

تقويم الاداء البيئي المستدام وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وانعكاسه على حوكمة القطاع العام / أنموذج مقترح

الباحث: احمد رمضان محمد العلي

د. كبرى محمد ظاهر حمودي

جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

ahmed.21bap135@student.uomosul.edu.iq

kubraa_mohamed@uomosul.edu.iq

الملخص:

هدفت الدراسة الحالية الى بيان مفهوم تقويم الاداء بصورة عامة وتقويم الاداء البيئي بصورة خاصة، من خلال تسليط الضوء على المبادرة العالمية للتقارير (GRI) والمعايير والمؤشرات الصادرة عنها وخاصة فيما يتعلق بالمؤشرات البيئية، وتحليل كيفية تطبيق معايير GRI، وتقييم مدى تأثيرها على تحسين ممارسات الحوكمة، فضلاً عن تقديم انموذج مقترح لتقويم الأداء البيئي وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وامكانية تطبيقه في الشركة العامة للسمنت الشمالية / معمل سمنت بادوش التوسيع.

تم اعتماد منهجية تحليلية وصفية، شملت مراجعة الأدبيات الحالية حول موضوع الدراسة، وجمع البيانات من خلال قائمة فحص ومقابلات مع المسؤولين في عينة الدراسة في مجال الحوكمة والبيئة.

وقد كانت فرضيات الرسالة الرئيسية في امكانية لصياغة انموذج لتقويم الاداء البيئي المستدام على ضوء معايير المبادرة العالمية للتقارير GRI، كما ان تقويم الاداء البيئي وفق المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة GRI سيساهم في تعزيز الإفصاح والشفافية عن الاداء البيئي مما يعزز من المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية والذي ينعكس بشكل ايجابي على مبادئ حوكمة القطاع العام.

وقد اظهرت النتائج أن اعتماد معايير GRI في عملية تقويم الأداء البيئي يعمل بشكل كبير في تعزيز شفافية العمليات والإجراءات البيئية، مما يؤدي الى زيادة مستوى المساءلة لدى الجهات المختلفة. كما تبين أن هناك تأثيراً ايجابياً لتطبيق هذه المعايير على تحسين حوكمة القطاع العام، إذ يؤدي إلى تعزيز الثقة بين المواطنين والإدارة العامة، وتحقيق مستويات أعلى من الكفاءة والفاعلية في إدارة الموارد البيئية.

كما توصلت الدراسة إلى أن تبني معايير GRI يساعد في تحقيق أهداف التنمية المستدامة ويعزز من استدامة الأداء البيئي، ويعزز من فهم العلاقة بين معايير GRI وممارسات الحوكمة البيئية المستدامة في القطاع العام. وأوصت بضرورة توسيع نطاق تطبيق هذه المعايير وتكثيف الجهود لتوعية المسؤولين بأهميتها وفوائدها، فضلاً عن تعزيز التدريب والتطوير المستمر في مجال الحوكمة البيئية.

الكلمات المفتاحية: (تقويم الاداء، الاداء البيئي، معايير المبادرة العالمية لتقارير الاستدامة GRI، حوكمة القطاع العام).

**Evaluation of sustainable environmental performance according to the Global Reporting Initiative (GRI) standards and its reflection on public sector governance /
A proposed model**

Researcher: Ahmed Ramadan Mohammed Al-Ali

Dr. Kubra Mohammed Taher Hamoudi

**University of Mosul / College of Administration and Economics / Department of
Accounting**

Abstract:

This study aims to propose a model for evaluating sustainable environmental performance according to the Global Reporting Initiative (GRI) standards. GRI standards are an important tool for assessing overall performance, especially environmental performance, and are widely used to promote transparency and accountability.

The study also aims to analyze how GRI standards are applied and to assess their impact on improving governance practices. A descriptive analytical methodology was adopted, including a review of the current literature on the study topic, and data collection through a checklist and interviews with officials in the study sample in the fields of governance and environment.

The results showed that adopting GRI standards in the process of evaluating environmental performance significantly enhances the transparency of environmental processes and procedures, leading to an increased level of accountability among various entities. It was also found that there is a positive impact of applying these standards on improving public sector governance, as it enhances trust between citizens and public administration and achieves higher levels of efficiency and effectiveness in managing environmental resources.

The study concluded that adopting GRI standards helps achieve sustainable development goals and enhances the sustainability of environmental performance in the public sector. It recommended expanding the scope of application of these standards and intensifying efforts to raise awareness among officials about their importance and benefits, in addition to enhancing continuous training and development in the field of environmental governance.

This study contributes to providing a practical framework for improving environmental performance and enhances the understanding of the relationship between GRI standards and sustainable environmental governance practices.

Keywords: Performance Evaluation, Environmental Performance, Global Reporting Initiative (GRI) Standards, Public Sector Governance.

المقدمة:

في ظل تزايد التغييرات البيئية والسياسية والاجتماعية والاقتصادية التي يشهدها العالم، وظهور مبادرات الميثاق العالمي (المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI) التي أعلنت في مؤتمر الأمم المتحدة عام ١٩٩٩، وبعد ان ظهر عدداً من الاصدارات لهذه المبادرة المتمثلة بالجيل الأول G1 والجيل الثاني G2 والجيل الثالث G3 عندما ناشدت الأمم المتحدة في عام ٢٠٠٩ كل من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس مبادرة التقارير العالمية (GRI) لتشكيل لجنة للإشراف على وتطوير إطار عالمي للتقارير المتكاملة في العام ٢٠١٣، تم طرح إطار التقارير المتكاملة ، فقد قام مجلس المبادرة العالمية (GRI) في مايو ٢٠١٣ بإصدار الجيل الرابع من هذه المبادرة G4 – GRI بعد ان تحولت من ارشادات عامة الى مثابة معايير للوحدات الاقتصادية التي تعد تقارير الاستدامة، وفي ظل التحديات العالمية المتزايدة التي تواجه البيئية والضغط المتزايدة لتحقيق الاستدامة، أصبح تقييم الأداء البيئي المستدام اهمية ملحة للحكومات والشركات على حد سواء، إذ تُعد المبادرة العالمية للتقارير (GRI) واحدة من اكثر الأدوات شمولية وموثوقية في هذا المجال، اذ توفر مؤشرات محددة لقياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي. اذ يسهم تطبيق هذه المعايير في تحسين شفافية الممارسات والعمليات، وتعزيز المساءلة، وتحقيق التنمية المستدامة.

كما تعد الحوكمة في القطاع العام عنصراً أساسياً لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، إذ تضمن تحقيق امثل للمواد المتاحة، كما إن دمج معايير GRI في عملية تقييم الأداء البيئي يمكن أن يعزز من كفاءة وفعالية الحوكمة، مما يزيد من مستوى الثقة بين المواطنين والحكومة.

في سياق ذلك ، ركز البحث على بناء إطار نظري وتطبيقي عبر مباحثه وفقراته، حيث جاء المبحث الأول من البحث بعنوان منهجية البحث، ليشتمل على مجموعة من الفقرات الموضحة لها، كما وأستمل المبحث الثاني على استعراض الجانب النظري للبحث يليه المبحث الثالث والذي خصص لاستعراض الجانب التطبيقي للبحث فضلاً عن تقديمه لمجموعة من الاستنتاجات التي توصل اليها البحث والمقترحات المقدمة للمنظمة المبحوثة.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

يعد موضوع حماية البيئية ذو اهمية كبيرة من قبل الحكومات والمنظمات الدولية، مما أوجب على الاجهزة الرقابية المختلفة ضرورة فرض رقابة صارمة على الاداء البيئي لتلك الوحدات، ونتيجة لعدم توفر بيانات مالية بيئية ضمن هيكل الحسابات للنظام المحاسبي جعله عاجزاً عن تقديم مخرجات تظهر الاثار المختلفة للأنشطة البيئية كالتقارير الكمي للملوثات البيئية او القياس النقدي للتكاليف البيئية، مما ادى ذلك الى قصور في الاساليب والادوات اللازمة في الرقابة على تلك الانشطة في صياغة

- مؤشرات ووضع برامج تدقيقية لرقابة وتقويم الاداء، وقصور في اجراءات التدقيق وعدم شمولها لكافة الانشطة البيئية، وهذا بدوره انعكس على صعوبة اجراء عملية رقابة وتقويم الاداء للأنشطة البيئية، ومن خلال ما ذكر اعلاه يمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال الاسئلة التالية:
- هل يمكن وضع نموذج لرقابة وتقويم الاداء البيئي وفقاً لمعايير المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة GRI قابلة للتطبيق في الوحدات الصناعية؟
 - هل هناك تأثير لتقويم الاداء البيئي على الافصاح والشفافية والتي تعد من اهم مبادئ حوكمة القطاع العام؟

ثانياً: أهمية البحث

يستمد البحث اهميته من خلال:

١. يعد الاداء البيئي من المواضيع التي تحظى باهتمام متزايد على الصعيد المحلي والدولي.
٢. الدور المهم الذي يلعبه تقويم الاداء البيئي في معرفة مستوى التقدم الذي تحرزه الوحدات الاقتصادية في انشطتها البيئية.
٣. اهمية معايير المبادرة العالمية لتقارير الاستدامة (GRI) في صياغة مؤشرات يمكن الاستناد اليها في عملية رقابة وتقويم الأداء.
٤. دور تقويم الاداء البيئي في تعزيز الحوكمة وذلك من خلال تأثيره على الافصاح والشفافية والمسائلة والتي تعد من اهم مبادئ حوكمة القطاع العام.

