

تقييم دور تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية
Evaluating the role of developing disclosure within social responsibility reports in light of the Corona pandemic in enhancing the transparency of accounting information

قرارة سامية^{1*}

¹ مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 (الجزائر)

تاريخ الاستلام: 2020/10/18؛ تاريخ المراجعة: 2020/11/08؛ تاريخ القبول: 2020/11/30

ملخص:

يهدف البحث إلى محاولة تطوير الإفصاح في تقارير الاستدامة المبنية على مبادئ (GRI)، من خلال الإفصاح عن الربح الاقتصادي، والقيمة المحققة ضمن المؤشرات الاقتصادية، وبيان دورها في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل جائحة كورونا. وتوصل البحث إلى أن هناك ضرورة لتطوير تقارير الاستدامة بأن تتضمن معلومات عن الربح الحقيقي والقيمة المحققة لتعزيز شفافية المعلومات المحاسبية. كما أن هناك مؤشرات تشير إلى أن الالتزام بالاستدامة لازال قوياً؛ مما يتطلب أن تواصل الشركات فهم وتقدير أن الاستدامة كانت ولا تزال جزءاً أساسياً من استراتيجيات الأعمال المرنة قبل إصابة الفيروس وبعده، وهي مصدر أساسي للميزة التنافسية الإستراتيجية، كما وتلعب دوراً كبيراً في إعادة بناء الاقتصاد العالمي. **الكلمات المفتاح:** تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية؛ معايير (GRI)؛ فيروس كورونا (COVID-19)؛ شفافية المعلومات المحاسبية.

تصنيف JEL: I00؛ L15

Abstract:

The research aims to try to develop disclosure in sustainability reports based on the principles of (GRI), through the disclosure of economic profit and the value achieved within economic indicators, and its role in enhancing the transparency of accounting information in light of the Corona pandemic. The research concluded that there is a need to develop sustainability reports by including information on real profit and realized value to enhance the transparency of accounting information. There are also indications that the commitment to sustainability remains strong. This requires companies to continue to understand and appreciate that sustainability was and remains an essential part of resilient business strategies before and after the virus hit, and it is a fundamental source of strategic competitive advantage and plays a major role in rebuilding the global economy.

Keywords: developing disclosure within social responsibility reports; Standards (GRI); Coronavirus (Covid-19); Transparency of accounting information.

Jel Classification Codes : I00 ; L15

* Corresponding author, e-mail: guerrara.samia@univ-alger3.dz

1- تمهيد :

في ظل الآثار التي خلفها الفيروس التاجي المستجد (كوفيد-19)، وانعكاساته على القطاعات كافة، بدأت أنشطة جميع الشركات تشهد تقلصات في الإنتاج، وتعطل في سلاسل التوريد وتشوه أنماط الاستهلاك المعتادة في السوق، مما انعكس ذلك على الأسواق المالية وانخفاض مؤشرات الأسهم، بسبب ازدياد حالة عدم التأكد فيما يتعلق بالإجراءات والتدابير اللاحقة للفيروس المستقبلية، والحاجة إلى توفير افصاحات كافية عن الآثار المالية وغير المالية والإجراءات الاحترازية والسياسات المحاسبية المرتبطة للوفاء بمتطلبات أصحاب المصالح.

وتتمثل الفجوة البحثية في تحليل دور تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية بصورة عامة، والمحور الاقتصادي منه بالتحديد في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل جائحة كورونا. ولتغطية الجوانب التي سيتناولها البحث فقد تم تقسيمه إلى أربعة محاور تناول المحور الأول تقارير المسؤولية الاجتماعية وسبل تطويرها في ظل جائحة كورونا؛ والذي تناول تعديل حساب بعض بنود معايير (GRI) بالقيمة الاقتصادية بدلا عن القيمة المحاسبية، واقترح إضافة بنود أخرى تتناول الممارسات المختلفة غير العادية التي قامت بها الشركات في ظل تفشي جائحة كورونا وطرق الإفصاح عنها. وتناول المحور الثاني شفافية المعلومات المحاسبية. أما المحور الثالث فقد تطرقنا فيه لعلاقة تطوير تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا بشفافية المعلومات المحاسبية. وخصص المحور الرابع للدراسة الميدانية، والتي تناولت تحليل التقارير والكشوفات المالية لـ (43) شركة عراقية وأمريكية في قطاعات مختلفة لتحديد مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة للشركات عينة البحث، ومدى التزامها بتطوير تلك التقارير قبل جائحة كورونا وبعدها، لبيان دور تطوير تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية.

الإشكالية: بناء على ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي: إلى أي مدى يمكن لتطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا أن يساهم في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية؟

فرضية البحث: يستند البحث إلى الفرضية التالية: تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا يساهم في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية.

أهداف البحث: نسعى من خلال دراستنا هذه إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان أهمية تطوير الإفصاح في تقارير المسؤولية الاجتماعية لتعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل جائحة كورونا.
- تحليل التقارير والكشوفات المالية لتحديد مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة للشركات عينة البحث.

أهمية البحث:

كما ترجع أهمية البحث تحديدا إلى الأهمية التي تحظى بها تقارير المسؤولية الاجتماعية نفسها من قبل (IFAC) باعتبارها أحد الأركان الأساسية من عملية إعداد التقارير المالية وخلق القيمة داخل الشركة وأنها المحرك الأساسي لتلك القيمة وإلى أهمية الإفصاح عن أزمة جائحة كورونا باعتبارها آخر المستجدات.

كما يسهم هذا البحث في فهم مستوى الأداء ومستوى الإبلاغ عن التأثيرات (البيئية الاقتصادية المجتمعية) وفق معايير (GRI) في الشركات عينة البحث وإدراك المفهوم الواسع للاستدامة ومدى التزام الشركات بتطويره في تقارير الاستدامة في ظل أزمة جائحة كورونا.

كما أهمية إدراك التهديدات والمخاطر والفرص التي تحيط بالشركة وتحديدها والإفصاح عنها لأهميتها، كونها من القضايا التي تحدد مدى شفافية المعلومات المحاسبية والتي تم أصحاب المصالح.

المنهج المتبع: ومحاولة الإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة فرضياته تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي.

أ نموذج البحث: ويمكن توضيح نموذج البحث المقترح من خلال الشكل رقم 1 (أنظر الملاحق).

هيكلية البحث: للإجابة على إشكالية بحثنا واختبار فرضياته وتحقيقا لأهدافه قمنا بتقسيمه إلى المحاور التالية:

المحور الأول: تقارير المسؤولية الاجتماعية وسبل تطويرها في ظل جائحة كورونا

المحور الثاني: علاقة تطوير تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا بشفافية المعلومات المحاسبية

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

1- بحث (هاتف، 2006)¹ "إدراك المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية العراقية والإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى بيان مستوى إدراك إدارات الشركات الصناعية العراقية للمسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات وذلك في مجالات البيئة، التفاعل مع المجتمع، العاملين، المستهلكين إلا الجانب الاقتصادي فلم يتم التركيز عليه، كما هدفت أيضا إلى بيان مستوى الإفصاح عن هذه

المسؤولية في التقارير المالية الخارجية وأسباب تدني مستوى هذا الإفصاح دون الاستناد في ذلك على معايير GRI، أما عن عينة البحث فتمثلت في عينة من الإدارات الوسطى والعليا والمديرين الماليين ومساعدتهم في 30 شركة صناعية ومن القطاعات الثلاثة ((عام، مختلط، خاص)) إذ كلهم من المحيط الداخلي للشركات دون أخذ عينة من المحيط الخارجي لها متمثلة في عينة من المجتمع والمستهلكين وذلك لمعرفة مستوى مسؤولية هذه الشركات اتجاههم، ومع هذا فإن هذه الدراسة تعتبر مرجعا هاما بحق لكل من يقومون بهذه الدراسات.

وبالتالي تمثلت أوجه الشبه بين دراستنا الحالية وهذه الدراسة في أن كلاهما يسعى لبيان مستوى الإفصاح الحالي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولكنهما يختلفان في أنه في هذه الدراسة تم استخدام استمارة الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات ومعرفة مستوى الإفصاح ولم يتم توظيف معايير GRI لمعرفة مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، كما تم التطبيق على الشركات المساهمة والتركيز على الإفصاح ضمن التقارير الخارجية وليس تقارير المسؤولية الاجتماعية بالتحديد وذلك على عكس ما كانت عليه دراستنا.

2- بحث (عبد المنعم والعجلوني، 2013)²: "تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات - دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم تقارير الاستدامة وأثر الإبلاغ عنها بالنسبة للشركات، فضلا عن التعرف على مفهوم وأهمية حاكمية الشركات ومجالاتها، وكذا بيان أثر الحاكمية المؤسسية في التنمية المستدامة في المجتمعات المطبقة لها وتوضيح كيفية تجسيد تقارير الاستدامة لمفهوم الحاكمية في الشركات وذلك كله تم دون الاستناد على معايير (GRI)، حيث تمثلت عينة البحث في مدققي الحسابات الذي بلغ 120 مكتب تدقيق، أما نتائج البحث فكانت أن تقارير الاستدامة تعتبر التطبيق الصحيح للحاكمية المؤسسية من حيث جلب الاستقرار إلى الأسواق التي تعمل من ضمنها الشركات.

