح التقليدي والإبلاغ عن أداء الوحدات لإدراج التدابير البيئية والاجتماعية" أو "إطار رقابي يضم ثلاثة أبعاد للأداء المستدام وهي البيئة والاقتصاد والوسط الاجتماعي"، وإن بعض الباحثين من يضيف عنصر آخر وهو البعد المؤسسي (الحوكمة)، ومن خلال تحليل مفهوم TBL بأنه يخدم جهات متعددة، فهو يخدم الوحدة لقياس مستوى أدائها في المجالات المتعددة، ويخدم الفئات الأخرى من أصحاب المصلحة لتحديد أثر أنشطة الوحدة على مستقبلهم وبالتالي يمثل أداة قياس ورقابة في نفس الوقت.

ج. مبادرة الإبلاغ العالمية (Global Reporting Initiative (GRI): تمثل GRI منظمة دولية مستقلة تم تشكيلها من عدة منظمات غير هادفة للربح وتساعد معايير GRI الوحدات الاقتصادية والحكومات ومؤسسات الأعمال الأخرى على فهم وإبلاغ تأثير الأعمال على جوانب الاستدامة

⁽²⁾ John Elkington: وهو يعد مرجع عالمي في مسؤولية الشركات والاستدامة، كما أنه حالياً هو يعد الشريك المؤسس والرئيس التنفيذي لشركة Volans للأعمال التجارية، وهي تركز على مستقبل الأعمال عن طريق التقاطع بين الاستدامة والريادة والابتكار.

البيئية والاجتماعية والاقتصادية المهمة التي تمكن الوحدات من الاستمرارية لفترة غير محددة. كما تمثل شبكة كبيرة من أصحاب المصلحة المتعددين ذي الخبرة العالية توجد في العديد من البلدان في أنحاء العالم، يتعاونون لغرض وضع إطار للإبلاغ عن الاستدامة، في عام ٢٠٠٠ اصدرت GRI الجيل الأول من المبادئ التوجيهية للإبلاغ عن الاستدامة بعنوان GRI-G1، في عام ٢٠٠٢ بإصدار الجيل الثاني من المبادئ التوجيهية بعنوان GRI-G2، عام ٢٠٠٦ ونتيجة الطلب المتزايد على إرشادات GRI تم إصدار الجيل الثالث بعنوان GRI-G3 وقد عزز هذا الجيل مؤشرات الأداء من خلال التعاون مع الكثير من أصحاب المصلحة من الوحدات، واخيراً في عام ٢٠١٣ تم إطلاق الجيل الرابع GRI-G4، (9: 2013, GRI). وجاء هذا الإصدار كثمرة لعامين من المشاورات المستمرة مع أصحاب المصالح والتحاور مع مئات الخبراء من جميع أنحاء العالم ومن مختلف القطاعات، وقد صممت لاستخدامها من قبل الوحدات الاقتصادية للإبلاغ عن أثارها البيئية والاقتصادية والاجتماعية وتستخدم كمجموعة مهيكلية ومتراصة تساعدها على كيفية الإبلاغ عن أداء الاستدامة التي تستند إلى مبادئ الإفصاح عن المواضيع المادية، حيث تتألف من ثلاثة معايير عامة وثلاثة وثلاثون معيار خاصة عن مواضيع محددة، وقسم هيكل المعايير إلى أربع سلاسل، هي المعايير العامة (مجموعة سلاسل 100) تتكون من (3 معايير) وبإجمالي (62 مؤشر)، والمعايير الاقتصادية (مجموعة سلاسل 200) تتكون من (6 معيار) وبإجمالي (13 مؤشر)، والمعايير البيئية (مجموعة سلاسل 300) تتكون من (8 معيار) وبإجمالي (30 مؤشر)، والمعايير الاجتماعية (مجموعة سلاسل 400) تتكون من (19 معيار) وبإجمالي (34 مؤشر). (الصخري، 2021: 43).

د. مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)⁽³⁾: منظمة مستقلة غير هادفة للربح تقوم بوضع معايير خاصة بالاستدامة لأكثر من (79) معيار موزعة لـ (11) قطاع لتعزيز كفاءة الأسواق من خلال جعل الإفصاح عالي الجودة لمعلومات استدامة الوحدات التي تلي احتياجات المستخدمين، وتضم مجموعة من الخبراء والاكاديميين والعاملين المتخصصين في مجال الاستدامة، أسس مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) في عام 2011 اذ بدأ نشاطه رسمياً في 4 أكتوبر 2012 لوضع المعايير المتعلقة بالأنشطة المستدامة، وتمثل عنصر مكمل لمعايير المحاسبة المالية، لذلك ينبغي على الوحدات تحليل المعلومات المالية جنباً مع المعلومات غير المالية والتي تؤدي إلى توفير رؤية شاملة ومتكاملة لأداء الوحدات وقدرتها على انشاء القيمة، وتم عقد مذكره تفاهم بين كل من (SASB) و(IIRC) هدفها وضع أسس ومبادئ عامة للتنسيق والتعاون المستمر ودعم المصالح المشتركة بين الطرفين وذلك: (معاد، 2020: 73)

أ. اعتراف (SASB) بكون (IIRC) هو المطور الأول والوحيد لأطار الدولي للإبلاغ المتكامل.