ثالثاً: أهداف البحث

- الهدف الرئيس للبحث هو بيان إجراءات تقويم الأداء البيئي وفق لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) في الوحدات الصناعية ومنها عينة الدراسة، ويشتمل منه الأهداف الفرعية التالية:
١. تسليط الضوء على المبادرة العالمية للتقارير (GRI) والمعايير والمؤشرات الصادرة عنها وخاصة فيما يتعلق بالمؤشرات البيئية.
 ٢. عرض إجراءات تقييم الاداء البيئي وفق لمعايير المبادرة العالمية (GRI).
 ٣. تقديم نموذج مقترح لتقويم الاداء البيئي وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وامكانية تطبيقه في الشركة العامة للسمنت الشمالية / معمل سمنت بادوش التوسيع.
 ٤. بيان تأثير تقويم الاداء البيئي في تعزيز الحوكمة من خلال تعزيز الافصاح والشفافية للتقارير المالية والتي تعد من اهم مبادئ حوكمة القطاع العام.

رابعاً: فرضيات البحث

تقوم الدراسة على الفرضيات الاتية:

١. هناك امكانية لصياغة أنموذج لتقويم الاداء البيئي المستدام على ضوء معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) يمكن تطبيقه في الوحدات الصناعية.
٢. ان تقويم الاداء البيئي وفق المبادرة العالمية للإبلاغ عن الاستدامة GRI سيساهم في تعزيز الإفصاح والشفافية عن الاداء البيئي مما يعزز من المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية والذي ينعكس بشكل ايجابي على حوكمة القطاع العام.

خامساً: حدود البحث

لكل دراسة سواء كانت عملية أو نظرية حدود تحدد محتوياتها، عليه تم تطبيق البحث الحالي وفقاً للحدود الآتية:

١. الحدود المكانية: معاونة السمنت الشمالية/ معمل سمنت بادوش التوسيع.
٢. الحدود الزمانية: القوائم والتقارير المالية للسنوات ٢٠٢١/٢٠٢٢/٢٠٢٣.

سادساً: أساليب جمع بيانات البحث

بغية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام الدراسة والوصول إلى النتائج وتحقيق اهداف الدراسة فقد قسم منهج الدراسة إلى جانبين، وعلى النحو الآتي:

١. الجانب النظري

تم الاعتماد فيه على المنهج الاستنباطي في استعراض الجانب النظري من الدراسة من خلال الاستعانة بالوثائق الرسمية والأطاريح الرسائل الجامعية والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب التي تتعلق ولاسيما التي تتعلق بموضوع تقويم الاداء البيئي المستدام وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير GRI وانعكاسه على حوكمة القطاع العام.

٢. الجانب العملي

تم اتباع المنهج التحليلي من خلال البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها عن القطاع الصناعي والمتعلقة بالمؤشرات اللازمة عن الاداء البيئي، فضلا عن اختبار الأنموذج المقترح من خلال تطبيقه على معمل سمنت بادوش / التوسيع.

المبحث الثاني: الجانب النظري للبحث

توطئة:

مع تزايد حجم المشكلات البيئية تطور اهتمام الفكر الإنساني بالبيئة خاصة في الدول المتقدمة منذ بداية الستينات من القرن الماضي، في حين أن الدول النامية لم تعط الاهتمام والمبادرة الكافية لحماية البيئة آنذاك، إذ اهتمت بالتنمية الصناعية، ولم تتفاعل بشكل ايجابي مع قضايا البيئة التي اعتبرتها قضايا ثانوية، نتيجة لذلك فقد تفاقمت الآثار السلبية للضغط البيئي على هذه الدول بصورة كبيرة وبانت تعوق مسيرة التنمية الاقتصادية لهذه الدول، وهكذا تحولت التحديات على مستوى العالم

(متقدم ونامي) في الوصول لآليات وأساليب للتحوّل من الآثار السلبية للضغط البيئي إلى مفهوم جديد يعرف بمفهوم الأداء البيئي.

أولاً: مفهوم تقويم الأداء

يتداخل مفهوم تقويم الاداء مع الكثير من المفاهيم المتشابهة من حيث الجوهر مثل رقابة الأداء (Performance Auditing)، تقويم الأداء الشامل (Comprehensive Performance Evolution)، ورقابة العمليات (Operational Audit) ورقابة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية (3E's Audit) ورقابة الوظائف (Functional Audit) ورقابة المسؤولية (Responsibility Audit) ورقابة تحليل الأثر (Impact Analysis Audit) ورقابة النجاح (Success Audit) ورقابة الكفاءة والأداء (Efficiency Cum - Performance audit) ورقابة القيمة المضافة (Added Value Audit) (الحلبي: ٢٠٠٨: ١٠). وجميع هذه المفاهيم تهتم بالفحص الشامل لجميع أوجه النشاط من حيث كفاءتها وفعاليتها فضلاً عن فحص الأهداف والخطط والإجراءات والوسائل وأساليب الرقابة والقرارات الإدارية لغرض الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للوحدة للمساعدة في الحكم على كفاءة وفعاليتها هذه الأنشطة ومقارنتها مع الأهداف المرسومة ثم تقديم التوصيات اللازمة بالتحسين التي يراها المدقق ضرورية لكن جوهر العملية هو الاهتمام بالأداء من حيث ورقابته وتقويمه (هندل: ٢٠١٦: ٢٢).

ويعد مصطلح (تقويم الأداء) ومصطلح (رقابة الأداء) الأكثر شمولية من المصطلحات الأخرى بالرغم من التقارب في معاني معظمها، وبناءً على ذلك سيتم عرض مجموعة من وجهات نظر الباحثين فيما يخص مفهوم تقويم الأداء على النحو الآتي:

جدول (١) مفهوم تقويم الاداء في ضوء آراء عدد من الباحثين

ت	الباحث	المفهوم
	البرزنجي، ٢٠٠٨ : (١٥)	مجموعة من الإجراءات والنسب والمؤشرات والمعايير التي تستخدم في تحديد قيمة وبيان مدى تحقيق أهداف الشركة أي مقدار ما تحققه من العوائد.
	(Blocher et al, 2010:801)	كافة المعلومات التي يحصل عليها المدبرون في وعلى مستوى جميع اقسام الشركة حول ادائها والتي من خلالها يتم الحكم على الاداء في ضوء المعايير المحددة مسبقاً وكما هو موضح في الموازنات والخطط والاهداف.
	ابراهيم : ٢٠١٣ : (٣٤٨)	إحدى الحلقات المهمة في العملية الإدارية إذ يعتمد على مجموعة من المؤشرات والمقاييس لفحص مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها الموضوعية وتحديد الانحرافات الايجابية والسلبية ومعرفة اسبابها واقتراح الحلول المناسبة لمعالجتها.
	(ISSA 300 معيار)	فحص مستقل وموضوعي وموثوق به وما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمتها أو عملياتها أو برامجها أو انشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وما إذا كان هناك مجال للتحسين.
	(Horngren, et ,al 2016:829:)	وضع المقاييس للاداء سواء كانت مالية ام غير مالية لتحفيز المدراء والعاملين في جميع المستويات لتجاوز اهداف الوحدة الاقتصادية.
	هندل : ٢٠١٦ : (٢٣)	عرفه معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) بوصفه عملية منظمة لتقويم اقتصاديه وكفاءة وفعالية المؤسسات ، وابلغ النتائج إلى الأشخاص المناسبين ، مع اقتراح التوصيات الخاصة بالتحسين.
	البكري والريبيعي، (٢٠٢١ : ٦٢)	اداة فاعلة تستخدمها الوحدة الاقتصادية للرقابة على الاداء ومقارنته بالخطط الموضوعية من خلال تحديد الممارسات التي تؤدي الى تحقيق الاهداف المنشودة خلال فترة الزمنية محددة.
	Ensslin,et al (2022: 1).	نظام اساسي مسؤول عن قياس وتوفير المعلومات اللازمة لأصحاب المصالح الداخليين من خلال توفير الدعم للمديرين فيما يتعلق بالإجراءات التي يجب عليهم اتخاذها من اجل اجراء العمليات التنظيمية بفعالية وكفاءة وبما يتماشى مع الاهداف الاستراتيجية للمنظمة وكذلك توفير المعلومات خارجياً لإظهار قيمة المؤسسة لأصحاب المصالح.
	(الخيكتاني والحسيني ،)	عنصر اساسي للعملية الادارية في المؤسسة يعمل على تقديم معلومات وبيانات تساعد على قياس مدى تحقيق الاهداف ومن ثم التعرف على