وبالتالي تمثلت أوجه الشبه بين دراستنا الحالية وهذه الدراسة في أن كلاهما يركز على ضرورة قيام الشركات بتقديم معلومات عن أدائها الاجتماعي والبيئي وخدمتها للمجتمع المحيط بها من خلال الإبلاغ عن الاستدامة، ولكنهما يختلفان في أن هذا البحث اعتمد على الاستبانة لإثبات فرضية البحث وعدم تركيزها على دور معايير (GRI) للإبلاغ عن الاستدامة، كما تمت الدراسة على عينة من مدققي حسابات وذلك على عكس ما كانت عليه دراستنا.

3- بحث (العروطي، 2013)³: "أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان ولكن لم يتم التركيز على معايير GRI وتم إهمالها وإهمال أثرها في ذلك، كما وتمثلت عينة البحث في عينة من المديرين والمحاسبين والمدققين والعاملين في جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان وعددها (84) شركة ولم يتم أخذ عينة من خارج محيط الشركة (أصحاب المصلحة الخارجيين) مثل المستثمرين الحاليين والمرتبين والبنوك إذ هم أيضا يلعبون دورا في تحديد أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي، أما عن نتائج البحث فتمثلت في أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر محاسبة الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية) على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في أقسام المحاسبة.

وبالتالي تمثلت أوجه الشبه بين دراستنا الحالية وهذه الدراسة في أن كلاهما يركز على الإبلاغ عن عناصر الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية)، ولكنهما يختلفان في أنه في هذا البحث تم استخدام الاستبانة لإثبات فرضية البحث، ولم يتم التطرق إلى أهمية الإبلاغ عن الاستدامة تطبيقا لمعايير GRI، ولم يتم قياس مستوى الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية وذلك على عكس ما كانت عليه دراستنا.

الدراسات الأجنبية:

1- بحث (Broman & Östberg, 2008)⁴: "Sustainability Reporting and the Global Reporting Initiative-Antecedents and Motives Affecting the Practice in Five Swedish Companies"

الإبلاغ عن الاستدامة ومبادرة الإبلاغ العالمي - الأسبقيات والدوافع المؤثرة بالممارسات في الشركات السويدية الخمسة: هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الأسباب التي من أجلها تقوم الشركات الخمسة السويدية بالإبلاغ عن الاستدامة فضلا عن الأسباب التي تجعلهم يقومون بذلك وفق معايير مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) إذ توقفت عند ذلك دون القيام بدراسة مستوى ذلك الإبلاغ، حيث تمثلت عينة الدراسة في شركات Holmen, SAS, SKF, Vattenfall & phone السويدية التي تقوم بالإبلاغ عن الاستدامة وفق معايير (GRI)، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة الاستدامة والإبلاغ عنها وفق معايير (GRI) هو نتيجة لأسبقيات متمثلة بحجم الشركة ونوع الصناعة والتقارير التقليدية وهيكل الملكية التي يحركها أصحاب المصلحة، كما توصلت أيضا إلى أن احتمال الإبلاغ عن الاستدامة يزيد في حالة أن أصحاب المصلحة

الخارجيين لهم تأثير قوي على الشركة، أو في حالة رغبة الشركة في الحصول على منافع مثل زيادة الشفافية وتحسين التواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين وزيادة تحفيز الموظفين، وأن من الدوافع التي تؤثر على قرار الشركة لممارسة الاستدامة هي تحفيز الموظفين، زيادة الشفافية، وتحسين التواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين. أما الدوافع للالتزام بمعايير (GRI) تتعلق بالمزايا الهيكلية مثل قابلية المقارنة والاتساق بين التقارير. وبالتالي تمثلت أوجه الشبه بين دراستنا الحالية وهذه الدراسة في أن كلاهما يركز على الإبلاغ عن الاستدامة تطبيقاً لمعايير (GRI)، ولكنهما يختلفان في أن في هذه الدراسة يتم التركيز على دراسة الأسباب التي تجعل الشركات عينة البحث تقوم بالإبلاغ عن الاستدامة وليس تحليل مستوى الإبلاغ عنها كما هي عليه في دراستنا.

2- بحث (Amankwah & Abonge, 2011)⁵: "Investigating Environmental, Social and Governance (ESG) considerations in Venture Capital & Private Equity firms"

التحقيق في الاعتبارات البيئية والاجتماعية والحوكمة في المشاريع الناشئة وشركات المساهمة الخاصة: هدفت الدراسة إلى التحقيق في ما إذا كانت المشاريع الناشئة وشركات المساهمة الخاصة تدمج قضايا (ESG) ضمن أنشطتها لتعزيز الاستدامة، وتحليل كيف أن اختلاف الثقافات والسياقات المؤسسية في البلدان المختارة قد تؤثر على الصناعات التي تعتمد مبادئ (ESG)، حيث تم التركيز فقط على الاعتبارات البيئية والاجتماعية والحوكمة وتم تجاهل أهم العناصر المهمة أيضاً في الاستدامة ألا وهي الاعتبارات الاقتصادية وممارسات العمال وحقوق الإنسان، كما لم يتم تسليط الضوء في هذه الدراسة على جانب الإفصاح عن تلك الاعتبارات في تقارير المسؤولية الاجتماعية باستخدام معايير GRI، أما عينة الدراسة فتمثلت في عينة من الشركات PE/VC ضمن جمعية (NVCA) وجمعية (BVCA) وعددها (199) شركة بريطانية و(132) شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت نتائج الدراسة في أن الاختلاف في السياقات الثقافية والمؤسسية بين البلدان لا تؤثر على سلوك وقيم الشركات وبالتالي فإن البلدان مع أنظمة وحوافز قوية لتحقيق الاستدامة هي التي تؤثر على ثقافة الشركة التي من شأنها أن تزيد من الاعتبارات البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في المشاريع الناشئة والشركات المساهمة الخاصة، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك مستويات ملموسة من إدماج اعتبارات (ESG) بين المستثمرين في المشاريع الناشئة والشركات المساهمة الخاصة ولكنهم بحاجة إلى زيادتها من خلال اعتماد موارد أكثر لحل المشاكل البيئية والقضايا الاجتماعية مثل التقنيات النظيفة والأعمال الخيرية للمجتمع.

وبالتالي تمثلت أوجه الشبه بين دراستنا الحالية وهذه الدراسة في أن كلاهما يركز على الاعتبارات البيئية والاجتماعية والحوكمة التي هي من ضمن أبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولكنهما يختلفان في أنه في هذه الدراسة لم يتم التركيز على جانب الإفصاح بصفة عامة وجانب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات بصفة خاصة، كما لم يتم التطرق إلى أهمية الإبلاغ عن الاستدامة تطبيقاً لمعايير GRI، ولم يتم قياس مستوى الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية وذلك على عكس ما كانت عليه دراستنا.

3- بحث (Johansson & Lundberg, 2012)⁶: "The Assurance Process of GRI Sustainability Reports- Influence on Accountability and Transparency"

توكيد عملية الإبلاغ عن الاستدامة تطبيقاً لمعايير مبادرة الإبلاغ العالمي - التأثير على المساءلة والشفافية: هدفت هذه الدراسة إلى تحليل البيانات المؤكدة للإبلاغ عن الاستدامة للشركات السويدية وذلك لتقييم كيف أن عملية الضمان للاستدامة للشركات عينة البحث تؤثر على الشفافية والمساءلة ولكن لم يتم الاستناد في ذلك على معايير محددة للتوكيد على عملية الإبلاغ عن الاستدامة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي: أن ضمان الإبلاغ عن الاستدامة يعني ضمان تحمل المسؤولية من قبل الشركة ويمكن أن يكون في نفس الوقت إستراتيجية لتحقيق الأهلية من أصحاب المصلحة والمجتمع، أي أن زيادة الشفافية من خلال ضمان عملية الإبلاغ عن الاستدامة يمكن أصحاب المصالح من تقديم التقييمات الخاصة بهم للمساءلة كما توفر الحوافز للشركات لتقديم التقارير عن تحمل المسؤولية الخاصة بأنشطتها، كما توصلت أيضاً إلى أن استخدام معايير الإبلاغ والضمان للاستدامة يقلل إلى حد كبير من خطر الاستيلاء الإداري على ضمان العملية وبالتالي تكون عملية مفتوحة وموحدة تستعرض نوعية المعلومات في تقارير الاستدامة مما يزيد الشفافية ويعزز مصداقية تلك التقارير.

وبالتالي تمثلت أوجه الشبه بين دراستنا الحالية وهذه الدراسة في أن كلاهما يركز على أهمية الالتزام بالمبادئ التوجيهية للإبلاغ عن الاستدامة تطبيقاً لمعايير (GRI)، والشفافية في الإبلاغ عن الاستدامة، ولكنهما يختلفان في أنه في هذه الدراسة تم تحليل البيانات المؤكدة للإبلاغ عن الاستدامة ولم يتم قياس مستوى الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية وذلك على عكس ما كانت عليه دراستنا، كما تم في هذه الدراسة الربط بين شفافية المعلومات المحاسبية والمساءلة وتوكيد عملية الإبلاغ عن الاستدامة أما في دراستنا فكان الربط بين شفافية المعلومات المحاسبية وتطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية.