ب. اعتراف (IIRC) بالدور القيادي (SASB) في تطوير إرشادات لفهم قضايا الإبلاغ عن الاستدامة.

(3) SASB, Sustainability Accounting Standards Board: هي منظمة غير ربحية مستقلة مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية تعمل على مساعدة الوحدات الاقتصادية في مختلف القطاعات وفي جميع أنحاء العالم، في وضعها العديد من التعليمات والمعايير بالاستدامة.

المبحث الثالث: تدقيق الاداء المستدام ودوره لإضفاء الثقة وتعزيز المصداقية تجاه الإبلاغ المتكامل

1. مفهوم خدمة تدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل: إن المتفق عليه مهنياً أن تدقيق القوائم المالية السنوية تمثل النموذج التقليدي للتأكيد المهني وتعد خدمة تصديقية تهدف عمل تأكيد إيجابي في مدى صدق القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، ولكونها تدقيق مالي فقد أصبح ينظر إليها بأنها خدمة مهنية ذات مجال محدود، ويترتب على ذلك أن (تأكيدات) الإدارة غير المالية من الصعب إقامة دليل على صدقها من خلال هذا الدور التقليدي لمراقب الحسابات، وأتفق على تسميته بالتأكد المهني غير التقليدي (تدقيق الاداء المستدام)، وهو أي تأكيد بخلاف القوائم المالية وفحصها المحدود، كما هو الحال بشأن تقرير الإبلاغ المتكامل الذي يحتوي على معلومات تتسم بالتنوع ما بين معلومات مالية وغير مالية، ومن ثم يحتاج أصحاب المصالح الآن إلى من يقوم بتدقيق هذه المعلومات بما يضيف عليها الثقة والمصداقية للمستخدمين إلى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات. إذ تتمثل خدمات تدقيق الاداء المستدام (المنظور الجديد لخدمة التأكيد المهني) بإبداء رأي واضح ومستقل عن جميع المعلومات المالية وغير المالية. وتلعب عملية التدقيق دوراً مهماً في بناء الثقة والمصداقية في التقارير (الإبلاغ المتكامل)، وتشكل خدمة تدقيق الاداء المستدام دوراً مهماً في العديد من المجتمعات حيث تكون الوحدات هي مسؤولة عن الإبلاغ عن أداؤها وتؤكد بشكل طواعية على تقاريرها لأنها تحقق لها فوائد خارجية وداخلياً، وبالتالي يصدر مقدم الخدمة تقريراً لتمكين أصحاب المصلحة في الحصول على مزيد من المصداقية بشأن المعلومات التي تم الإبلاغ عنها من قبل الوحدة، ويستفيد أصحاب المصلحة من التقرير من خلال قدرتهم على اتخاذ قرارات بناءً على المعلومات الواردة في الإبلاغ المتكامل، حيث يوفر التدقيق مستوى عالياً من مصداقية المعلومات ويوفر التأكيد مستوى معقولاً ومحدوداً من التأكيد (Abd El-Fattah, 2020: 44).

كما يعد تدقيق الاداء المستدام لتقرير الإبلاغ المتكامل من قبل مراقبي الحسابات يعد مضيف للقيمة من خلال إضفاء الصدق على المعلومات التي يوصلها الإبلاغ المتكامل، الأمر الذي ينعكس بالضرورة إيجاباً على دالة عائد متخذ القرار، من خلال تخفيض الخطر المحتمل الناتج من عمليات التدقيق، ومن ثم دعم رشد متخذ القرار. لهذا فإن مصداقية تلك المعلومات وخاصة غير المالية في الإبلاغ المتكامل محل شك إلى أن يتم تدقيقها وإضفاء الثقة عليها، حددت مجال تدقيق الأداء المستدام على الإبلاغ المتكامل أنه يشمل تدقيق المعلومات المالية، معلومات الاداء الاجتماعي، معلومات الاداء البيئي، المعلومات المتعلقة بغاز الاحتباس الحراري. إذا كان منفصل عن الاداء البيئي (فتح الله، ٢٠١٣: 308).

وتعرف الباحثان خدمة تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل وفقاً للتدقيق الحديث للحسابات بأنه "عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة الخاصة بتأكيدات ادارة الوحدة بشأن الاداء المستدام، القوائم المالية، الاداء الاجتماعي، الاداء البيئي وانبعثات الوحدة من غازات الاحتباس الحراري، الاداء الحوكمي، الاداء الاستراتيجي بما يمكن مراقب الحسابات كرئيس لفريق تأكيد الاستدامة من إبداء رأي فني محايد بشأن مصداقية وموثوقية هذه التأكيدات استناداً لمعايير القياس السارية، وتوصيل تأكيده الإيجابي أو السلبي للمستخدم المستهدف، وإدارة الوحدة، وأصحاب المصلحة"