٢٠٢٢ : ٦٣٥)	الاداء السابق واللاحق لفعاليات المؤسسة بما يمكنها من اتخاذ القرارات المناسبة لتحديد مسيرتها واهدافها وبرامجها الاستراتيجية.
٢٠٢٢ : ١٦)	اداة تعمل على قياس جميع الانشطة والمهام التي توجهها المؤسسة للموظفين لغرض تحقيق الاهداف التنظيمية من خلال استخدام الاساليب والادوات اللازمة التي تساعدها في تحقيق الميزة من قياس الاداء.
٢٠٢٣ : ٢٣)	نظام متكامل يعمل على مقارنة النتائج الفعلية لمؤشرات الاداء المختارة بالمعايير المستهدفة أو بمؤشرات الاداء خلال فترة سابقة أو نتائج اداء الوحدات الاقتصادية ذات النشاط المماثلة مع الاخذ بنظر الاعتبار الظروف التاريخية وأساليب النظم والإدارة أو بمؤشرات مستنبطة معدلاتها من مجموعة من الوحدات الاقتصادية مع مراعاة تقارب حجم هذه الوحدات.

المصدر: إعداد الباحثة وفقاً للمصادر الواردة ضمناً

ومن خلال عرض وجهات النظر حول مفهوم تقويم الاداء نلاحظ ان هنالك مجموعة من الخصائص وكما يأتي:

١. إن تقويم الأداء نوع من أنواع الرقابة على مختلف أنشطة المؤسسة، تركز على الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.

٢. استخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات لقياس الأهداف المتحققة للتعرف على الانحرافات.

٣. اقتراح الحلول اللازمة لغرض تحسين اداء الوحدة الاقتصادية.

ومن خلال الخصائص المشتركة اعلاه يرى الباحث انه يمكن تعريف تقويم الاداء بانه عملية منظمة تهدف الى فحص متكامل لكافة اوجه النشاط وقياس مدى تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة الاداء الفعلي الذي تم انجازه في المؤسسة مع الاداء المخطط خلال فترة زمنية معينة وذلك بالاعتماد على مجموعة من المعايير او المؤشرات لغرض تحديد الانحرافات في الاداء وينتهي بتقديم تقرير يتضمن مجموعة من التوصيات والحلول المناسبة اللازمة لتحسين الاداء.

ثانياً: أهداف تقويم الأداء

يكمن هدف تقويم الأداء بصورة عامة في تطوير اداء الوحدات الاقتصادية التي تكون فيها الرقابة شاملة لنشاط الشركة ككل لغرض معرفة مستوى تحقيق أهدافها، كذلك قياس مستوى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق الاهداف الموضوعية بالمقارنة مع الوحدات الأخرى المماثلة لغرض توفير تغذية عكسية للإدارة والجهات الرقابية عن مدى كفاءة الوحدة واستغلالها لمواردها بفاعلية وكفاءة وبصورة عامة يمكن تحديد اهداف عملية تقويم الاداء بالاتي (الجبوري، ٢٠١٨ : ٤٢):

١. اكتشاف مواطن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية واجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وارشاد المنفذين الى وسائل تنفيذها مستقبلاً.

٢. التأكد من ان انفاق الاموال يجري وفق الاهداف السياسات المرسومة، وان الاهداف قد تم تحقيقها بشكل فاعل.

٣. مساعدة للأجهزة الرقابية في أداء عملها من خلال المعلومات التي يقدمها تقويم الأداء، اذ يكون بمقدور تلك الأجهزة التأكد من قيام الوحدة بتحقيق بنشاطها بكفاءة عالية وانجاز الاهداف المرسومة كما هو مطلوب.

- وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجموعة من اهداف تقويم الاداء وذلك انطلاقاً من مفهوم المساءلة (هندل: ٢٠١٦: ٢٧):
١. المساعدة في وضع السياسات وصياغتها وتطبيقها.
 ٢. متابعة ورقابه الخطط الخاصة بمعايير الخدمات وكفاءة وفاعلية المؤسسة.
 ٣. التأكد من كفاءة استخدام الموارد بشكل فاعل.
 ٤. التأكد من إمكانية حصول المستفيدين على الخدمات المختلفة بشكل عادل.
 ٥. تفعيل المساءلة من خلال توفير المعلومات للجهات ذات العلاقة.

ثالثاً: مفهوم معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)

تعد المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) واحدة من أكثر أنظمة إعداد تقارير الاستدامة قبولاً ومعترفاً بها على نطاق واسع في جميع أنحاء العالم، إذ توفر مجموعة من المؤشرات للإبلاغ عن الاستدامة وتساعد المنظمات على تقديم تقارير الاستدامة بشكل أفضل وقابل للمقارنة عبر مختلف البلدان حول العالم (Orazalin & Mahmood, 2019: 441).

وقد عرفها (الصخري، ٢٠٢١: ٣٩) على أنها نطاق عمل شاملاً للإبلاغ عن الاستدامة يستخدم على نطاق واسع وفي كافة أنحاء العالم بتنظيمية وشفافية أكبر ويتم تحديد الإطار بما في ذلك المبادئ التوجيهية للإبلاغ عن الاستدامة من خلال المؤشرات والمبادئ التي يمكن أن تستخدمها المنظمات للإبلاغ عن أدائها البيئي والاقتصادي والاجتماعي، إذ تعمل المبادرة على التحسين بصورة مستمر وزيادة استخدام المبادئ التوجيهية التي تكون متاحة للجمهور مجاناً.

كما عرفت بانها منظمة دولية مستقلة مسؤولة عن معايير الاستدامة وإرشاداتها والتي تُعرف باسم "إرشادات (G4) وتهدف هذه المعايير إلى مساعدة المنظمات على تعزيز شفافيتها والإبلاغ عن آثارها الإيجابية والسلبية على التنمية المستدامة، ومن خلال اعتماد هذه المعايير تستطيع الشركات تحديد المخاطر والفرص، وتحسين عملية صنع القرار الاستراتيجي، وتقليل المخاطر، وبناء علاقات قوية مع أصحاب المصلحة، وتعد هذه المعايير مناسبة لجميع المؤسسات بغض النظر عن نوعها وحجمها وقطاعها وبلدها. (Hamad, et al., 2020:6).

رابعاً: مفهوم الحوكمة في القطاع العام

وردت عدة تعاريف عن حوكمة القطاع العام منها:

١. وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في أداء الوحدات الحكومية، وتحديد المسؤول عن التصرفات الادارية والمالية غير الصحيحة، مع تحميل المسؤولية لكل من الحق ضرر بالمصلحة العامة (غادر، ٢٠١٢، ١٢).