1.1- تقارير المسؤولية الاجتماعية وسبل تطويرها في ظل جائحة كورونا:

تؤكد مبادئ المبادرة العالمية (GRI) ومجلس التقارير الدولية المتكاملة International Integrated Reporting Council

(IIRC)، على وضع المبادئ المنظمة لإعداد تقرير الاستدامة لضمان تناسق محتوياته ومصداقيتها وقابليتها للمقارنة، وكذلك تقديم التوجيهات بشأن كيفية الإفصاح عن المعلومات غير المالية وخصوصًا معلومات الاستدامة وبما يناسب جميع قطاعات الأعمال. ورصدت دراسة (Touche Sustainability Reporting (including Integrated Reporting) I. A., 7 أهمية وجود مبادئ أو إطار يحكم إعداد التقرير السالف الذكر، والذي أصدرته مبادئه الحاكمة مبادرة التقارير العالمية (GRI) في الإصدار الأول (G3) والإصدار الثاني (G3.1) والتي شملت التقرير عن الاستدامة والمؤشرات القطاعية والفنية اللازمة وحسب الصناعة؛ الأمر الذي يتطلب التركيز والاهتمام لتنظيم الشركات وإضافة قيمة لها، أضف إلى ذلك يتطلب من مهنة المحاسبة توسيع نطاق التقرير لضمان التعبير عن الصلة بين الأداء المالي والاستدامة.

وأشار العزم⁸ أن العديد من الدول والمنظمات العالمية الاقتصادية، والهيئات المحاسبية، في الكثير من المؤتمرات قد أشارت على قبول تلك المبادئ، ومنها منتدى دافوس الاقتصادي الذي أكد في دراسته على ضرورة التحول إلى الممارسات التجارية المستدامة لما لها من آثار على القيم المحققة للمستثمرين. وأكدت أيضًا أن الاعتماد على إطار (GRI) كمعيار يحكم التقرير عن آثار أنشطة الاستدامة بما فيها الآثار الناتجة عن الانبعاثات الضارة والتغيرات المناخية سيحقق المطلوب من تقرير الاستدامة كمصدر رئيس للمعلومات غير المالية. أما مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الانتكاد (UNCTAD)؛ فقد أصدر في العام 2010 بعد الأزمة المالية دراسة أكد فيها الحاجة إلى تحويل مفهوم الاستدامة إلى إستراتيجية ملموسة داخل الشركات، كما أطلقت الأمم المتحدة عشرة مبادئ ضمن الاتفاق العالمي في مجالات حقوق الإنسان، والعمل، والبيئة، ومكافحة الفساد الذي هو أكثر شمولًا لاحتوائه على مؤشرات تضمن دقة الإفصاح عن نتائج الأداء للأركان المكونة لتقرير الاستدامة الاجتماعي والبيئي والاقتصادي وهي مبادرة طوعية تتسق مع مكونات إطار (GRI).

في حين أكدت دراسة قدمها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أن هناك ضرورة لرفع مستوى جودة التقارير المالية من خلال الإبلاغ عن المؤشرات غير المالية، لتكون مرشدًا لمستخدمي المعلومات وتلبي احتياجاتهم اللازمة.⁹ أضف إلى ذلك تصويب الانتقادات الموجهة للتقارير المالية، وذلك لإهمالها الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية المنصوص عليها ضمن مبادرة التقارير العالمية والمنبثقة من مجلس التقارير المالية المتكاملة (IIRC) (International Integrated Reporting Council) في الإصدار (GRI4) Global Reporting Initiative 2013.

وتشير دراسة معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW) إلى الخصائص المطلوبة في المعلومات غير المالية، والتي يتطلب توفيرها بالوقت المناسب لتلبية احتياجات المستثمرين لغرض تعزيز فهمهم، ووصف إستراتيجية الشركة، وبيان دور مجلس الإدارة في الإشراف على تنفيذ استراتيجيات إدارة المخاطر والفرص المحيطة بها، وكذلك استخدام مؤشرات الأداء الرئيسة، نظرًا لما تكفله من إفصاحات هامة تعطي صورة واضحة عن الأداء، وكيفية إدارة وتنفيذ إستراتيجية الشركة.¹⁰ وأظهرت دراسة (International Federation of Accountants, Sustainability Framework 2.0 professional Accounting as Integrators)¹¹ عدم توفير التقارير المالية بوضعها الحالي للمعلومات غير المالية اللازمة التي يحتاجها مستعملها رغم جهود التحسين، كونها تمثل تحديًا كبيرًا لمهنة المحاسبة، مما يتطلب خفض مستوى التعقيد بالعديد من المعايير لغرض إعداد تقارير مالية مبسطة وسهلة الفهم توفر معلومات يحتاجها مستعملوها.

كما أكدت دراسة (Carol A. Adams)¹² بأن أصحاب المصالح ومدراء الشركات يلعبون دورًا كبيرًا في اختيار مؤشرات الأداء الأكثر وضوحًا اعتمادًا على نماذج الإفصاح الصادرة عن (GRI)، كاستجابة لمتطلبات الحوكمة وتعبيرًا عن الأداء البيئي والاجتماعي. وتتفق دراسة (Roger L. Burritt)¹³ مع دراسة (Carol A. Adams)¹⁴ على ضرورة مشاركة أصحاب المصالح عند تحديد محتويات تقرير الاستدامة ليشمل المؤشرات والمعلومات التي تسهم في تطوير النظم التقليدية وفق مبادئ GRI مما سيؤدي إلى احتواء التقرير موضوعات حيوية ستعكس إيجابًا على تعظيم القيم المحققة للمساهمين، إذ أن تكامل معلومات الاستدامة مع المعلومات المالية سيؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال ورفع كفاءة الاستثمار.

ويرى أحد الكتاب أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق الإفصاح المحاسبي الاختياري لدى الشركات، ليشمل أنشطة إدارة المخاطر ومدى اهتمامها بالبعد البيئي والمسؤولية الاجتماعية، لغرض تحقيق متطلبات الإفصاح عن المعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات المالية لتعزيز مصداقية التقارير المقدمة.¹⁵ وأوضح (Tran)¹⁶ أن ارتفاع مستوى إدراك الشركات لأهمية المحاسبة عن الاستدامة والتقرير عنها - سينعكس إيجابًا على تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية التي يحتاجها مستعملي التقارير المالية ومنهم المستثمرين والمحللين الماليين والمجتمع.

وأشار (Ferrero)¹⁷ أن تقرير الاستدامة يمثل الأداة الفعالة في سد الفجوة المعلوماتية بين إدارة الشركة والأطراف ذات المصلحة. وأكد ذلك¹⁸ (Rodrigue M) بوجود فجوة توقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المدني وأصحاب المصالح فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بالالتزامات البيئية والاجتماعية وبالتالي فإن ذلك القصور في الإفصاح له تأثير على قرار الاستثمار. يتضح من خلال العرض السابق الآتي:

- 1- أن معظم الدراسات قد اهتمت بمفهوم الاستدامة وضرورة توسيع نطاق الإفصاح عنها اختياريًا اعتمادًا على مبادئ (GRI) في التقارير المالية؛ فيما يتعلق بالأداء البيئي والاقتصادي والمسؤولية الاجتماعية، والذات ينتظران إصدار معيار محاسبي دولي خاص بهما.
- 2- وفقًا للاتجاه الحديث هناك توجه من قبل مجلس التقارير الدولية المتكاملة (IIRC) وكبرى الشركات والهيئات المحاسبية العالمية (IFAC, IASB, FASB) والأكاديميين في وضع منهج لتقديم التقارير المالية؛ فيما يعرف بالتقارير المتكاملة ((Integrated Reporting)) بهدف تحقيق آثار إيجابية لشركات الأعمال نتيجة الإفصاح عن الاستدامة؛ ومنها تلبية احتياجات أصحاب المصالح، وأسواق المال والموظفين والموردين من المعلومات على أسس إدارية ومالية.
- 3- التعرض في هذا البحث إلى كيفية تطوير المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة وتحديد مداخل توفيرها لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة وأسواق رأس المال، وتحديد محتوى معلومات تقرير الاستدامة وفق متطلبات المبادرة العالمية.

1.1.1 - أهمية تطوير تقارير الاستدامة :

في اجتماع العشرين الكبار من أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام 2009 تم التوصل إلى أن مهنة المحاسبة تضطلع بدور أساسي لعبور الأزمات مما يتطلب اتخاذ التدابير اللازمة والكفيلة لتحقيق ذلك من خلال دعم مستوى جودة التقارير المالية، وتوفير الكفاءات المطلوبة لإعدادها، ودعم وتطوير الجهود الهادفة لتوفير معلومات غير مالية نتيجة زيادة الطلب عليها في الأسواق المالية، وتشجيع مزيد من الابتكارات لمكونات تقرير الاستدامة.¹⁹

يمكن تحديد أهمية تطوير تقارير الاستدامة وفقًا لدراسة المفوضية الأوروبية التي شخصت مشكلة تعدد نماذج إعداد هذه التقارير مما يجعل مقارنتها أمرًا مبركًا مما يتطلب تحديد النموذج الأمثل لعرض المعلومات ضمن التقرير والمؤشرات المستخدمة في الإفصاح عن مكوناته لغرض إكسابه مزيد من الملائمة والموثوقية في المعلومات وبالأخص العلاقة بين أداء الاستدامة والأداء المالي والمخاطر المرتبطة بالاستراتيجيات والفرص والتحديات المحيطة والمعلومات غير المالية المرتبطة بها.²⁰ في إطار الرغبة لتنظيم عملية توفير معلومات الاستدامة، فقد رصدت دراسة (Touche D. &)²¹ أن تقرير الشركات عن نشاط الاستدامة يرتبط بضغط من أطراف حكومية وأصحاب المصالح للحد من آثار الفجوة السلبية المتمثلة بالحاجة إلى معلومات الاستدامة لتطوير تقرير الاستدامة وفقًا لمبادئ ومتطلبات (GRI) بما يضمن التعبير عن الأركان الرئيسة المكونة لنشاط الاستدامة سواء كانت اقتصادية - بيئية - اجتماعية لتلبية رغبات أصحاب المصالح. كما أن عملية التقرير عن الاستدامة دفعت البورصات العالمية وأسواق المال لاعتباره شرطًا أساسيًا من شروط القيد فيها. وأكدت دراسة (Vieira)²² أهمية الإفصاح عن أنشطة الابتكارات البيئية ضمن تقارير الاستدامة للشركات الأوروبية الكبيرة وتبين من خلال تحليل المحتوى النوعي لتقارير الاستدامة الخاصة بالشركات الأوروبية لغرض تصنيف نفقات البحث والتطوير ومؤشر داو جونز للاستدامة، وأظهرت نتائج تحليل التقارير المستدامة نقصًا عامًا في الإشارة المباشرة إلى مصطلح الابتكارات البيئية وفوائد استخدامها مما يتطلب تقديم إرشادات حول كيفية الإبلاغ عنها.