2. أهمية خدمة تدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل: يمكن تحديد أهمية تدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل من خلال الآتي:
- أ. تعمل على زيادة الاهتمام العالمي بإعداد الإبلاغ المتكامل المستدام حيث يوجد ما يقارب ألف وحدة اقتصادية على مستوى العالم تقدم الإبلاغ المتكامل بدلاً من التقارير المالية (17: 2013, IIRC).
- ب. إن تزايد الحاجة للتحقق من اكتمال ومصداقية الإبلاغ المتكامل، وبالأخص المعلومات غير المالية هذا يؤكد على أهمية تدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل (Ernst and Young, 2014).
- ج. تأكيد المعلومات والبيانات غير المالية للكشف عن جوانب الاستدامة من خلال تقديم الإبلاغ المتكامل لضمان أن تكون موثوقة وعدم تعارضها مع المعلومات المالية (Haji & Anifowose, 2016: 915)
3. متطلبات تدقيق الاداء المستدام لمراقبي الحسابات على الابلاغ المتكامل: هناك مجموعة من المتطلبات التي يحتاجها مراقبي الحسابات بصدد تدقيق المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل من خلال دوره لأداء الخدمة، وتتمثل بالآتي:
- أ. وضع نظام معلومات محاسبي كفوء يفي بمتطلبات القياس والافصاح والتقرير عن محتويات الإبلاغ المتكامل. إن لتنوع في المعلومات التي يحتويها الإبلاغ المتكامل ما بين معلومات مالية وغير مالية، يستلزم توفير نظام معلومات محاسبي فعال ويحتاج عند تصميمه ضرورة مراعاة أنشطة الوحدة المتنوعة التي يحتويها الإبلاغ المتكامل، (محمد، 2017: 52).
- ب. توفر إطار من المعايير المهنية الملائمة. حيث يقوم حالياً مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) بتعديل المعيار الدولي لخدمات التأكيد (ISAE 3000) من أجل تقديم خدمات تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل (غنيم، 2017: 149-150). قد لا تكون المعايير التقليدية مناسبة لإطار الإبلاغ المتكامل ولا تزال بحاجة إلى تطوير (حسين، 2021: 18)
- ج. توفر نظم تقرير داخلية قوية داخل الوحدة. إن توفر نظم تقرير داخلية لأي وحدة يعد من أهم المتطلبات الأساسية للحصول على تأكيد إيجابي على إبلاغها المتكامل، لأن وجود تلك النظم داخل الوحدة يؤكد مدى قدرتها على إدارة قضايا البيئية والاستدامة الهامة بشكل فعال، (Lyons, 2015: 1-13).
- د. بناء منهج ملائم لتدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل
- هـ. الجمع بين الأهمية النسبية لإطار إعداد التقرير المالي وإطار إعداد الإبلاغ المتكامل من أجل تحديد الأهمية النسبية الوحيدة لتأكيد الإبلاغ المتكامل
- و. القيام بإجراءات تخطيط شامل وأداء أعمال التدقيق للإبلاغ المتكامل من خلال الأطر والمناهج المستحدثة للتدقيق إلى جانب التدقيق التقليدي، والذي يهدف إلى تحقيق خدمة تدقيق الاداء المستدام للفئات المختلفة. (حسين، 2021: 82).
- ز. ومن ضمن المتطلبات الأخرى، ترى الباحثتان نظراً لأنه من الصعب على مراقب الحسابات تدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل بمفرده، فإنه يتطلب لأداء الخدمة تكوين فريق التدقيق يتمتع بالخبرات المهنية والفنية والتأهيل المناسب ويتكون من مراقب حسابات متخصص كقائد للفريق، ومتخصص في المجالات المالية ومتخصص في الأمور البيئية ومتخصص في الجوانب الاجتماعية والحوكمة ومتخصص في مجال نشاط الوحدة والاداء الاستراتيجي، فضلا عن متخصصين في مجال تقنية المعلومات عند الحاجة.