٢. وعرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) الحوكمة في القطاع العام بأنها الاجراءات والسياسات المستخدمة لتوجيه أنشطة الوحدات الحكومية، والتأكد من تحقيق أهدافها، وانجاز العمليات بمنهج أخلاقي ومسؤول (مسلم، ٢٠١٦، ٢٤٢).
٣. تعد الحوكمة في القطاع العام بأنها الآلية والمعايير التي تحكم أداء الوحدات الحكومية، كالمساءلة والشفافية والافصاح والاستقلالية والمشاركة وتوفير ميثاق للسلوك وأخلاقيات العمل والالتزام به بما يمكن الوحدات من التوجيه الصحيح لأدائها نحو تحقيق رسالتها وأهدافها الاستراتيجية والتحقق المتوازن لمتطلبات جميع الاطراف (القصاب، ٢٠٢٢، ٢٧).
٤. والحوكمة هي منهجية عملية تهدف إلى رفع كفاءة الوحدات من خلال تطبيق مبادئ الشفافية والمشاركة والمساءلة للحصول على أعلى جودة وبأقل تكلفة (البستنجي، ٢٠١٨، ١٢).
- وبناءً على ما تقدم يستخلص الباحث بأن الحوكمة في القطاع العام هي مجموعة الاجراءات والسياسات والقوانين والهيكل التنظيمية والضوابط لتحقيق الاهداف بأسلوب مهني واخلاقي وبكل شفافية ووضوح على وفق آليات للمتابعة ونظام صارم للمساءلة لضمان وكفاءة وفاعلية الاداء ومشاركة الجميع لتوفير الخدمات الحكومية بكل عدالة ونزاهة.
- خامساً: أهمية الحوكمة في القطاع العام**
- للحوكمة أهمية كبيرة في الوحدات الحكومية، لأنها توفر الهيكل التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحقيق أهداف تلك الوحدات، وكما يأتي: (الجبأوي والزرفي، ٢٠١٨، ٤٣)، (Fabrica & Alexander, 2010, 32)، (العريني، ٢٠١٦، ١٢)، (شيبان، ٢٠١٦، ٤٣)، (الجيأتي، ٢٠٢٠، ٣٠)، (شرف، ٢٠١٥، ٣٢) (القصاب، ٢٠٢٢، ٣٠-٣١):

 ١. تعد نظام رقابة و اشراف ذاتي، والذي يؤدي الى سلامة التطبيق القانوني للتشريعات، وبالتالي حسن الإدارة وضمان حقوق الموظفين وذلك يحقق رضا المجتمع عن الوحدات الحكومية وأدائها.
 ٢. محاربة الفساد الداخلي في الوحدات الحكومية وعدم السماح بوجوده أو باستمراره والقضاء عليه وعدم الموافقة بعودته.
 ٣. تساعد ادارة الوحدات الحكومية على صياغة وبناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ القرارات الفعالة وتحسين الممارسات الادارية.
 ٤. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الحكومية وما يترتب عليها من زيادة الثقة بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
 ٥. تساعد الوحدات الحكومية في الكشف عن أوجه القصور في الاداء وضعف المخرجات.
 ٦. تحقيق ضمان النزاهة والمساءلة والاستقامة لكافة الموظفين في الوحدات الحكومية من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى موظف فيها.

ويستخلص الباحث مما سبق بعض النقاط لأهمية الحوكمة في القطاع العام وهي كالآتي:

- تساعد الوحدات الحكومية بالالتزام والنزاهة والشفافية والقيم الاخلاقية وسيادة القانون.
- فتح باب المشاركة للجميع من اجل تحقيق وتحسين عمل الوحدات الحكومية.
- التأكد من تطبيق الاجراءات والقوانين واللوائح في الوحدات الحكومية.
- تحقيق مبدأ المساءلة بين جميع الموظفين والرقابة الداخلية على العمليات.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

أولاً: قائمة الفحص لتقويم الأداء البيئي

تم الاستعانة بقائمة فحص بهدف دراسة وتقييم آراء العاملين في معمل سمنت بادوش في الموصل بشأن معايير GRI. والسبب في اختيار هذه العينة هو امتلاكهم المعرفة والخبرات واطلاعهم المستمر على كل ما يتعلق بالرقابة البيئية، وبالتالي فإن هؤلاء الافراد لديهم القدرة على اعطاء اراء واقعية وصحيحة عن واقع الرقابة البيئية، وهذا ما سيعزز من مصداقية النتائج التي سيتم الحصول عليها من هؤلاء المستجيبين.

إذ تم سؤال العاملين في معمل سمنت بادوش عن مدى الاتفاق او عدم الاتفاق مع الفقرات المطروحة في قائمة الفحص والمرققة في ملاحق الرسالة حول المحاور الأربعة لقائمة الفحص والفقرات الخاصة بكل محور، لغرض استخراج نسبة كل محور من المحاور والتي سيتم استخدامها في مدى انعكاس تقويم الأداء البيئي المستدام وفق معايير GRI على الحوكمة. والجداول الاتية توضح قائمة الفحص.

وتم توزيع ما مجموعه ١١٥ نسخة من القائمة على العاملين في معمل سمنت بادوش. تم الاعتماد على ٧٢ نسخة منها، وكانت جميعها قابلة للتحليل.

واستند الباحث في صياغة الاسئلة على معايير GRI ومبادئ الحوكمة البيئية واسئلة عامة حول الاداء البيئي وتم الاجابة على قائمة الفحص من قبل عينة البحث كما يأتي:

تضمنت الاستمارة اربعة محاور تتعلق بمعايير GRI المتعلقة بالبيئية. تم تحليل هذه المحاور بناءً على النسب المئوية لكل محور، وتم تحليل هذه المحاور وفق النسب المئوية لكل محور وكانت نتائج التحليل كالآتي:

الجدول (٢): عينة قائمة الفحص

المتغيرات	العدد	النسبة
الجنس	ذكر	٥٢
	أنثى	٢٠
العمر	أقل من ٣٠ سنة	٠%
	من ٣٠ الى ٤٠ سنة	٧٠.٨%
	من ٤١ سنة فأكثر	٢٩.٢%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٠%
	من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات	٩.٧%
	من ١١ سنة الى ١٥ سنة	٦٨.١%
	١٦ سنة فأكثر	٢٢.٢%

المصدر: من اعداد الباحث

اذ تم توزيع افراد العينة على حسب معلوماتهم الشخصية إذ كانت نسبة الذكور ٧٢.٢%، اما نسبة الاناث فكانت ٢٧.٨٥% اما العمر فكانت النسب كالاتي اقل من ٣٠ سنة ٠.٠، من ٣٠ الى ٤٠ سنة ٧٠.٨%، ومن ٤١ سنة فأكثر ٢٩.٢%، اما الاخرى فكانت النسبة 16.4%، أما بنسبة سنوات الخبرة في المعمل فكانت، أقل من 5 سنوات كانت النسبة ٠%، أما من 5- أقل من 10 سنوات ٩.٧%، أما من ١١ - أقل من 15 سنة فكانت النسبة ٦٨.١%، أما سنة فأكثر كانت النسبة ٢٢.٢%.

وكذلك تم في قائمة الفحص التعريف بمتغيرات الدراسة لغرض ان تكون الإجابات دقيقة من قبلهم ولكل من معايير GRI ومبادئ الحوكمة البيئية الخاصة بالأداء البيئي، وكانت تفاصيل قائمة الفحص كما يأتي: وتم الاجابة على القائمة من قبل عينة البحث، وبلغ عدد قوائم الفحص الموزعة على العاملين في معمل سمنت بادوش (١١٥) قائمة فحص وتم الاعتماد على (٧٢) وكانت اسئلة قائمة الفحص ٢٤ سؤال وفق أربع محاور كالاتي:

الجدول (٣): محاور قائمة الفحص

ت	المحور الأول: التنمية المستدامة ومعايير GRI البيئية	مطبق	غير مطبق
١	معايير GRI الخاصة بالمواد تعمل على بيان كمية ونوعية المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل النفايات أو إعادة تدوير المواد.		
٢	معايير GRI الخاصة بالطاقة تعمل على تحديد كميات الطاقة المستهلكة ومصادر ها في العملية الإنتاجية والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل الاستهلاك وتحسين كفاءة استخدام الطاقة.		
٣	معايير GRI الخاصة بالمياه تعمل على تحديد كمية المياه المستخدمة ومصادر ها وكفاءة استخدامها في العملية الإنتاجية (أساسي أو مساند) والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل الاعتماد على الموارد المائية وإعادة تدويرها وعدم استخدام المياه الصالحة للشرب في العملية الإنتاجية.		
٤	معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي تعمل على تسخير الجهود لحماية وصيانة المساحات الخضراء ضمن بيئة العمل والحفاظ على الطبيعة والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تعزيز الحفاظ على التنوع البيئي وإعادة تاهيل المناطق المتدهورة وزيادة المساحات الخضراء لتعزيز الاستدامة.		
٥	معايير GRI الخاصة بالانبعاثات تركز على تقليل انبعاثات الغازات وتحسين استخدام الطاقة وتبني تقنية مخفضة للانبعاثات والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل الانبعاثات عبر تبني ممارسات وتقنية مستدامة خلال العملية الإنتاجية والالتزام بالمعايير والقوانين البيئية المتعلقة بالانبعاثات.		
٦	معايير GRI الخاصة بالنفايات تركز على تقليل النفايات إلى اقصى حد ممكن عبر تبني ممارسات مستدامة وبرامج إعادة التدوير والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف القضاء على الهدر وتقليل الأضرار بالبيئة وتحسين كفاءة استخدام المواد.		
ت	المحور الثاني: العدالة البيئية ومعايير GRI البيئية	مطبق	غير مطبق
١	معايير GRI الخاصة بالمواد تركز على ضمان أن تكون المواد المستخدمة من مصادر مستدامة لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية للحفاظ على المجتمعات والأفراد وعدم الأضرار بهم.		
٢	معايير GRI الخاصة بالطاقة تركز على ضمان الوصول إلى مصادر الطاقة النظيفة لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان توفير الطاقة النظيفة والمتجددة للجميع.		
٣	معايير GRI الخاصة بالمياه تركز على ضمان وصول المياه لكافة افراد المجتمع لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان توفير المياه النظيفة لكافة الافراد والعمل على تقليل الهدر وتعزيز دور المعمل في إدارة واستهلاك المياه في العملية الإنتاجية.		

٤		معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي تركز على الحفاظ على المساحات الخضراء في بيئة العمل لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان توفير بيئة عمل سليمة تساعد على الابتكار والانجاز وتعزيز مسؤولية المعمل في الحفاظ على البيئة.
٥		معايير GRI الخاصة بالانبعاثات تركز على تقليل الانبعاثات البيئية الناتجة عن العمليات الإنتاجية لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان تقليل التأثيرات السلبية للإنتاج على البيئة.
٦		معايير GRI الخاصة بالنفايات تعمل على تقليل كميات النفايات الناتجة عن العمليات الإنتاجية لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان تعزيز الأداء البيئي للمعمل في مجال إدارة النفايات وتقليل التأثيرات السلبية على المجتمع.
ت	مطبق	المحور الثالث: الحيطه ومعايير GRI البيئية
١		معايير GRI الخاصة بالمواد تركز على استراتيجيات إدارة المواد والتزام المعمل بمعايير المواد المستدامة في سلسلة التوريد لكي تحقق الحيطه والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لتشجيع وتقليل استخدام المواد المضرة بالافراد والبيئة والاحتياط لأي طفرات في الطلب على الإنتاج.
٢		معايير GRI الخاصة بالطاقة تعمل على تشجيع المعمل بالاعتماد على سياسات وممارسات تسهم في استدامة الطاقة وتقليل الاعتماد على مصادر الطاقة غير المستدامة لكي تحقق الحيطه والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يدفع الشركات للامتثال للتشريعات والمعايير الدولية البيئية في مجال استخدام الطاقة.
٣		معايير GRI الخاصة بالمياه وادارتها واستخدامها بشكل مستدام وتبني استراتيجيات لتقليل استهلاك المياه لكي تحقق الحيطه والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية من خلال دعمه للمعمل في تطوير وتنفيذ سياسات تهدف إلى استدامة الموارد المائية وتحسين كفاءتها.
٤		معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي يشجع على تنفيذ سياسات وممارسات تعزز المساحات الخضراء لكي تحقق الحيطه والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية من خلال تشجيع المعمل على الالتزام بالمعايير البيئية الخاصة بالمساحات الخضراء ووفق مساحة المعمل و عبر استخدام سياسة التشجير والحفاظ على البيئة.
٥		معايير GRI الخاصة بالانبعاثات إذ يدفع المعمل على تبني استراتيجيات لتقليل الغازات وتسخير جهود المعمل لاستخدام تقنيات نظيفة لكي تحقق الحيطه والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية عبر تشجيع استخدام ابتكارات تحسن الأداء البيئي ونقل الاضرار والمخاطر الناتجة عن أداء عملياتها.
٦		معايير GRI الخاصة بالنفايات تشجع على تبني ممارسات تهدف إلى تقليل النفايات الناتجة عن العمليات الإنتاجية لكي تحقق الحيطه والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يدفع المعمل لاعتماد نظم إدارة مستدامة للنفايات ومعالجتها بطرق صديقة للبيئة.
ت	مطبق	المحور الرابع: المشاركة والمسؤولية والمساءلة ومعايير GRI (الحوكمة البيئية)
١		معايير GRI الخاصة بالمواد تشجع على استخدام كميات وأنواع المواد المستدامة وإجراءات التقليل من اثرها البيئي لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يدفع المعمل ليكون أكثر شفافية في إدارة واستخدام المواد عبر تقارير واضحة تبين صرف المواد وبحكمة وباستدامة.
٢		معايير GRI الخاصة بالطاقة يشجع على أن يكون أكثر شفافية في كيفية استخدام وإدارة الطاقة عبر تقارير شفافة تعكس المعلومات بصورة ملائمة لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يؤدي إلى تحسين دقة وجودة المعلومات البيئية المقدمة والخاصة باستهلاك الطاقة في العملية الإنتاجية.
٣		معايير GRI الخاصة بالمياه تشجع على بيان كميات الاستهلاك للموارد المائية وكيفية ادارتها واستخدامها خلال العملية الإنتاجية لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يشجع المعمل على تحسين الشفافية في كيفية استهلاك المياه والمسؤولية في استخدامها.
٤		معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي تركز على المبادرات القائمة على تخصيص مساحات خضراء وحمايتها وادارتها في بيئة العمل لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية إذ تشجع المعمل على أن يكون ذو شفافية ومسؤولية في إدارة وزيادة المساحات الخضراء للمساهمة في تعزيز بيئة العمل.
٥		معايير GRI الخاصة بالانبعاثات تركز على الغازات المختلفة فضلا عن اتباع استراتيجيات فعالة لتقليلها لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لتشجيع المعمل على أن يكون أكثر شفافية في قياس وإدارة الانبعاثات عبر الشفافية والمسؤولية تجاه البيئة التي تعمل فيها.
٦		معايير GRI الخاصة بالنفايات تركز على تحديد أنواع وكميات النفايات وأساليب التخلص منها أو إعادة تدويرها لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لتشجيع المعمل على تحسين الشفافية

والمسؤولية في كيفية إدارة النفايات عبر تقديم تقارير توضح مدى التزامها بالمعايير والتشريعات البيئية الدولية.

وسيتم التعليق على الجدول اعلاه وفق نتائج الاجابات في ادناه وكانت نتائج الإجابات من قبل العاملين كما يأتي:

الجدول (٢٤): نسب قائمة الفحص

نسب ما هو مطبق وغير مطبق								تسلسل المحاور
المحور الرابع المشاركة والمسؤولية والمساءلة ومعايير GRI الحوكمة البيئية		المحور الثالث الحيطة ومعايير GRI البيئية.		المحور الثاني العدالة البيئية ومعايير GRI البيئية		المحور الأول التممية المستدامة ومعايير GRI البيئية		المحاور
لا	نعم	غير مطبق	مطبق	غير مطبق	مطبق	غير مطبق	مطبق	
						٣٥%	٦٥%	1
						٢٢%	٧٢%	
						٤٤%	٥٦%	
						١٦%	٨٤%	
						32%	68%	
						٤٩%	٥١%	
				٤٨%	٥٢%			٢
				٣٦%	٦٤%			
				٧٥%	٢٥%			
				١٢%	٨٨%			
				٢٣%	٧٧%			
				٩%	٩١%			
		١١%	٧٩%					3
		١٢%	٨٨%					
		٣٩%	٦١%					
		٢٣%	٧٧%					
		٤٨%	٥٢%					
		٥٠%	٥٠%					
١%	٩٩%							٤
١٥%	٨٥%							
٤٠%	٦٠%							
١٨%	٨٢%							
28%	72%							
١٠%	٩٠%							

المصدر: من اعداد الباحث

ثانياً: التحليل الوصفي لموقف معمل سمنت بادوش

المحور الأول: التتمية المستدامة ومعايير GRI البيئية

يستنتج الباحث مما سبق في الفقرة الأولى (معايير GRI الخاصة بالمواد تعمل على بيان كمية ونوعية المواد المستخدمة في العملية الإنتاجية والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل النفايات أو إعادة تدوير المواد) وكانت نسبة الاتفاق ٦٥% وذلك لان اتباع المعمل لمعايير الـ GRI في تقييم الأداء البيئي سيعزز وينعكس على الحوكمة بشكل إيجابي.