ويرى (Torelli)²³ أن تقييم الأهمية النسبية لمحتوى تقرير الاستدامة وإشراك أصحاب المصلحة هي المحرك الذي يمكن للشركات من خلاله اختيار القضايا التي سيتم تضمينها في التقارير غير المالية بما يخدم توقعات جميع أصحاب المصلحة في ظل نظرية أصحاب المصلحة، ويتم ذلك من خلال العلاقة المحتملة بين تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في التقارير غير المالية وعمليات مشاركة أصحاب المصلحة، عبر تطبيق مبادرة الإبلاغ العالمية و / أو المبادئ التوجيهية للمجلس الدولي لإعداد التقارير التي تعزز مشاركتهم المباشرة، لتحقيق مستوى عالٍ من تطبيق الأهمية النسبية وجودة تقرير جيدة لأصحاب المصلحة.

ويرى (Mion)²⁴ أن الإفصاح الإلزامي غير المالي له آثار على جودة تقارير الاستدامة، لأنه يزيد الأسواق ببيانات عن أدائها الاجتماعي والبيئي والحوكمة. وبالتالي فإن جودة تقارير الاستدامة متعددة الأبعاد تؤثر على عوامل مثل المصداقية وبناء الثقة بين أصحاب المصلحة والشركة. وأكدت دراسة (Landau)²⁵ ودراسة (Mion)²⁶ بأن الإبلاغ المتكامل عن البيانات البيئية والاجتماعية والحوكمة والبيانات المالية في التقرير السنوي المتكامل (IR) يوفر رؤية أفضل ويضيف قيمة للشركة وبالأخص فيما يتعلق بخصائص التأكيد التي تؤدي إلى تحسين جودة التقارير وبالتالي تخفيف التأثير السلبي على القيمة السوقية.

ويرى (العجلوني)²⁷ أن أهمية وجود تقارير الاستدامة تتمثل في توفير معلومات عن النواحي الأخلاقية، الاقتصادية، الربح العادل للمستثمرين، القضايا البيئية والصحية.

2.1.1- التداعيات الاقتصادية لفيروس كورونا:

لقد اعتبرت منظمة الصحة العالمية فيروس كورونا وباء في 11 آذار 2020، بعد إدراكها لسرعة انتشاره ومضاعفات العدوى السريعة، والتأثير المتوقع على صحة الإنسان والمجتمعات والاقتصاد.²⁸

ويرى كل من (ILO)²⁹ و (Danyluk, Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to

Coronavirus Disease 2019, Delotte)³⁰ أن جائحة الفيروس التاجي (كوفيد - 19) تحولت إلى صدمة اقتصادية في سوق العمل، وكان لها تأثير كبير على الاقتصاد بشكل عام، أضف إلى انخفاض الإيرادات، وتقلبات الأسواق المالية وتأكلها، وتدهور الائتمان، ومخاطر السيولة، وزيادة مستويات المخزون، وغيرها. وبالتبعية فإن استمرار هذه الظروف سيؤدي بالنتيجة إلى تراجع اقتصادي كبير ينعكس تأثيره السلبي في نتائج الأعمال والقوائم المالية للشركات على المدى الطويل - مما يتطلب الإفصاح عن تلك الآثار والإجراءات المتخذة من قبل الشركات.

كما استطرده مجموعة من الباحثين³¹ (Montréal) و (قيس)³² و (حسين)³³ ما تناولته منشورات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بشأن الأخطار الكبيرة للفيروس التاجي (كوفيد - 19) على الاقتصاد العالمي، مما يتطلب أن تطرح الشركات على نفسها أسئلة ذات صلة بالجائحة التاجية ومنها: (هل تعتمد الشركة بشكل مباشر أو غير مباشر على سلسلة التوريد (الإمدادات) من المناطق المتضررة؟، ما هو التأثير على جانب المبيعات؟، ماذا يحدث لعمليات الشركة إذا ما أصيب الموظفون؟، ما مدى تعرض الشركة لتقلبات أسعار السوق؟، ما هو التأثير على التدفقات النقدية للشركة؟)؛ وتؤدي الإجابة على هذه الأسئلة إلى إعطاء إشارات أولية عن مدى خطورة الوضع، الأمر الذي يفرض على كل شركة إجراء إعادة تقييم لأنشطتها وممارساتها مع مراعاة الحقائق والظروف والخصوصية لكل شركة، وذلك لغرض اتخاذ قرارات تشغيلية مهمة بعد إجراء المقارنات بين المتحقق فعلاً خلال الفترة الحالية والمخطط ووفقاً لأحدث التقديرات.

وأشار³⁴ (ILO) إلى أن أهم الآثار التي ظهرت نتيجة عن هذا الوباء هو الانكماش الاقتصادي وتوقعات ازدياده بما يؤدي إلى الركود حتى بعد إيجاد العلاج له، فضلاً عن تفشي حالات البطالة وعجز السداد للائتمان، وهبوط في أسعار الأسهم في الأسواق المالية. في حين يرى (Rungcharoenkitkul)³⁵ أنه من الصعب تحديد الأضرار الاقتصادية المحتملة الطويلة الأجل الناتجة عن الإغلاق لضخامتها في ظل هذه الجائحة، كما ويمكن تحديد التكلفة الاقتصادية للوباء عن طريق الناتج المحلي الإجمالي، وذلك من خلال الفرق بين التوقعات الحالية وتوقعات ما قبل Covid-19.

ويرى³⁶ (ILO) أن التخفيف من آثار هذا الوباء على عالم العمل يمكن أن يكون من خلال التركيز على التدابير في ظل معايير العمل الدولية بما يتماشى مع توصيات منظمة الصحة العالمية وتوجيهاتها: أولهما حماية العمال وأصحاب العمل من خلال تحسين تدابير الصحة والسلامة المهنية، بما في ذلك التباعد الاجتماعي، وتوفير المعدات الوقائية (خاصة للعاملين في مجال الصحة والعاملين في المجالات المساندة، والمتطوعين وغيرهم ممن هم على اتصال دائم بالناس)، وإجراءات النظافة الصحية وأشكال تنظيم العمل (مدعومة بحملات الإعلام والتوعية)، ومن خلال الحوار الاجتماعي بين أصحاب العمل والعمال وممثلهم، على سبيل المثال لجان الصحة والسلامة المهنية؛ وتشجيع ترتيبات العمل المرنة المناسبة، مثل العمل عن بعد؛ ومنع التمييز والاستبعاد المتعلقين بـ COVID-19؛ تعزيز وصول الجميع إلى الخدمات الصحية الممولة بشكل جماعي للجميع، بما في ذلك العمال غير المؤمن عليهم وأسرهم، الأمر الذي يتطلب دعماً واستثماراً عاماً على نطاق واسع، والثاني بذل جهود سياسية منسقة وواسعة النطاق في الوقت المناسب، لتوفير فرص العمل ودعم الدخل وتحفيز الاقتصاد والطلب على العمالة.