4. المعايير الملائمة لاداء خدمة تدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل: إن المعايير الملائمة لاداء خدمة تدقيق الاداء المستدام على محتوى الابلاغ المتكامل والذي يعد مرشدا لمراقبي الحسابات لما تمثله من أطر مرجعية يمكن الاعتماد عليها، وتتمثل في:
- أ. معيار التدقيق الدولي: **ISAs 315** "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"
- ب. المعيار الدولي لخدمات التأكيد: **ISAE 3000** الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، والذي تم تعديله من أجل تقديم خدمات التأكيد على الابلاغ المتكامل. "تطلب الابلاغ المتكامل في ضوء المعيار قيام المراقب بعمل تأكيد مهني على ارتباطات التأكيد بخلاف عمليات تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كمثل: تقرير المسؤولية الاجتماعية والبيئية وتقرير الحوكمة وتقرير إدارة المخاطر"
- ج. المعيار الدولي لمهام التأكيد رقم **ISAE 3410** والخاص بمهام التأكيد على قوائم غازات الاحتباس الحراري الصادر عن IAASB
- د. معيار التأكيد الدولي "الفني" رقم **(AA1000AS)**، الصادر عن معهد المسائلة الأخلاقية والاجتماعية بالمملكة المتحدة والمعروف باسم منظمة المسائلة **AccountAbility Organization**
- هـ. معايير مبادرة الابلاغ العالمي **GRI**.
- و. الإصدارات الفنية الصادرة عن **ISO**، منها معيار **(ISO 14065)** انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، ومعيار **(ISO 31000)** الخاص بإدارة المخاطر، ومعيار **(ISO 26000)** يتعلق بتوفير ارشادات حول المسؤولية الاجتماعية للوحدات.
- ز. معيار التدقيق الدولي **ISAs 720** مسؤوليات المراقب ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى، "سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير التدقيق عليها).
- ح. معيار ارتباطات التأكيد **3400** اختبار المعلومات المالية المستقبلية: "قد يطلب من المراقب اختبار المعلومات المالية المستقبلية وإعداد تقرير عنها لتعزيز مصداقيتها سواء كانت معدة لاستخدامها من قبل أطراف ثالثة أو كانت معدة لأغراض داخلية.
- ط. معيار الانتوساي **(5130)** التنمية المستدامة ودور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، والذي ضم نظرة عامة عن الاستدامة ومجموعة خطوات ادماج الاداء المستدام في التقارير الرقابية.
- ومما سبق ترى الباحثتان أن تدقيق الابلاغ المتكامل يُعد خدمة جديدة العهد، فإنه لا يوجد معايير تدقيق على الابلاغ المتكامل متفق عليها ومقبولة قبولاً عاماً حتى الآن، فهي تتطلب عادة مجموعة من معايير التدقيق التي يمكن استخدامها في عملية التقييم، وإلى الدور المهم لمعايير التدقيق والتأكيد الحالية لكنها بحاجة إلى التطوير ايضاً، إذ يحتاج تدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل تغييرات في ممارسات التدقيق والتأكيد الحالية.
5. الاجراءات المقترحة لتدقيق الاداء المستدام لمراقب الحسابات لإضفاء المصداقية على الابلاغ المتكامل- كخدمة مهنية متكاملة: وفقا لدراسات عدة فإن خدمة تدقيق الاداء المستدام للإبلاغ المتكامل تعد عملية منظمة تتم من خلال عدة خطوات واجراءات متتابعة وهي تتمثل بالاتي (محمد، 2017: 70)، (Abd El-Fattah, 2020: 70):

أ. **قبول التكاليف:** تبدأ هذه الخطوة بقبول مراقب الحسابات لتكليفه بمهنة التدقيق والتأكيد على الإبلاغ المتكامل، عليه التعرف على طبيعة ومكونات المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل والمعايير ذات العلاقة نظراً للطبيعة الخاصة للمعلومات التي يحتويها، وكذلك تقييم الكفاءة الفنية والمهنية لأعضاء فريق عمل تدقيق الاستدامة، وعليه ألا يقبل هذه المهمة إلا إذا كان لديه معرفة وخبرة في خدمة التأكيد وأن يتم الوفاء بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية، والبنود التي يجب أن يحتويها قبول التكاليف منها: نطاق مهمة التدقيق على الإبلاغ المتكامل، مسؤوليات الطرفين، الأطر والمعايير المستخدمة لتدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل، اتعاب التكاليف وشكل ومحتوى التقرير الذي سيصدره المراقب، طرق حماية معلومات العميل التأكيد، إمكانية الاستعانة بمراقبي حسابات آخرين، إمكانية الاستعانة ببعض المتخصصين في إنجاز أعمال تدقيق الاستدامة، إمكانية الاعتماد على مدققين داخليين في إنجاز المهمة .. الخ.

ب. **تخطيط اعمال التكاليف:** تعد مرحلة التخطيط من الاجراءات المهمة لنجاح عملية التدقيق والتأكيد، لذلك يجب أن يشارك في عملية التخطيط شريك التدقيق وفريق تدقيق الاستدامة والخبراء الخارجيين، ويجب على مراقب الحسابات القيام بإجراءات تخطيط شامل وأداء أعمال تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل من خلال الأطر والمناهج المستحدثة لتدقيق القوائم المالية وتدقيق الاستدامة، مع ضرورة تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للأعمال وأضاف معيار التأكيد الهولندي رقم 3410 المتعلق بالاستدامة، ضرورة توسيع مراقب الحسابات لنطاق إجراءاته التحليلية للحصول على فهم كاف لأنشطة الوحدة كافة "التشغيلية والبيئية والاجتماعية والحوكومية"، فضلا عن ضرورة تقييم فريق التدقيق والتأكد من امتلاكه المعرفة والخبرة الكافية المتعلقة بكل من مجال تدقيق المتعلقة بجوانب الاستدامة الواردة في الإبلاغ المتكامل والتشريعات البيئية والاجتماعية.