أما الفقرة الثانية (معايير GRI الخاصة بالطاقة تعمل على تحديد كميات الطاقة المستهلكة ومصادر ها في العملية الإنتاجية والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل الاستهلاك وتحسين كفاءة استخدام الطاقة) وكانت نسبة الاتفاق ٧٢% وذلك لان اتباع المعمل لمعايير الـ GRI في تقييم الأداء البيئي سيعزز وينعكس على الحوكمة بشكل إيجابي.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثالثة (معايير GRI الخاصة بالمياه تعمل على تحديد كمية المياه المستخدمة ومصادر ها وكفاءة استخدامها في العملية الإنتاجية (أساسي أو مساند) والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل الاعتماد على الموارد المائية وإعادة تدويرها وعدم استخدام المياه الصالحة للشرب في العملية الإنتاجية) فقد بلغت نسبة الإجابات ٥٦% وذلك لان اتباع المعمل لمعايير الـ GRI في تقييم الأداء البيئي سيعزز وينعكس على الحوكمة بشكل لا بأس به.

أما فيما بالفقرة الرابعة (معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي تعمل على تسخير الجهود لحماية وصيانة المساحات الخضراء ضمن بيئة العمل والحفاظ على الطبيعة والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تعزيز الحفاظ على التنوع البيئي وإعادة تأهيل المناطق المتدهورة وزيادة المساحات الخضراء لتعزيز الاستدامة.) فقد بلغت ٨٤% وذلك لان اتباع المعمل لمعايير الـ GRI في تقييم الأداء البيئي سيعزز وينعكس على الحوكمة بشكل لا بأس به.

أما فيما يتعلق بالفقرة الخامسة (معايير GRI الخاصة بالانبعاثات تركز على تقليل انبعاثات الغازات وتحسين استخدام الطاقة وتبني تقنية مخفضة للانبعاثات والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف تقليل الانبعاثات عبر تبني ممارسات وتقنية مستدامة خلال العملية الإنتاجية والالتزام بالمعايير والقوانين البيئية المتعلقة بالانبعاثات) اذ بلغت نسبة الإجابات ٦٨% وذلك لان اتباع المعمل لمعايير الـ GRI في تقييم الأداء البيئي سيعزز وينعكس على الحوكمة بشكل لا بأس به.

أما فيما يتعلق بالفقرة السادسة (معايير GRI الخاصة بالنفايات تركز على تقليل النفايات إلى اقصى حد ممكن عبر تبني ممارسات مستدامة وبرامج إعادة التدوير والتي تحقق الحوكمة البيئية من ناحية التنمية المستدامة بهدف القضاء على الهدر وتقليل الاضرار بالبيئة وتحسين كفاءة استخدام المواد) وقد كانت النسبة ٥١% وهي نسبة مقبولة مقارنة بباقي الفقرات الخاصة بالأداء.

المحور الثاني: العدالة البيئية ومعايير GRI البيئية

فيما يتعلق بالفقرة الأولى (معايير GRI الخاصة بالمواد تركز على ضمان أن تكون المواد المستخدمة من مصادر مستدامة لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية للحفاظ على المجتمعات والافراد وعدم الاضرار بهم) فان نسبة عدم تطبيق ديوان الرقابة المالية بلغت ٩٦%، اذ ان التحقق من مدى تطبيق أنشطة الدولة في الوحدات العراقية امر ضروري فمن المهم التأكد من مدى امتثال الوحدات لبرامج الدولة او الدولية للبيئة فهذا الامر يعرض الوحدات للمساءلة القانونية من قبل الدولة.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية (معايير GRI الخاصة بالطاقة تركز على ضمان الوصول إلى مصادر الطاقة النظيفة لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان توفير الطاقة النظيفة والمتجددة للجميع) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق ١٠٠%، وتعد هذه الفقرة مهمة جدا لان عدم تدقيقها يجعل الوحدات قادرة على عدم نشر تقاريرها المالية للمستفيدين مما يجعل الوحدات تستخدم المورد المالي بحرية تامه دون مراعاة الجوانب البيئية اذ يجب على الجهات والأفراد الذين يديرون الموارد المالية أن يكونوا مسؤولين عن القرارات المالية التي يتخذونها وعن التأكد من أن الموارد تستخدم بشكل مستدام وفعال ليس للأغراض المالية فقط وانما البيئية ايضاً.

وفيما يتعلق بالفقرة الثالثة (معايير GRI الخاصة بالمياه تركز على ضمان وصول المياه لكافة افراد المجتمع لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان توفير المياه النظيفة لكافة الافراد والعمل على تقليل الهدر وتعزيز دور المعمل في إدارة واستهلاك المياه في العملية الإنتاجية) فقد بلغت نسبة عدم التطبيق ١٠٠%، فان الديوان يقوم بتدقيق الأنظمة والمعالجات المالية بما في ذلك تقييم الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

أما الفقرة الرابعة (معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي تركز على الحفاظ على المساحات الخضراء في بيئة العمل لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان توفير بيئة عمل سليمة تساعد على الابتكار والانجاز وتعزيز مسؤولية المعمل في الحفاظ على البيئة) فقد بلغت نسبة التطبيق ٢٣% اذ يكتفي ديوان الرقابة المالية بتدقيق نظام الرقابة الداخلية ووظائف التدقيق الداخلي ويهمل البيئية وهذا يدل على وجود تفاوت في الوعي البيئي بين المدققين.

أما الفقرة الخامسة (معايير GRI الخاصة بالانبعاثات تركز على تقليل الانبعاثات البيئية الناتجة عن العمليات الإنتاجية لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان تقليل التأثيرات السلبية للإنتاج على البيئة) اذ بلغت نسبة تطبيقها ٨٧%، وهو مؤشر محاسبي جيد من الناحية المالية ولكنه مؤشر سيء فيما يتعلق بالجوانب البيئية.

أما الفقرة السادسة (معايير GRI الخاصة بالنفائيات تعمل على تقليل كميات النفائيات الناتجة عن العمليات الإنتاجية لكي تحقق العدالة البيئية والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لضمان تعزيز الأداء البيئي للمعمل في مجال إدارة النفائيات وتقليل التأثيرات السلبية على المجتمع) فقد بلغت نسبة

عدم التطبيق ١٠٠%، فمن النواحي البيئية فان تدقيق البيانات النوعية يعد أكثر فائدة في ايضاح الأداء البيئي فهو يقدم مالا يتم ايضاحه من النواحي المالية.

المحور الثالث: الحيطة ومعايير GRI البيئية

في الفقرة الأولى (معايير GRI الخاصة بالمواد تركز على استراتيجيات إدارة المواد والتزام المعمل بمعايير المواد المستدامة في سلسلة التوريد لكي تحقق الحيطة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لتشجيع وتقليل استخدام المواد المضرة بالافراد والبيئة والاحتياط لأي طفرات في الطلب على الإنتاج) بلغت نسبة الاتفاق ٧٩% فهي نسبة تشير الى اتفاقاً واسعاً وتأييداً قوياً لأهمية إدارة المواد المستدامة والتزام المعمل بالمعايير البيئية والاجتماعية في سلسلة التوريد، مما يعزز من أهمية تلك الاستراتيجيات في تحقيق الأهداف المستدامة وتقليل التأثيرات السلبية على البيئة والمجتمع.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية (معايير GRI الخاصة بالطاقة تعمل على تشجيع المعمل بالاعتماد على سياسات وممارسات تسهم في استدامة الطاقة وتقليل الاعتماد على مصادر الطاقة غير المستدامة لكي تحقق الحيطة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يدفع الشركات للامتثال للتشريعات والمعايير الدولية البيئية في مجال استخدام الطاقة) فقد بلغت نسبة الاتفاق ٨٨%، وهي تشير الى عكس اتفاقاً واسعاً وتأييداً قوياً للغاية لأهمية استدامة الطاقة وتقليل الاعتماد على مصادر الطاقة غير المستدامة، مما يعزز من أهمية تلك السياسات والممارسات في تحقيق الأهداف البيئية ودفع الشركات للامتثال للتشريعات والمعايير الدولية البيئية.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثالثة (معايير GRI الخاصة بالمياه وادارتها واستخدامها بشكل مستدام وتبني استراتيجيات لتقليل استهلاك المياه لكي تحقق الحيطة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية من خلال دعمه للمعمل في تطوير وتنفيذ سياسات تهدف إلى استدامة الموارد المائية وتحسين كفاءتها) فقد بلغت نسبة الاتفاق ٦١% فهي نسبة تشير الى عكس توافقاً معتدلاً وتأييداً معقولاً لأهمية إدارة المياه بشكل مستدام وتبني استراتيجيات لتقليل استهلاك المياه، ولكنها تشير أيضاً إلى وجود بعض التحديات أو الاختلافات في الآراء التي قد تحتاج إلى معالجة لزيادة التأييد والتوافق حول هذه المعايير.