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

2.1- علاقة تطوير تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا بشفافية المعلومات المحاسبية:

1.2.1- الآثار الإيجابية للإفصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية:

لمعرفة الآثار الإيجابية للإفصاح عن تقارير المسؤولية الاجتماعية بهدف تحسين الأداء المالي والتنافسي لشركات الأعمال يتطلب التكامل بين مدخلين الأول: النظريات المبررة لإعداد تقرير الاستدامة والإفصاح عنه، وهي كل من نظرية الشرعية (Legitimacy Theory) التي تعتمد على أن هناك عقد اجتماعي بين الشركة والمجتمع،³⁷ ونظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory) التي تحدد أصحاب المصالح المباشرين وغير المباشرين وأهم جميعاً لهم نفس الحق في المعاملة المتماثلة من جانب الشركة، وتوفير معلومات تمكنهم من تقييم أدائها،³⁸ ونظرية الوكالة (Agency Theory) التي تنص على قياس الأصل (المساهم) بالتعاقد مع الوكيل (الإدارة) لإدارة أصول الشركة، ويحدث الخلاف بين الوكيل

والأصيل نتيجة تعارض المصالح بينهما، ويدعم ذلك التعارض عدم تماثل المعلومات المتاحة للطرفين وبالتالي فإن تقرير الاستدامة يستخدم لتخفيض عدم تماثل المعلومات وكأداة لتخفيض المخاطر وعدم التأكد الذي يشعر به المستثمرون لغرض ترشيد قراراتهم.³⁹ أما المدخل الثاني فهو الدراسات المسحية ومنها دراسة (KPMG, 2012) والتي توصلت إلى أن أهم دوافع شركات الأعمال لتطوير الإفصاح ليشمل أنشطة الاستدامة هي الاعتبارات الأخلاقية والاقتصادية وسمعة الشركة والابتكار والتعلم أضف إلى ذلك دوافع تتعلق بالعاملين وتدنية وإدارة الأخطار وتقوية العلاقات مع الموردين وسهولة الحصول على رأس المال، وكذلك تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية. أما دراسة ⁴⁰(Young) فقد توصلت إلى أن الدوافع التي أدت لقيام الشركات بالإفصاح عن أنشطة الاستدامة وإعداد التقرير عنها هي تحسين شهرة وسمعة الشركة وزيادة انتماء العاملين وتوفير معلومات عن الأداء الاجتماعي للشركة وتعديل رؤية وإستراتيجية الشركة وزيادة انتماء العملاء، أضف إلى ذلك تقليل الفاقد في الإنتاج وتحسين العلاقات مع الجهات الحكومية ورقابة وإدارة الأخطار على المدى البعيد وتقليل تكلفة الإنتاج وزيادة الربحية على الأمد الطويل وتسهيل الحصول على التمويل.

ونستنتج من خلال الدراستين أن هناك تقارب في نتائجهما، وفي إطار التكامل بين المدخلين السابقين يمكن أن نوجز الآثار الإيجابية للإفصاح عن تقرير الاستدامة - آخذين بعين الاعتبار الأطراف أصحاب المصالح الشاملة وميزة الشركة التنافسية والتي يمكن تحقيقها من خلال المصنوفة الموجودة في الملاحق (انظر الملحق رقم 01)، هذه الأخيرة يتضح منها أن الأثر الإيجابي للإفصاح عن تقرير الاستدامة سيؤدي إلى الآتي:

1- تحسين الأداء المالي وتحقيق القيمة المضافة للشركة وبالتالي تحسين العلاقة مع الموردين وقبول مقترحاتهم بشأن سلسلة التوريد وتوسيع نطاق الأعمال، الأمر الذي ينعكس في خفض تكلفة سلسلة التوريد - من خلال خفض الفاقد، الوقت، واقتناص الفرص المتاحة، أضف إلى ذلك تحقيق قدر من الانضباط الداخلي بين العاملين، وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين أداء إدارة الشركة وتوجيهها إلى سلع وخدمات أكثر قبولاً في بيئة الأعمال المهتمة بيئياً مما يخلق قيمة مضافة لها ويتحقق ذلك من خلال دخولها المبكر للسوق وارتفاع قيمة اسمها التجاري - مما ينعكس على الأداء المالي وتحقيق القيمة الاقتصادية المضافة على المدى الطويل.

2- يعتبر تقرير الاستدامة أحد أهم الأدوات الفعالة للتنبؤ بالمخاطر المحيطة بالشركة وإدارتها، حيث يسمح هذا التقرير للشركة بتقليل خطر ندرة المواد الخام وتحسين العلاقة مع العاملين الحاليين واستقطاب كفاءات خارجية لسد فجوة المهارات داخل الشركة، أضف إلى ذلك اكتساب ثقة العملاء وحملة الأسهم واكتساب ثقة المجتمع من خلال تجنب خطر القبول الاجتماعي عبر الشفافية التي يحققها تقرير الاستدامة.

3- يحقق الإفصاح عن تقرير الاستدامة مشروعية أعمال الشركة ويساهم في تعزيز كفاءة أسواق المال ووصف المخاطر المرتبطة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي وإستراتيجية إدارتها.

4- أن الإفصاح عن تقرير الاستدامة يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية ويتطلب ذلك خلق علاقات بين الموردين والإدارة التنفيذية والعملاء وحملة الأسهم من أجل استدامة سلسلة التوريد وتحسين كفاءتها، وتشجيع العاملين نحو الابتكار.

وفي سياق تطوير الإفصاح في تقارير الاستدامة أشار (ريمون)⁴¹ بأن (IFAC 2005)، أصدر توصيات بشأن الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن قضايا البيئة في القوائم المنشورة للشركات متعددة الجنسية وبالأخص الشركات في القطاع الصناعي والتي تترك آثار على البيئة. كما اهتمت بالدمج والفرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة بوضع ضوابط هيكلية الإفصاح عن القضايا البيئية والسعي إلى تطبيق المحاسبة الخضراء والإفصاح ومراعاة البعد البيئي وتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المنشورة من خلال تواجد العلاقة التوازنية بين تقارب مصالح الأطراف ذوي الصلة (الشركات - المجتمع المدني) وأصدرت تشريعاتها التي تشير إلى توسيع نطاق الإفصاح في تقارير الشركات ليشمل الأنشطة البيئية والزامها بالإفصاح ليكون المحتوى المعلوماتي متضمن المعلومات المالية وغير المالية والآثار البيئية وطرق الحد منها.

وأكد معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) في عام 2009 على القضايا المرتبطة بالبيئة وتأثيرها على أهداف ومتطلبات التنمية المستدامة وبالأخص في الشركات المندمجة وأهمية الاحتكام لمعباري (IFRS7 , IFRS3) والمرتبطين بدمج الشركات والقيم العادلة للأصول والالتزامات وإلزام الشركات الدامجة بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة والأضرار البيئية الناجمة من الأصول الثابتة مثل الانبعاثات الحرارية والغازات والملوثات البيئية ومدى تأثيرها على الأمن البيئي، والإفصاح عن الاستعدادات التي ستخضعها الشركات الدامجة من خلال زيادة نطاق الإفصاح عن المساهمات المرتقبة والتي من شأنها أن تخفض معدلات التلوث البيئي.

2.2.1- شفافية المعلومات المحاسبية وتقارير المسؤولية الاجتماعية: تتجلى شفافية المعلومات المحاسبية من خلال تقارير المسؤولية الاجتماعية من خلال ما يلي:

- الإفصاح عن أبعاد الاستدامة على وفق متطلبات (GRI.G4) ينعكس على القيمة السوقية للشركة.⁴²
- المساهمة في اتخاذ قرارات سياسية وغير سياسية وتحديد المسارات الاقتصادية الصحيحة وتوجيهها والرقابة عليها فضلا عن إدارة نشاطات وأعمال الشركة بشكل كفؤ.⁴³

- المساهمة في تحديد أسعار الأسهم ومنه المساهمة في رفع كفاءة السوق.⁴⁴
- المساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات، وبالتالي تحديد الأسعار الحقيقية للأسهم ورفع كفاءة السوق وزيادة حجم العمليات وتوفير السيولة وإعطاء تنبؤات دقيقة وخفض كلفة حق الملكية.⁴⁵
- المساهمة في توجيه مدخرات الأفراد أكثر وحصول الشركات الناجحة على أموال إضافية أكثر.⁴⁶

وبالتالي تتجلى شفافية المعلومات المحاسبية من خلال تقارير المسؤولية الاجتماعية في مدى مساهمة تقارير المسؤولية الاجتماعية (أو تقارير الاستدامة) في تحديد القيمة السوقية للشركة فضلاً عن مدى مساهمتها في اتخاذ قرارات سياسية وغير سياسية وكذا تحديد المسارات الاقتصادية الصحيحة وتوجيهها والرقابة عليها وإدارة نشاطات وأعمال الشركة بشكل كفؤ، كما تتجلى أيضاً من خلال مدى مساهمة معلومات تقارير المسؤولية الاجتماعية في تحديد أسعار الأسهم ومنه رفع كفاءة السوق، فضلاً عن تخفيض عدم تماثل المعلومات وتوجيه مدخرات الأفراد أكثر وحصول الشركات الناجحة على أموال إضافية أكثر. ويمكن تمثيل أيضاً العلاقة بين تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا وشفافية المعلومات المحاسبية من خلال الشكل الموجود في الملاحق (أنظر الشكل رقم 02).

II - الطريقة والأدوات : سنحاول من خلال الدراسة الميدانية توضيح دور تطوير الإفصاح ضمن تقارير الاستدامة المبنية على مبادئ (GRI) في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية وبالتالي تلبية احتياجات أصحاب المصالح في ظل جائحة كورونا، من خلال تحليل البيانات المنشورة لمجموعة من الشركات المساهمة العراقية والشركات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية؛ والتي تم التحصل عليها من المواقع الالكترونية لتلك الأسواق المالية ومواقع الشركات ذاتها. وبعد إجراء عملية تحليل التقارير والبيانات المالية للشركات عينة البحث واستخلاص نتائجها؛ اعتمدت الباحثة على الأسلوب الإحصائي التالي لتحليل النتائج:

● **أسلوب التحليل الوصفي،** عبر استخدام حزمة البرامج الإحصائية في العلوم الاجتماعية (Statistical package for social sciences) المعروفة اختصاراً بـ (SPSS) الإصدار 22؛ لتقييم مستوى توافر الإفصاح عن مؤشرات (GRI) وخصوصاً القيم الاقتصادية

المحققة كما نصت عليه مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير الاستدامة. وتم تحليل البيانات واستخراج النتائج بطريقة سهلة وسريعة في ضوء مستوى قياس المتغير كمرجعية لتقييم مستوى توافر الإفصاح، وذلك من خلال استخدام المتوسطات الحسابية وانحرافاتها لتلك المؤشرات وفقاً للمقياس الآتي:

- 1- المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (6 - 7) يعني ذلك وجود افصاحات عن مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير استدامة مطور.
- 2- المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (5.25 - 6) يعني ذلك وجود افصاحات عن مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير استدامة مفصل.
- 3- المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (4.5 - 5.25) يعني ذلك وجود افصاحات عن مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير استدامة مختصر.
- 4- المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (3.75 - 4.5) يعني ذلك وجود افصاحات عن مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير استدامة جيد.
- 5- المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (3 - 3.75) يعني ذلك وجود افصاحات عن مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير استدامة متوسط.
- 6- المؤشر الذي يتراوح فيه المتوسط الحسابي بين (2 - 3) يعني ذلك وجود افصاحات عن مؤشرات الأداء الاقتصادي في تقرير استدامة ضئيل.
- 7- المؤشر الذي يقل المتوسط الحسابي فيه عن (2) يعني ذلك عدم وجود إفصاح وفق معايير (GRI).