ت. **جمع الأدلة:** وتشتمل أساليب جمع الأدلة في خدمة تدقيق الاداء المستدام على قوائم الاستقصاء والملاحظة والمقابلات الشخصية مع الإدارة والعاملين وزيارة المواقع، وفحص المستندات والعمليات والنظم وورش العمل وطلب الإقرارات الإدارية، وأضاف معيار التأكيد الهولندي 3410 ومعيار AA1000AS وجود مجموعة من الإجراءات المستحدثة داخل المهنة التي يمكن أدائها للحصول على الأدلة نظرا لطبيعة المعلومات التي يحتويها الإبلاغ المتكامل، وأهمها: إجراء مقابلات مع المسؤولين عن السياسة البيئية والاجتماعية والحوكمة وإعداد المعلومات غير المالية بالوحدة، الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، التأكد من وجود تناسق بين المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية والمعلومات غير المالية الواردة بالإبلاغ المتكامل.

ث. **الاداء:** نظرا لطبيعة المعلومات التي يحتويها الإبلاغ المتكامل فإن أداء تلك الخدمة قد تتطلب بعض الإجراءات التي تتماثل مع إجراءات تدقيق القوائم المالية، فضلاً عن ضرورة وضع أساليب تدقيق جديدة ومبتكرة يمكنها من التحقق من صحة المعلومات غير المالية، ويتم اداء اجراءات تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل على وفق المؤشرات والارشادات GRI, TB فضلا عن ارشادات IIRC من خلال:

اولاً. **تدقيق القوائم المالية الاساسية وايضاحاتها:** يقوم مراقب الحسابات بتدقيق البيانات المالية السنوية التي يتضمنها الإبلاغ المتكامل وايضاحاته من خلال التدقيق المالي التقليدي، كخدمة

تصديقية تأكيدية تنتج تأكيداً إيجابياً بشأن مدى صدق القوائم المالية وايضاحاتها المتممة، ومجالها تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية ((الوجود، والاكتمال، والتقييم، العرض والإفصاح، والحقوق والتعهدات)) وفقاً لكل من معايير التدقيق المتعارف عليها عموماً (ISA) Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) ومعايير الدولية للتدقيق (ISAs). (Goicoechea, 2019: 1-19).
ثانياً. تدقيق تقارير الاستدامة والمعلومات غير المالية كجزء مهم في الإبلاغ المتكامل والتي تتمثل (حسين، 2021: 101):

1. **تقرير الاداء الاجتماعي:** يقوم مراقب الحسابات بتدقيق الاداء المستدام للتقرير الاجتماعي كخدمة تصديقية ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، والالتزام باللوائح والتشريعات الاجتماعية وسلامة القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للوحدة، والسلامة المهنية للعاملين.

2. **تقرير الأداء البيئي:** يقوم مراقب الحسابات بتدقيق الاداء المستدام للتقرير البيئي كخدمة تصديقية ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الوفاء بالمسؤولية البيئية، وقياس والإفصاح عن الأداء البيئي، والالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية المحددة. وكذلك تقرير غازات الاحتباس الحراري GHG⁽⁴⁾ عند الإفصاح عنه منفصل عن التقرير البيئي، يقوم مراقب الحسابات بتدقيق الاستدامة عليه كخدمة تصديقية تستهدف إنتاج تأكيد إيجابي، ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن: معدلات الانبعاثات الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، سلامة القياس الكمي والفني والإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري، الالتزام باللوائح والقوانين والاتفاقيات الرسمية الإلزامية للوحدة، الأساس المرجعي المستقبلي لمشروعات تخفيض الانبعاثات وطرق التخلص منها، استخدام آليات التنمية النظيفة.

3. **تقرير الحوكمة (المؤسسي):** يقوم مراقب الحسابات بتدقيق الأداء المستدام للتقرير الحوكمة كخدمة تصديقية ومجالها التحقق من تأكيدات الإدارة بشأن الالتزام بالقواعد التنفيذية للحوكمة، ومبادئ الحوكمة وجود وتفعيل اللجان ذات الصلة، والوفاء بمتطلبات هيئة الرقابة المالية ذات الصلة.

ثالثاً. تدقيق تقرير ادارة الفرص والمخاطر:

ترجع أهمية ادراج هذا التقرير ضمن الإبلاغ المتكامل للوحدة لكونه مجرد ضمان لمدى قابلية نجاح استراتيجية الوحدة في عملية خلق القيمة. فضلا عن اتخاذ الإبلاغ المتكامل لمنهج أوسع نطاق في إدارة المخاطر والفرص التي تواجه الوحدة أكثر من ذلك الذي تتخذه نظم التقارير التقليدية مع تلك الفرص والمخاطر.

ج. **تكوين الاستنتاج:** يجب أن يقدم تقرير تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل بأسلوب واضح وجيد اي النتيجة الذي توصل إليه مراقب بعد الانتهاء من جمع أدلة الإثبات ذات الصلة بمهمة التدقيق لكي يستطيع وضع تقييم اولي حول درجة صدق وصحة واكتمال افصاحات الوحدة الواردة بالإبلاغ المتكامل.