أما فيما يتعلق بالرابعة (معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي يشجع على تنفيذ سياسات وممارسات تعزز المساحات الخضراء لكي تحقق الحيطة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية من خلال تشجيع المعمل على الالتزام بالمعايير البيئية الخاصة بالمساحات الخضراء ووفق مساحة المعمل وعبر استخدام سياسة التشجير والحفاظ على البيئة) فقد بلغت نسبة الاتفاق ٧٧% فهي نسبة تشير الى اتفاقاً واسعاً وتأييداً قوياً لأهمية تنفيذ سياسات وممارسات تعزز المساحات الخضراء وتحقق الحيطة كأحد

أبعاد الحوكمة البيئية، مما يعزز من أهمية تلك السياسات والممارسات في تحقيق الأهداف البيئية والتنوع البيولوجي.

أما فيما يتعلق الخامسة (معايير GRI الخاصة بالانبعاثات إذ يدفع المعمل على تبني استراتيجيات تقليل الغازات وتسخير جهود المعمل لاستخدام تقنيات نظيفة لكي تحقق الحيطة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية عبر تشجيع استخدام ابتكارات تحسن الأداء البيئي وتقلل الاضرار والمخاطر الناتجة عن أداء عملياتها) فقد بلغت نسبة الاتفاق ٥٢% فهي نسبة تشير الى توافقاً معتدلاً وتبايناً في الآراء حول أهمية وفعالية تبني استراتيجيات تقليل الانبعاثات واستخدام التقنيات النظيفة لتحقيق الحيطة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى ضرورة معالجة التحفظات وتعزيز الوعي حول فوائد هذه الاستراتيجيات لزيادة التأييد والتوافق.

أما فيما يتعلق بالفقرة السادسة (معايير GRI الخاصة بالنفايات تشجع على تبني ممارسات تهدف إلى تقليل النفايات الناتجة عن العمليات الإنتاجية لكي تحقق الحيطة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يدفع المعمل لاعتماد نظم إدارة مستدامة للنفايات ومعالجتها بطرق صديقة للبيئة) فقد بلغت نسبة الاتفاق ٥٠%، وان هذا الامر يشير الى ان تعكس وجود تباين واضح في الآراء حول أهمية تبني ممارسات تهدف إلى تقليل النفايات الناتجة عن العمليات الإنتاجية وتحقيق الحيطة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى ضرورة معالجة التحفظات وتعزيز الوعي والجهود لتحقيق توافق أكبر حول هذه المعايير.

المحور الرابع: المشاركة والمسؤولية والمساءلة ومعايير GRI الحوكمة البيئية

يستنتج الباحث من الفقرة الأولى (معايير GRI الخاصة بالمواد تشجع على استخدام كميات وأنواع المواد المستدامة وإجراءات التقليل من أثرها البيئي لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يدفع المعمل ليكون أكثر شفافية في إدارة واستخدام المواد عبر تقارير واضحة تبين صرف المواد وبحكمة وباستدامة) فقد بلغت نسبة الاتفاق ٩٩% فهو يشير الى ان تعكس اتفاقاً شبه كامل وتأييداً قوياً لأهمية تشجيع استخدام المواد المستدامة وإجراءات التقليل من أثرها البيئي لتحقيق المشاركة والمسؤولية والمساءلة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى التزام قوي ووعي واسع بأهمية هذه المعايير والممارسات في تحقيق الاستدامة والشفافية في إدارة المواد.

أما فيما يتعلق بالفقرة الثانية (معايير GRI الخاصة بالطاقة يشجع على أن يكون أكثر شفافية في كيفية استخدام وإدارة الطاقة عبر تقارير شفافة تعكس المعلومات بصورة ملائمة لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يؤدي إلى تحسين دقة وجودة المعلومات البيئية المقدمة والخاصة باستهلاك الطاقة في العملية الإنتاجية) فقد كانت بنسبة الاتفاق ٨٥%، فهي نسبة تشير تعكس اتفاقاً واسعاً وتأييداً قوياً لأهمية الشفافية في كيفية استخدام وإدارة الطاقة، وتقديم تقارير شفافة لتحقيق المشاركة والمسؤولية والمساءلة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما

يشير إلى التزام قوي ووعي واسع بأهمية هذه المعايير والممارسات في تحسين دقة وجودة المعلومات البيئية المقدمة والخاصة باستهلاك الطاقة.

أما الفقرة الثالثة (معايير GRI الخاصة بالمياه تشجع على بيان كميات الاستهلاك للموارد المائية وكيفية ادارتها واستخدامها خلال العملية الإنتاجية لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية مما يشجع المعمل على تحسين الشفافية في كيفية استهلاك المياه والمسؤولية في استخدامها) فقد كانت بنسبة ٦٠%، بالتالي فهي تعكس توافقاً معقولاً ودعماً معتدلاً لأهمية بيان كميات استهلاك الموارد المائية وكيفية إدارتها واستخدامها لتحقيق المشاركة والمسؤولية والمساءلة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى وجود أساس جيد، ولكن هناك مجالاً لتحسين التوافق والالتزام بهذه المعايير والممارسات.

أما الفقرة الرابعة (معايير GRI الخاصة بالتنوع البيولوجي تركز على المبادرات القائمة على تخصيص مساحات خضراء وحمايتها وادارتها في بيئة العمل لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية إذ تشجع المعمل على أن يكون ذو شفافية ومسؤولية في إدارة وزيادة المساحات الخضراء للمساهمة في تعزيز بيئة العمل) فقد كانت نسبة ٨٢%، بالتالي فان تعكس اتفاقاً واسعاً وتأييداً قوياً لأهمية المبادرات التي تركز على تخصيص وحماية وإدارة المساحات الخضراء لتحقيق المشاركة والمسؤولية والمساءلة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى التزام قوي ووعي واسع بأهمية هذه المعايير والممارسات في تعزيز بيئة العمل والاستدامة البيئية.

أما الفقرة الخامسة (معايير GRI الخاصة بالانبعاثات تركز على الغازات المختلفة فضلا عن اتباع استراتيجيات فعالة لتقليلها لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لتشجيع المعمل على أن يكون أكثر شفافية في قياس وإدارة الانبعاثات عبر الشفافية والمسؤولية تجاه البيئة التي تعمل فيها) فقد كانت الإجابة نعم بنسبة ٧٢%، هو مؤشر يدل على اتفاقاً ملحوظاً وتأييداً قوياً لأهمية التركيز على الغازات المختلفة واتباع استراتيجيات فعالة لتقليلها لتحقيق المشاركة والمسؤولية والمساءلة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى التزام جيد ووعي واسع بأهمية هذه المعايير والممارسات في إدارة الانبعاثات وتحقيق الاستدامة البيئية

أما الفقرة السادسة (معايير GRI الخاصة بالنفايات تركز على تحديد أنواع وكميات النفايات وأساليب التخلص منها أو إعادة تدويرها لكي تحقق المشاركة والمسؤولية والمساءلة والتي تعد من ابعاد الحوكمة البيئية لتشجيع المعمل على تحسين الشفافية والمسؤولية في كيفية إدارة النفايات عبر تقديم تقارير توضح مدى التزامها بالمعايير والتشريعات البيئية الدولية) فقد بلغت نسبة بنسبة ٩٠%، تعكس اتفاقاً واسعاً وتأييداً قوياً لأهمية تحديد أنواع وكميات النفايات وأساليب التخلص منها أو إعادة تدويرها لتحقيق المشاركة والمسؤولية والمساءلة كأحد أبعاد الحوكمة البيئية، مما يشير إلى التزام قوي

ووعي واسع بأهمية هذه المعايير والممارسات في تحسين الشفافية والمسؤولية في إدارة النفايات والالتزام بالمعايير والتشريعات البيئية الدولية.