وبناء على مقياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات (GRI) سيتم تحديد مدى التزام الشركات عينة البحث بالإفصاح عن القيمة الاقتصادية المحققة ضمن تقارير الاستدامة الخاصة بها في ظل جائحة كورونا. وكان مجتمع الدراسة عبارة عن مجموعة من الشركات من سوقي العراق وأمريكا اللاتين وأيضاً بعض الشركات التي تقوم بنشر تقرير الاستدامة الخاص بها عبر الانترنت؛ وتم تحليل بياناتها المنشورة في المواقع الالكترونية للأسواق المالية وكذلك مواقع الشركات.

III - النتائج ومناقشتها : تقوم الباحثة وفقاً لما سبق لتطوير الإفصاح ضمن المؤشرات المكونة لتقرير الاستدامة والافصاحات الحالية لمؤشرات

الاستدامة بترميز المؤشرات الخمسة لتقرير الاستدامة (المؤشر الاقتصادي، مؤشر الممارسات العمالية، مؤشر حقوق الإنسان، المؤشر البيئي، المؤشر الاجتماعي) (أنظر الملاحق، الجدول رقم 1) وذلك لغرض تحديد مدى دقة الفرضية الآتية: "يؤدي تطوير تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية". كما قامت أيضاً بتصميم مكونات تقرير الاستدامة وفقاً لمقياس ليكرت التدريجي لبدءاً من 1

إلى 7 وتشير درجة المقياس إلى مستوى الإفصاح المتوفر؛ فكلما زادت درجة المقياس زاد مستوى الإفصاح عن المؤشر المراد الإفصاح عنه؛ إذ تم توضيح الدرجات المقترحة من قبلها للمقياس ومدى توفره في الشركات عينة البحث في الملاحق (أنظر الجدول رقم 2).

وبعد القيام بجمع البيانات من المواقع الالكترونية للأسواق المالية وكذلك موقع الشركات التي توضح مستوى توافر الإفصاح عن مؤشرات (GRI) السابق ذكرها حسب الشركات؛ تم إدراجها في الملاحق (أنظر الملحق رقم 02))، ثم بعد ذلك قمنا بحساب متوسط الإفصاح عن مؤشرات (GRI) مستنديين في ذلك على برنامج (Excel) ومعطيات الجدول الموجود في الملاحق (أنظر الملحق رقم 02))، حيث كانت النتائج كما هي في الجدول رقم 3 (أنظر الملاحق).

وكانت النتيجة أننا لاحظنا من الجدول رقم 3 أن المتوسط الحسابي للمؤشرات الخمسة تراوحت بين (2,52) و(2,58)، أي أن جميع المؤشرات الخمسة الإفصاح عنها بالتقارير المالية للشركات عينة البحث على مدى السنوات 2018-2019-2020 ضئيل، كما وقدر المتوسط العام ب (2,56)، ويدل ذلك أيضا على أن الإفصاح عن مؤشرات (GRI) بشكل إجمالي بالتقارير المالية للشركات عينة الدراسة على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020 ضئيل. وبالتالي نتيجة دراستنا الحالية جاءت متوافقة ودراسة (هاتف، 2006) أين تم الوصول في تلك الدراسة أيضا إلى تدني إفصاح الشركات الصناعية عن مسؤوليتها الاجتماعية في تقاريرها المالية الخارجية.

وبالتالي فإن ضعف الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، ومؤشرات الممارسات العمالية وحقوق الإنسان في تقرير الاستدامة وعدم التعبير عن الربح الاقتصادي والقيمة المتحققة سوف يؤدي إلى نقص الشفافية في المعلومات المحاسبية وحاجة أصحاب المصالح إلى معلومات يتطلب إضافتها كمؤشرات جديدة تعبر عما قامت به الشركات من مبادرات في تلك الجوانب الخمسة في ظل جائحة كورونا والتي لم تكن من ضمن المتطلبات الواجب القيام بها من ذي قبل؛ أضف إلى ضعف التخطيط والتنظيم، وبالتالي تتفق نتيجة دراستنا هذه وما توصلت إليه دراسة (العروطي، 2013)، إذ تم التوصل في هذه الأخيرة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر محاسبة الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية) على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في أقسام المحاسبة، وذلك من خلال التأثير في قرارات مستخدمي تلك التقارير، إذ سوف يزيد وجودها خاصة وتطويرها في ظل جائحة كورونا في زيادة شفافية المعلومات المحاسبية ضمن تقارير الإبلاغ المالي. ففي ظل جائحة كورونا سوف يصبح يتطلب من الشركات القيام بمجموعة من المبادرات الأخرى إضافة إلى المبادرات التي كانت تقوم بها سابقا الذي يمكن أن يتطلب ذلك أنظمة وحوافز قوية في البلدان لتحقيق الاستدامة وذلك كما جاء في دراسة (Amankwah & Abonge, 2011)، وبالتالي يوجد نوع من التكامل بين دراستنا وهذه الدراسة.

كما أن المعلومات المتضمنة في تقارير الاستدامة لن تساعد في الحكم عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار وتحقيق الأمن الوظيفي للعاملين، وعدم إمكانية التأكد وتكوين فكرة حول مدى قدرة الشركة في الاستمرار بتزويد العملاء بالسلع وفق جودة ونوعية معينة، وأيضا عدم إمكانية القيام بتحليل النشاط الاقتصادي والتننبؤ بالمخاطر المحيطة بالشركة وإدارتها، ويؤدي الإفصاح الجيد عن المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، ومؤشرات الممارسات العمالية وحقوق الإنسان في تقرير الاستدامة والتعبير عن الربح الاقتصادي والقيمة المتحققة إلى تقليل الضرر المتعلق بسلسلة التوريد وتقديم ممارسات أفضل لحوكمة الشركات مع مزيد من الشفافية واكتساب ثقة العملاء وحملة الأسهم لاسيما مع حالات الفشل المالي. وهو ما تتفق فيه نتيجة دراستنا مع كل من دراسة (عبد المنعم والعجلوني، 2013) ودراسة (Broman & Östberg, 2008) التي توصلنا أيضا إلى أن تقارير الاستدامة تعتبر التطبيق الصحيح للحاكمية المؤسسية من حيث جلب الاستقرار إلى الأسواق التي تعمل من ضمنها الشركات وإلى أن احتمال الإبلاغ عن الاستدامة يزيد في حالة أن أصحاب المصلحة الخارجيين لهم تأثير قوي على الشركة، أو في حالة رغبة الشركة في الحصول على منافع مثل زيادة الشفافية وتحسين التواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين وزيادة تحفيز الموظفين.

ومنه يمكن استنتاج أنه لتطوير الإفصاح في تقارير الاستدامة بشكل يجعلها تعبر عن الربح الحقيقي والقيمة المحققة في ظل جائحة كورونا يسهم في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية وبالتالي تلبية احتياجات أصحاب المصالح، وأن شفافية المعلومات المحاسبية يمكن أن تتجلى من خلال تطوير الإفصاح في تقارير الاستدامة في ظل جائحة كورونا في مدى مساهمتها في تحديد أسعار الأسهم ومنه مدى مساهمتها في رفع كفاءة السوق. إذ هناك تكامل بين دراستنا وما توصلت إليه دراسة (Johansson & Lundberg, 2012) من خلال أن زيادة الشفافية يكون من خلال ضمان عملية الإبلاغ عن الاستدامة كما يكون من خلال تطوير الإفصاح ضمن تقارير الاستدامة في ظل جائحة كورونا الذي يمكن كل ذلك أصحاب المصالح من تقديم التقييمات الخاصة بهم للمساءلة، وبالتالي تلبية احتياجاتهم.

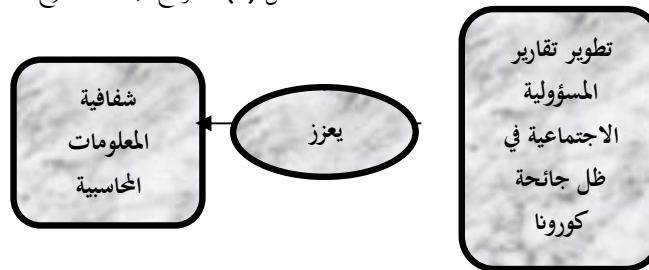
ويستنتج البحث أن الإفصاح عن تقارير الاستدامة يمثل أحد أدوات الشفافية ويسهم في تحسين مؤشرات الأداء المالي عبر مشاركة العاملين لكسب ولائهم للشركة، وبناءً على ما سبق تثبت صحة الفرض القائل: "يؤدي تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية إلى تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل أزمة جائحة كورونا".