(4): غازات الاحتباس الحراري تتمثل بسلسلة من: غاز ثاني اوكسيد الكربون والميثان وثنائي اوكسيد النترجين وقد تم إضافة مجموعة أخرى من الغازات هي السفاهاكا فلوريد (SF₆) ومجموعتين من الغازات الصناعية هما الهيدروفلوروكاربون (HFC) والبيروفلوروكاربون (PFCS).

ح. **التوثيق والتقرير:** تتوج عملية التأكيد وتدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل بالتقرير الذي يعد المنتج النهائي لأداء مهام مراقب الحسابات ومؤشر رئيسي لجودة تلك المهام، ويكون الرأي في صورة إيجابية، ويعتبر التقرير الأداة التي يتم من خلالها توصيل مراقب الحسابات لنتائجه لأصحاب المصلحة حيث يضيف المصداقية ويحسن جودة المعلومات ومن ثم إمكانية الاعتماد عليه، ويمكن إصدار تقريرين منفصلين من قبل المراقب أحدهم للبيانات السنوية والآخر للمعلومات الأخرى الواردة في الابلاغ المتكامل، وسبب ذلك الرغبة في توفر التدقيق على المعلومات المالية وغير المالية بمستويات تأكيد مختلفة، إذ إن إصدار تقرير تدقيق واحد يمكن ان يشكل صعوبة في التعامل مع الرأي الطويل لمحتوى متنوع. ويتضمن شكل التقرير: (عنوان التقرير: الموجه إليهم التقرير: الموضوع محل تدقيق الاداء المستدام: مسؤولية الإدارة ومراقب الحسابات: المعايير المستخدمة في قياس وتقييم والتقرير عن الموضوع محل التدقيق الأداء: ملخص للعمل الذي تم أدائه: قسم الرأي: الملاحظات والتوصيات والاستنتاجات: التوقيع والعنوان والتاريخ)

ومن خلال ذلك ترى الباحثان "أن تدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل له أثر على جودة المعلومات، فان وجود تقرير تدقيق الاداء المستقل على إفصاح الإدارة لمحتوى الابلاغ المتكامل يمكنه من تحسين الثقة والمصداقية في المعلومات، وذلك لأن هذا التقرير يُعد من منظور الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات ويكون تركيزهم على مستوى جودتها، الأمر الذي يعني زيادة صدق ودقة هذه المعلومات والاعتماد عليها، ومن ثم تحسين جودة المعلومات في ضوء توفر خدمة تدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل. وفقا لتحقيق فرضية البحث إذ "يساهم تدقيق الاداء المستدام في اضعاف الثقة وتعزيز المصداقية في ظل الابلاغ المتكامل للوحدة الاقتصادية".

رابعاً. الاستنتاجات والتوصيات

أ. الاستنتاجات

1. إن أسباب الحاجة إلى الابلاغ المتكامل والطلب عليه هو قصور نماذج التقارير الحالية سواء التقارير المالية أو تقارير الاستدامة وعدم ارتباطها باستراتيجية الوحدة، إذ يؤدي إلى عدم قدرة أصحاب المصلحة في تكوين صورة شاملة عن أداء الوحدة الأمر الذي دعا إلى تقرير الابلاغ المتكامل.
2. إن هناك حاجة إلى تطوير المعايير والقواعد التنظيمية التي قد تضمن الطريقة الشاملة والمتناسكة والمقارنة لتقديم مستوى التأكيد على كل العناصر التي يشملها المحتوى المعلوماتي للابلاغ المتكامل.
3. إن وجود تقرير تدقيق الاداء المستقل على إفصاح الإدارة لمحتوى الابلاغ المتكامل يمكنه من تحسين الثقة والمصداقية في المعلومات، وذلك لأن هذا التقرير يُعد من منظور الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات ويكون تركيزهم على مستوى جودتها، الأمر الذي يعني زيادة صدق ودقة هذه المعلومات والاعتماد عليها، ومن ثم تحسين جودة المعلومات في ضوء توفر خدمة تدقيق الاداء المستدام على الابلاغ المتكامل.
4. عند توافر خدمة تدقيق الاداء المستدام على المحتوى المعلوماتي للابلاغ المتكامل يؤدي إلى قيام الوحدات الاقتصادية بتطبيق الابلاغ المتكامل.