ثالثاً: الاستنتاجات

تعد الإستنتاجات الخلاصة الفكرية للدراسة، والغاية التي قامت من أجلها، والثمار التي توصلت إليها، ليستعرضها الباحث على النحو الآتي:

١. عدم وجود برنامج لتقييم الأداء البيئي متخصص بالوحدات الاقتصادية يتضمن الجوانب (المالية والالتزام والاداء) كافة يستند الى التشريعات والقوانين والتعليمات المحلية والمعايير والاتفاقيات ذات العلاقة بالبيئة.
٢. أن اعتماد معايير GRI في عملية تقويم الأداء البيئي يعمل بشكل كبير في تعزيز شفافية العمليات والإجراءات البيئية، مما يؤدي الى زيادة مستوى المساءلة لدى الجهات المختلفة.
٣. هناك تأثيراً إيجابياً لتطبيق هذه المعايير على تحسين حوكمة القطاع العام، إذ يؤدي إلى تعزيز الثقة بين المواطنين والإدارة العامة، وتحقيق مستويات أعلى من الكفاءة والفاعلية في إدارة الموارد البيئية.
٤. توحيد التقارير المالية وغير المالية: تطبيق معايير GRI يتطلب دمج التقارير المالية مع التقارير البيئية والاجتماعية، مما يعزز الشفافية ويقدم صورة شاملة عن أداء الشركة.
٥. تعد التنمية المستدامة من المناهج الأساسية للحياة يتم فيها تلبية الاحتياجات الأساسية (الضرورية) للجيل الحالي بصورة متساوية، وإستخدامها بدون إسراف (الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة) للحفاظ على نصيب الاجيال القادمة من دون الحاق اي ضرر في الطبيعة.

رابعاً: المقترحات

١. ضرورة توجيه الاهتمام من ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال الافصاح في التقارير عن الامور البيئية التي لم تفصح عنها الادارة، ومطالبة الرقباء الماليين بإجراءات تحليل البيانات المالية من منظور بيئي لتحديد المجالات التي يجب متابعتها.
٢. ضرورة توسيع نطاق تطبيق هذه المعايير وتكثيف الجهود لتوعية المسؤولين بأهميتها وفوائدها، فضلاً عن تعزيز التدريب والتطوير المستمر في مجال الحوكمة البيئية.
٣. ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية بتعزيز قدراته الرقابية وإجراءاته في مجال النشاط البيئي بالاستعانة بمتخصصين بالأمور الفنية البيئية لتكون النتائج المتحققة من هذه التكاليفات رصينة وتتمتع بدقة عالية.
٤. العمل على تطبيق إطار مبادرة التقارير العالمية GRI والذي يعد إطار مؤسسي يتسم بالشفافية والشمولية والفعالية يعزز تحقيق التنمية المستدامة في الوحدات الاقتصادية والافصاح عنها،

ويعمل على وضع حلول لمواجهة التحديات المحلية وعلى مستوى العالم والتي تعترض تحقيق الإفصاح الكافي في ضوء التنمية المستدامة.

٥. ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتحقيق فهم كافٍ وتوصيل تأثيرها على قضايا الاستدامة الحيوية وادارتها والابلاغ في ضوءها مما يسمح بأداء جاد وفاعل نحو توليد منافع اجتماعية وبيئية واقتصادية لكافة الاطراف المستفيدة بتطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية بهدف بناء مجتمع عالمي مزدهر يرتفع بالبشرية ويعمل على تعزيز الموارد التي تعتمد كل الحياة عليها.

المصادر:

١. ابراهيم ، سحر طلال ، ٢٠١٣ ، تقييم اداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الاداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخامس والثلاثون ، العراق.
٢. ابو عصيدة ، ابراهيم عبدالله سعيد ، عسيري ، محمد عامر عيسى ، ٢٠٢٢ ، اثر استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقويم الاداء الاستراتيجي في جامعة الملك خالد ، مجلة بحوث الاقتصاد ، المجلد ٣ ، العدد ١ ، العراق.
٣. البرزنجي، بهار خالد مصطفى، (٢٠٠٨)، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الاداء بالتنظير على معمل سميت سرجنار في محافظة السلبيانية، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق
٤. البستنجي، يوسف مصطفى عيسى، ٢٠١٨ ، درجة ممارسة القادة الأكاديميين في الجامعات الأردنية للحوكمة في العاصمة عمان وعلاقتها بدرجة توافر معايير (سنة سيجما) من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
٥. البكري ، عبدالله غالب جواد، والربيعي ، سلمى منصور سعد، ٢٠٢١ ، دور تقنية المحاسبة عن الانجاز في تقويم الاداء-دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخامس والستين، العراق
٦. الجبوري، علاء رشيد، (٢٠١٨)، دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم اداء البرامج والسياسات لتحقيق التنمية المستدامة – بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية، اطروحة دكتوراه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق
٧. الحلفي، عبدالكريم خلف سودي، ٢٠٠٨، تقويم الاداء البيئي من منظور مالي (بحث تطبيقي لبرنامج تقويم اداء بيئي في الشركة العامة لصناعة البطاريات)، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق.
٨. الخيكانى ، حيدر عمران سهر ، الحسيني ، عبد الامير ياسين ، ٢٠٢٢ ، دور الرقابة الداخلية في تقويم الاداء المالي للوحدات الخدمية – دراسة تطبيقية في دائرة صحة بابل، مجلة الغري للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد ١٨ ، العدد ٣، العراق.

٩. سلمان ، سجي محمد ، ٢٠٢٣ ، تقويم الاداء المستدام للوحدات الاقتصادية باستعمال التقارير المتكاملة بالتطبيق على الشركة العامة للمنتوجات الغذائية ، رسالة ماجستير ، كلية اقتصاديات الاعمال ، جامعة النهرين ، العراق.
١٠. القصاب، عمر كمال الدين مصطفى، ٢٠٢٢، تقويم إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات الحكومية المتضررة من الأعمال الحربية وفق مبادئ حوكمة القطاع العام (دراسة في عينة من الوحدات الحكومية لمحافظة نينوى)، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
١١. مسلم، بسام، ٢٠١٦، مستوى ممارسة مبادئ الحوكمة الجيدة في الجامعات اليمنية دراسة ميدانية في جامعة العلوم والتكنولوجيا، مجلة الدراسات الاجتماعية، المجلد ٢٢، العدد ٤٩، اليمن.
١٢. هندل ، خالد صباح علي ، (٢٠١٦) ، تدقيق اداء مؤسسات التعليم العالي في ظل معايير تأكيد الجودة والاعتماد الاكاديمي / نموذج مقترح ، اطروحة دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد، العراق.

13. Blocher, Edwad J., Stout, David E., Cokins, Gary, Cost Management : A Strategic Emphasis" 5th ed., McGraw-Hill Co., 2010.
14. Ensslin, SR., Rodrigues , KT., Yoshiura, Ljm., Dasilva, jc., (2022). Organizational Performance Management and the 'Sustainability' of the Performance Evaluation System: A View Guided by the Integrative Review Perspective, Vol(14), No(17(
15. Hamad, S., Draz, M. U., & Lai, F. W. (2020). The impact of corporate governance and sustainability reporting on integrated reporting: A conceptual framework. Sage Open, vol (10) , No(2(
16. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M.,& Rajan, Madhav V., "Cost Accounting A Managerial Emphasis" , Fifteenth Edition, by Pearson Education, 2016
17. Luo, L., & Tang, Q. (2023). The real effects of ESG reporting and GRI standards on carbon mitigation: International evidence. Business Strategy and the Environment, Vol(32), No(6), 2985-3000.
18. Matsumura, E. M., Prakash, R., & Vera-Munoz, S. C. (2014). Firm-value effects of carbon emissions and carbon disclosures. The accounting review, Vol (89), No (2), 695-724.
19. Orazalin, N., & Mahmood, M. (2020). Determinants of GRI-based sustainability reporting: evidence from an emerging economy. Journal of Accounting in Emerging Economies, vol(10), no (1)
20. Price, M, Harvey, C, Maclean, M , (2018) From Cadbury to Kay: discourse, intertextuality and the evolution of UK corporate governance. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol (31) No(5).