IV - الخلاصة :

- في ضوء تحقيق هدف البحث والإجابة على إشكاليته المتمثلة في مدى مساهمة تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية توصلنا إلى النتائج التالية:
- 1- تواجه شركات الأعمال تحديات عند إعداد تقارير الاستدامة والإفصاح عنها، ويظهر ذلك جلياً من خلال تباين محتوى تقارير الاستدامة من حيث الشكل، والأهمية النسبية للمعلومات الواردة فيه وأسلوب الإفصاح عنها.
 - 2- أن تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا يعزز شفافية المعلومات المحاسبية الذي يحقق ذلك الكثير من الآثار الإيجابية لأصحاب المصالح مما ينعكس على تحسين الأداء المالي للشركة، وإدارة مخاطر الأعمال، وخلق قيمة اقتصادية مضافة للشركة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.
 - 3- معظم الشركات عينة البحث تقوم بالإفصاح عن المؤشر الاقتصادي لمعايير (GRI) بالتقارير المالية وذلك بشكل ضعيف على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المؤشر خلال تلك السنوات (2,57).
 - 4- معظم الشركات عينة البحث تقوم بالإفصاح عن مؤشر الممارسات العمالية بالتقارير المالية وذلك بشكل ضعيف على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المؤشر خلال تلك السنوات (2,58).
 - 5- أغلب الشركات عينة البحث تقوم بالإفصاح عن مؤشر حقوق الإنسان بالتقارير المالية وذلك بشكل ضعيف على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المؤشر خلال تلك السنوات (2,53).
 - 6- معظم الشركات عينة البحث تقوم بالإفصاح عن المؤشر البيئي بالتقارير المالية وذلك بشكل ضعيف على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المؤشر خلال تلك السنوات (2,52).
 - 7- معظم الشركات عينة البحث تقوم بالإفصاح عن المؤشر الاجتماعي بالتقارير المالية وذلك بشكل ضعيف على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المؤشر خلال تلك السنوات (2,58).
 - 8- معظم الشركات عينة البحث تقوم بالإفصاح عن كل مؤشرات (GRI) بالتقارير المالية وذلك بشكل ضعيف على مدى السنوات الثلاثة 2018-2019-2020، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي المؤشرات خلال تلك السنوات (2,56).
- وبناء عليه وبعد الإجابة على التساؤل البحثي وكذا النتائج المستقبلية له في النقطة الثانية أعلاه لنتائج البحث وما تم التوصل إليه من نتائج أخرى الظاهرة في باقي النقاط يمكننا تأكيد صحة الفرضية البحثية القائلة: "تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا يساهم في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية".

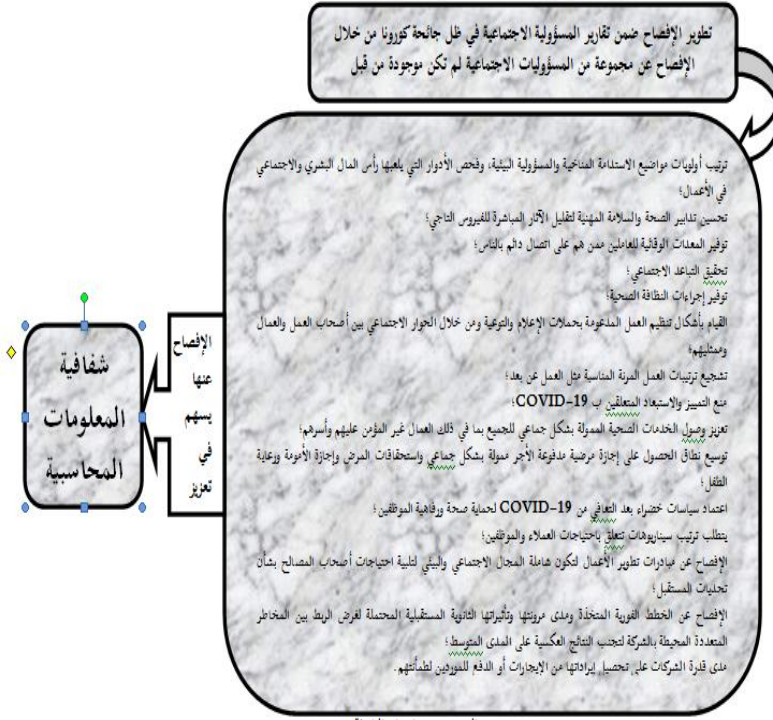
- ملاحق:

الشكل (1): نموذج البحث المقترح



المصدر: من إعداد الباحثة

الشكل (2): علاقة تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا بشفافية المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحثة

الملحق رقم (01): مصفوفة الآثار الايجابية للإفصاح عن تقرير الاستدامة

أصحاب المصالح الآثار الايجابية	الموردون	العاملين	العملاء وحملة الأسهم	أطراف المجتمع والبيئة ذوي العلاقة
تحسين الأداء المالي وتحقيق القيمة المضافة	تحقيق علاقات أفضل مع الموردين خلق فرص لمجالات أعمال جديدة	تحسين القدرة التنافسية	الدخول إلى أسواق جديدة تحقيق نمو في القيمة المضافة للشركة	سياق الاستدامة
إدارة أخطار الأعمال	تقليل الضرر المتعلق بسلسلة التوريد	ممارسات أفضل لحوكمة الشركات مزيداً من الشفافية والالتزام	إدارة مخاطر سمعة الشركة	إدارة مخاطر البيئة
جذب التمويل	----	----	تعدد مصادر التمويل انخفاض تكلفة التمويل	تحقيق متطلبات سوق الأوراق المالية
تحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية	تحقيق علاقات أفضل	خفض تكلفة الإنتاج وتقليل الفاقد التوجه نحو الابتكار	----	----

تحقيق الميزة التنافسية

الجدول (1): ترميز المتغيرات

المتغيرات	المؤشر الاقتصادي	مؤشر الممارسات العمالية	مؤشر حقوق الإنسان	المؤشر البيئي	المؤشر الاجتماعي
ترميزها	EC	MM	DH	OV	SC

المصدر: من إعداد الباحثة

الجدول (2): سلم القياس

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

المصدر: من إعداد الباحثة

الجدول (3): متوسط الإفصاح عن مؤشرات (GRI)

مؤشرات (GRI)					البيان
SC	OV	DH	MM	EC	
2,58	2,52	2,53	2,58	2,57	المتوسط عند كل مؤشر خلال الثلاثة سنوات لإجمالي الشركات
		2,56			المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel ومعطيات الجدول أعلاه

المتوسط الحسابي لكل مؤشر من المؤشرات الخمسة خلال السنوات الثلاثة لإجمالي الشركات = قمنا بجمع القيمة المعطاة لكل مؤشر خلال السنوات 2018-2019-2020 لكل شركة على حدا ثم قسمنا على الرقم 3 لنجد بعد ذلك متوسط الإفصاح عن مؤشر معين من بين المؤشرات الخمسة على مدى السنوات الثلاثة لكل شركة، ثم في الأخير قمنا بحساب متوسط كل مؤشر لجميع الشركات خلال الثلاثة سنوات بجمع جميع قيم المتوسطات لمؤشر معين من المؤشرات الخمسة في جميع الشركات وتقسيم النتيجة على عدد الشركات عينة الدراسة لنحصل بعد ذلك على متوسط الإفصاح عن كل مؤشر خلال السنوات الثلاثة لجميع الشركات معا.

المتوسط العام = قمنا بجمع المتوسط عند كل مؤشر خلال الثلاثة سنوات لإجمالي الشركات وتقسيمها على الرقم 5 الذي يعبر عن عدد المؤشرات.

الملحق رقم (02): مستوى الإفصاح عن تقارير الاستدامة لدى الشركات عينة البحث للسنوات 2018-2019-2020

2020					2019					2018					اسم الشركة	ت
S	O	D	M	E	S	O	D	M	E	S	O	D	M	E		
C	V	H	M	C	C	V	H	M	C	C	V	H	M	C		
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	البنك العربي	1
7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	6	6	6	6	شركة الدار العقارية	2
1	1	1	1	1	2	1	1	2	2	2	1	1	2	2	شركة بغداد للمشروبات الغازية	3
6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	زين	4
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	مصرف اسيا العراق الإسلامي للتمويل والاستثمار	5
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	مصرف المنصور للاستثمار	6
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	مصرف بغداد	7
1	1	1	1	1	3	1	3	3	3	3	1	1	3	3	اسياسيل للاتصالات	8
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية	9
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	فندق السدير	10
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	شركة المنصور للصناعات الدوائية	11
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	شركة مدينة ألعاب الكرخ السياحية	12
1	1	1	1	7	1	1	1	1	7	3	1	1	3	7	المصرف المتحد للاستثمار	13
3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	Dow	14
3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	آبل	15
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	إكسون موبائل	16
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	اي بي ام	17
5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	جونسون آند جونسون	18
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	جي بي مورغان تشيس وشركاه	19
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	بوينج	20
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	سيسكو سيستمز	21
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	فايزر	22
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	فيريزون كومونيكايشونز	23
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	ماكدونالدز	24