ب. التوصيات

1. ضرورة توفير خدمة تدقيق الاداء المستدام على المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل لزيادة مصداقيتها لدى أصحاب المصلحة والمجتمع. ومن ثم قيام الوحدات الاقتصادية بتطبيق الإبلاغ المتكامل.
2. ضرورة وجود إطار من المعايير المهنية اللازمة لأداء خدمة تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل أي إن تنفيذ مهمة تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل بجودة عالية يتطلب توفر معايير وإرشادات خاصة بها، وذلك على غرار المعايير الخاصة بتدقيق القوائم المالية.
3. وضع نظام معلومات محاسبي كفوء يفي بمتطلبات القياس والافصاح عن محتويات الإبلاغ المتكامل. لتتنوع في المعلومات التي يحتويها ما بين معلومات مالية وغير مالية، وصفية وكمية، تاريخية أو مستقبلية، لذا يستلزم توفير نظام معلومات محاسبي فعال ويحتاج عند تصميمه ضرورة مراعاة أنشطة الوحدة المتنوعة التي يحتويها الإبلاغ المتكامل، وما يتطلبه من مستندات ودفاتر ذات طبيعة مختلفة عن التقارير المالية التقليدية.
4. يتطلب لأداء الخدمة ضرورة وجود فريق التدقيق يتمتع بالخبرات المهنية والفنية والتأهيل المناسب ويتكون من مراقب حسابات متخصص كقائد للفريق، ومتخصص في المجالات المالية ومتخصص في الأمور البيئية ومتخصص في الجوانب الاجتماعية والحوكمة ومتخصص في مجال نشاط الوحدة والاداء الاستراتيجي، فضلا عن متخصصين في مجال تقنية المعلومات عند الحاجة.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. العايب، عبد الرحمن، (2011)، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الاسمنت في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد (11)، جامعة سطيف الجزائر.
2. الجعفر اوي، عدنان هاني عدنان، (2016)، مدى التزام مدققي الحسابات في قطاع غزة بتطبيق الإطار المفاهيمي للاستقلالية عند تقديم خدمات التأكيد الأخرى وفقا لقاعدة الأخلاق الدولية 291. دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية/غزة.
3. الوكيل، حسام السعيد السيد، (2021)، أثر توكيد مراقب الحسابات للتقارير المتكاملة على قراري الاستثمار ومنح الانتماء في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد 10، العدد الاول.
4. سارة، ميسي والازهر، عزة، (2017)، التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 18، جامعة الوادي، الجزائر.
5. غلاب، فاتح، (2017)، إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة السمنت عين الكبيرة، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف.
6. غلاب، فاتح، (2018)، تطورات عمليات التدقيق في المجال الحوكمي لتجسيد استدامة المؤسسات الاقتصادية- دراسة لبعض المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت في الجزائر، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، العدد الخامس.

7. الحجامي، صابرين كريم بلاسم، (2020)، أنموذج مقترح لتدقيق ابعاد الاستدامة ودوره في تقييم اداء الوحدات الاقتصادية في العراق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
8. الغريباوي، علي داخل معارج، (2020)، دور التدقيق الداخلي في تعزيز تقارير الأداء المستدام في الوحدات الاقتصادية العراقية آلية مقترحة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
9. الشعباني، منى محمد علي، (2018)، دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة دراسة استكشافية في منشآت الاعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد6، جامعة عين شمس.
10. العباسي، محمد فرحان فليح، (2021)، التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية-دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
11. شراد، صابر وصحراوي، فارس، (2020)، متطلبات تبني التدقيق الاجتماعي بمنظمات الأعمال، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 4، العدد 1، جزائر.
12. الصخري، ماجد حميد نواف، (2021)، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للجامعات العراقية الأهلية على وفق المبادرة العالمية لإعداد التقارير لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية.
13. رسول، احمد هاتف، (2020)، تعزيز الإبلاغ المالي باستعمال (EBR) لشركات القطاع العام بالعراق (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للسمنت العراقية)، رسالة ماجستير في التقنيات المالية والمحاسبية، الكلية التقنية الإدارية، جامعة الفرات الأوسط التقنية، الكوفة.
14. السلطاني، سكنة سوادي وادي، (2018)، " الإبلاغ المتكامل ودوره في تعزيز قرارات الاستثمار – دليل استرشادي مقترح للتطبيق في البيئة العراقية"، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
15. القره غولي، مصطفى حسن، (2020)، تأثير حوكمة الشركات في معلومات تقارير الاعمال المتكاملة دراسة تطبيقية لمجموعة من الشركات المختارة في سوق العراق للأوراق المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
16. شعبان، سمير عماد، (2019)، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في تعزيز جودة تقارير الأعمال المتكاملة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
17. محمد، سمير ابراهيم عبد العظيم، (2017)، دور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدى قبوله لدى أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات دراسة تطبيقية، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر.
18. معاذ، طاهر جميل محمد، (2020)، أثر تفعيل التكامل بين الافصاح المالي وغير المالي على القيمة السوقية للمنشأة: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

19. حسين، ابتسام نافل، (2021)، مدخل مقترح لمراجعة التقارير المتكاملة وأثره على جودة الإفصاح المستقبلي للمعلومات الإضافية مع دراسة تطبيقية"، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

20. فتح الله، عصام محمد، (2013)، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقارير عنها: دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، مجلد 35، العدد 2، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر. دار المنظومة.