1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	25	والت ديزني
5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	26	أمريكان اكسبريس
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	27	بروكتير أند جامبل
1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	28	كاتريبلر
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	29	كوس المسافرين
6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	1	1	1	1	1	30	كوكا كولا
1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	31	ميرك اند كو
1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	1	1	1	1	1	32	هوم دبيوت
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	33	مجموعة 3 ام
1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	34	مجموعة اتل
1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	35	مجموعة شيفرون
1	1	1	1	1	7	7	7	7	5	1	1	1	1	1	36	مجموعة غولدمان ساكس إنك
1	1	1	1	1	6	6	6	6	1	6	6	6	6	1	37	مجموعة مايكروسوفت
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	38	مجموعة يونيتد هيلث إنك
1	1	1	1	1	5	5	5	5	1	6	6	6	6	5	39	نايك إنك
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	40	وول مارت ستورز
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5	5	5	5	5	41	Raytheon Technologies
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	6	6	6	6	6	42	Visa A
1	1	1	1	1	7	7	7	7	5	6	6	6	6	6	43	Walgreens Boots

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الكشوف المالية للشركات المذكورة أعلاه

- الإحالات والمراجع:

- 1 هانف ومجيد عبد الحسين (2006)، إدراك المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية العراقية والإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية دراسة ميدانية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 4، ص 171-202.
- 2 عبد المنعم والعجلوني (2013)، "تقارير الاستدامة : التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات - دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5، العدد 10، ص 153-180.
- 3 العروطي، أحمد عدنان (2013)، "أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، مقدمة إلى مجلس كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- 4 David, Broman & Erik Östberg (2008), "Sustainability Reporting and the Global Reporting Initiative-Antecedents and Motives Affecting the Practice in Five Swedish Companies", Bachelor Thesis, Department of Business Studies, University Of Uppsala.
- 5 Amankwah, George & Harrison Abonge (2011), "Investigating Environmental, Social and Governance (ESG) considerations in Venture Capital & Private Equity firms-A study in US and UK venture capital industry", Master Thesis, School of Business, Umeå University.
- 6 Johansson, Deborah & Therese Lundberg (2012), "The Assurance Process of GRI Sustainability Reports- Influence on Accountability and Transparency", Master Thesis, Jönköping International Business School, Jönköping University.
- 7 Touche, D. &. (2011). Sustainability disclosure 101. ,*Frequently asked questions about sustainability disclosure & reporting*, pp 2-3.
- 8 محمد، فهد أبو العزم. (2011). 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 2، ص 275.
- 9 International Federation of Accountants, I. (2010). Developments in the Financial Reporting Supply Chain- Results from a Global Study among IFAC Member Bodies, pp 1-6.

- ¹⁰ The Institute of Chartered accountants in England & Wales, I. (2011). Developments in new Reporting Models Information for Better Markets Initiative, pp 59-76.
- ¹¹ International Federation of Accountants, I. (2011). Sustainability Framework 2.0 professional Accounting as Integrators, pp 1-5.
- ¹² Carol A.Adams, G. W. (2009). Conceptualising Future Change in Corporate Sustainability Reporting . *Accounting Auditing & Accountability Journal* . Vol.22. No.1, pp 118-143.
- ¹³ Roger L. Burritt, S. S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting Auditing & Accountability Journal* . Vol.23. No.7, pp 829-846.
- ¹⁴ Carol A.Adams, G. W. (2009). Op.Cit.
- ¹⁵ Rodrigue, M. M. (2013). Is Environmental Governance Substantive or Symbolic? An Empirical Investigation. *Journal of Business Ethics*. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/23433654> . 114 (1), pp 107-129.
- ¹⁶ Tran, T. N. (2014). Corporate social responsibility disclosure practices in Vietnam: differences between English and Vietnamese versions of large listed companies . *Bachelors Thesis of Degree programme in International Business pp1- 113* , p22.
- ¹⁷ Ferrero, J. S. (2015). Effect of Financial Reporting Quality on Sustainability Information Disclosure . *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* . Vol.22,Iss.1, pp 45-64.
- ¹⁸ Rodrigue, M. (2014). Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* . 27(1), p 108.
- ¹⁹ Eccles, R. G. (2011). Market interest in nonfinancial information. *Journal of Applied Corporate Finance*. 23(4), pp 113-127.
- ²⁰ accountants, I. f. (2011, may). fee, Sustainability, environmental, social and governance (ESG) indicators in annual reports: An introduction to current frameworks .
- ²¹ Touche, D. &. (2011). Op.Cit, pp 1-6.
- ²² Vieira, A. P. (2020). Disclosure of eco-innovation activities in European large companies' sustainability reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* .
- ²³ Torelli, R. B. (2020). The materiality assessment and stakeholder engagement: A content analysis of sustainability reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* . 27(2), pp 470-484.
- ²⁴ Mion, G. &. (2019). Mandatory nonfinancial disclosure and its consequences on the sustainability reporting quality of Italian and German companies. *Sustainability*. 11(17). P 4612.
- ²⁵ Landau, A. R. (2020). Integrated reporting of environmental, social, and governance and financial data: Does the market value integrated reports? *Business Strategy and the Environment* . 29(4). pp 1750-1763.
- ²⁶ Mion, G. &. (2019). Op.Cit.

²⁷ أسامة عبد المنعم وأحمد طه العجلوني. (2013). مرجع سابق.

- ²⁸ صدام محمد محمود وعلي إبراهيم حسين. (2020). تداعيات الأزمات والنوازل المجتمعية على الممارسات المحاسبية - فيروس كورونا (COVID-19) أمودجا - دراسة نظرية تحليلية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (16)، العدد (49) ج1: جامعة تكريت.
- ²⁹ (ILO), I. L. (2020, March 18). *COVID-19 and the world of work : Impact and policy responses*. Retrieved from ilo.org/global/topics/coronavirus.

- ³⁰ Danyluk, K. (2020, Mar 31). Clearly IFRS — Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019, Delotte. <https://www.iasplus.com>.
- ³¹ Montréal, C. (2020, April 20). Effects of Novel Coronavirus (COVID-19) on Civil Aviation : Economic Impact Analysis.
- ³² عادل، محمد قيس. (2020). اثار تفشي وباء كورونا على الأعمال المحاسبية - مراجعة نظرية لمنشورات الاربع الكبار والمنظمات المهنية المحاسبية. طرابلس -ليبيا: الاكاديمية الليبية.
- ³³ صدام محمد محمود وعلي إبراهيم حسين. (2020). مرجع سابق.
- ³⁴ (ILO), I. L. (2020, March 18). Op.Cit.
- ³⁵ Rungcharoenkitkul, F. B. (2020, April 17). Macroeconomic effects of Covid-19 : an early review. Bank for International Settlements 2020.
- ³⁶ (ILO), I. L. (2020, March 18). Op.Cit.
- ³⁷ Chelli, M. D. (2014). France's new economic regulations: insights from institutional legitimacy theory. *Accounting Auditing & Accounttability journal* , 27 (2), p283.
- ³⁸ Du Plessis, N. &. (2014). Achieving sustainability through strategically driven CSR in the South African retail sector. *Public Relations Review* . 40(2), pp 267-277.
- ³⁹ Aggarwal, P. (2013). Impact of sustainability performance of company on its financial performance: A study of listed Indian companies. *Global Journal of Management and Business Research (C: Finance)* . Volume, 13.11, pp 60-70.
- ⁴⁰ Young, E. a. (2013). Value of Sustainability Reporting. *boson college center for corporate citizenship and Ey Survey*, pp 1-26.
- ⁴¹ ميلاد، ريمون. (2016). الاثار الايجابية لتقرير الاستدامة - دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية. مجلة الفكر المحاسبي . جامعة عين شمس ، كلية التجارة، قسم المحاسبة: العدد 4، الجزء 1، ص 214.
- ⁴² ابتهاج إسماعيل يعقوب (2019)، الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة على وفق متطلبات (GRI.G4) وانعكاسه على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق المالي: دراسة ميدانية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المشترك السنوي الرابع لكلية الإدارة والاقتصاد -جامعة البصرة وكلية شط العرب الجامعة الموسوم الاقتصاد العراقي في ظل أجندة التنمية المستدامة 2030 للفترة 17-18/4/2019، ص 11-12.
- ⁴³ رياض العبد الله وطلال الججاوي (بلا تاريخ)، منظور فلسفي للعلاقة بين السياسة والمحاسبة وانعكاساتها على المعايير المحاسبية -حالة العراق، ص 03-04.
- ⁴⁴ طلال الججاوي (بلا تاريخ)، أثر يوم الأسبوع والعوامل الأخرى في أسعار وحركة الأسهم -دراسة اختبارية في سوق بغداد للأوراق المالية، ص 04-05.
- ⁴⁵ طلال محمد علي الججاوي وهدى أمين عليوي الجميلي (2016)، قياس درجة الشفافية في الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية، ط1، دار الأيام للنشر والتوزيع، ص 57.
- ⁴⁶ طلال الججاوي (بلا تاريخ)، سلوك وتوجهات المستثمرين في السوق المالية -دراسة مسحية لعينة من المستثمرين في سوق بغداد للأوراق المالية-، جامعة الإسراء، الأردن، ص 03.

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

قرارة سامية (2020)، تقييم دور تطوير الإفصاح ضمن تقارير المسؤولية الاجتماعية في ظل جائحة كورونا في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث، المجلد 20(العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 761-776.