21. غنيم، محمود رجب يس، (2017)، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح: دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Peršić, Milena & Janković, S., & Krivačić, D., (2017), sustainability accounting-upgrading corporate social responsibility/ The dynamics of corporate social responsibility-a critical approach to theory and practice, Aluchna, Switzerland: Springer, international publishing, Switzerland, str. 33-49.
2. SASB, (2018), Sustainability Accounting Standards Board. [Www.sasb.org](http://www.sasb.org).
3. Lin, Hsiang, (2010), Users and Preparers Perception of Sustainability Reporting and Corporate Sustainability, for The Degree of Doctor of Business Administration. U.S.A.
4. Pintão, Silvana, (2014), Dow Jones Sustainability Index-A Case Study on Emerging Markets, Master's Dissertation in Management, U.porto FEP Faculdade de Economia UNIVERSIDAD DO porto.
5. Simoni, L., & Bini, L., & Bellucci, M., (2020), Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries, Journal of Meditari Accountancy Research, Vol. 28, No. 6.
6. Arora, Priyanka, (2017), Environmental Audit-need of the hour, International Journal of Advanced Research in Engineering & Management, Vol.3, No.4.
7. Grigorescu, I. I., & Hategan, C. D., (2016), The development of the social audit concept in Romania, The Audit Financiar journal, Vol.10, No.142.
8. Stanescu, G., & Ionescu, C. Aurelian & Coman, M. D., (2020), Environmental Audit Contribution to the Evaluation and Control of Environmental Information, International Conference Globalization, Innovation and Development. Trends and Prospects (G.I.D.T.P.), Vol.10 <https://doi.org/10.18662/lumproc/gidtp2018/203>
9. Owen, Gareth, (2013), "Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum", Accounting Education: an international journal, Vol. 22, No.4. <http://dx.doi.org/10.1080/09639284.2013.8177908>
10. Eccles, R.; Krzus, M., (2010). One Report: Integrated Reporting for Sustainable Strategy, book 1st Edition, John Willy & Sons, Inc, <https://www.unpri.org/about/the-six-principles>
11. Shimko, James William, (2016), Integration of Sustainability Reporting at An Academic Institution Doctoral thesis, Walden university, august. <https://scholarworks.waldenu.edu/dissertations/>

12. Poignant, A.; Stensio, S., (2014), The Effect of Integrated Reporting on Corporate Environmental Disclosure- A Study on The Implication of Adopting The <IR>Framework, Master thesis, department of accounting, Stockholm School of Economics, Proquest LLC.
13. Flores, F., Mora, M., Lizcano, J.L., & Rejon, M., (2012), Integrated Reporting: The Integrated Scoreboard (IS-FESG) and its XBRL Taxonomy, Spanish Association of Accounting and Business Administration (AECA).
14. Kılıç, Merve & Kuzey, C. & Uyar, A., (2021), An international investigation on assurance of integrated reports: Institutions, assurance quality, and assurers, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 42, Elsevier Inc.
15. Baron, Richard, (2014), The Evolution of Corporate Reporting for Integrated Performance, www.oecd.org.
16. IIRC, International Integrated Reporting Council, (2013), Consultation draft of the international <IR> Framework, www.theiirc.org.
17. Mohammed, N. Farizal & Sutainim, N. A., & Amirrudin, M. S., (2020), Accountability through Integrated Reporting: The Awareness and Challenges in Malaysia, Humanities and Social Sciences Letters, Vol. 8, No.1.
18. Hoque, Mohammad Enamul, (2017), Why Company Should Adopt Integrated Reporting, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol.7, No.1.
19. IIRC, International Integrated Reporting Council, (2021), The International <IR> Framework, this latest version applies to reporting periods commencing 1 January 2022. www.integratedreporting.org
20. Soyka, Peter A., (2013), The international integrated reporting council (IIRC) integrated reporting framework: toward better sustainability reporting and way beyond, Journal of environmental quality management, Vol.23, No.2.
21. Oprisor, Tudor, (2015), Auditing Integrated Reports: Are there Solutions to This Puzzle? Procedia Economics and Finance, Vol. 25. doi:10.1016/S2212-5671(15)00716-9.
22. Saeed, Abdelmoniem, (2017), A 'Green' Strategy for Triple Bottom Line Corporate Sustainability: A Case Study of a Major Manufacturer in the UAE, Thesis submitted for the degree of Doctor of Business Administration, University of Liverpool.
23. GRI, Global Reporting Initiative, (2013), G4, Part1, Reporting Principles and Standard Disclosure, available at: [http:// www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).
24. Abd El-Fattah, H. B. El-Toukhy, (2020), An Integrated Approach for Auditing Sustainable Development Reports and Activate the Oversight Role of Stakeholders (Field study), A thesis Submitted for the degree of Doctor of Philosophy in Accounting, Faculty of Commerce, Benha University.
25. Ernst and Young, (2014), Viewpoints for the Audit Committee Leadership Summit. 25.
26. Haji, Abdifatah A., & Anifowose, M., (2016), Audit Committee and Integrated Reporting Practice: Does Internal Assurance Matter? Managerial Auditing Journal, 31(8-9), pp. 915-
27. Lyons, Sean, (2015), Assurance on Integrated Reporting <IR> An Introduction to the Discussion- Response to IIRC Consultation-July 2014, available at: <http://ssrn.com/author=904765>
28. Goicoechea, E., & Bezares, F. & Ugarte, J., (2019), Integrated reporting assurance: Perceptions of auditors and users in Spain, Sustainability, MDPI, Vol. 11, No 3.