وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة

تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة

(بحث تطبيقي في شركات القطاع الزراعي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)

أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعةُ كربلاءَ
وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة
تقدم بها الطالب:

باسم عبد الحسن عبود القصاب

بإشراف
أ.م. د. جاسم عيدإن براك المعموري

2024 م 1445 هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

وَٱلۡأَرۡضَ مَدَدۡنَٰهَا وَأَلۡقَيۡنَا فِيهَا رَوَٰسِيَ وَأَنۢبَتۡنَا فِيهَا مِن كُلِّ شَيۡءٖ مَّوۡزُونٖ (19)

وَجَعَلۡنَا لَكُمۡ فِيهَا مَعَٰيِشَ وَمَن لَّسۡتُمۡ لَهُۥ بِرَٰزِقِينَ (20) وَإِن مِّن شَيۡءٍ الا عِندَنَا

خَزَآئِنُهُۥ وَما نُنَزِّلُهُۥ الا بِقَدَرٖ مَّعۡلُومٖ (21)

صدقَ اللهُ العلي العظِيم

سورة الحجر (19-21)

إقرار المشرف

أشهد أنّ إعداد الأطروحة الموسومة بـ (**تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة**) والتي أعدها الطالب (**باسم عبد الحسن عبود القصاب**) قد جرى تحت إشرافي في قسم المحاسبة /في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة كربلاء، وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.

المشرف
أ.م.د. جاسم عيدان براك المعموري

(توصية السيد رئيس القسم)

(بناءً على توصية السيد المشرف أرشح الأطروحة للمناقشة)

أ.م.د. جاسم عيدان براك المعموري
رئيس قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء
/ / 2024

إقرار الخبير اللغوي

أقر بأن الأطروحة الموسومة بـ (تطبيق معيار محاسبة الاستدامة MP – FB وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة – دراسة تطبيقية) لطالب الدكتوراه (باسم عبد الحسن عبود القصاب) قسم المحاسبة، قد جرت مراجعتها من الجانب اللغوي من قبلي، حتى أصبحت ذات أسلوب لغوي سليم وخال من الأخطاء اللغوية، ولأجله وقعت.

م. م سلام سلمان حسين الربيعي

جامعة كربلاء

٣١ / ١٢ / ٢٠٢٣م

إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحـــن أعضاء اللجنة المشكلة لمناقشة الأطروحة الموسومة بـ (**تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة**) للطالب (**باسم عبد الحسن عبود القصاب**) قد اطلعنا عليها وناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدناها جديرة بالقبول لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة وبتقدير (**جيد جداً**).

أ.د. طلال محمد علي الججاوي
جامعة اشور
رئيساً

أ.د. محمد محمود جاسم الطائي
جامعة بابل- كلية الإدارة والاقتصاد
عضواً

أ.د. صلاح مهدي الكواز
جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد
عضواً

أ.م. د. أمل محمد سلمان التميمي
جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد
عضواً

أ. د. علي أحمد فارس
جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد
عضواً

أ.م.د. جاسم عيدان براك المعموري
جامعة كربلاء- كلية الادارة والاقتصاد
عضواً ومشرفاً

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على إقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على أطروحة الدكتوراه / قسم المحاسبة للطالب (**باسم عبد الحسن عبود القصاب**) الموسومة بـ (**تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة**) ، ارشح هذه الأطروحة للمناقشة.

ا.د. علي أحمد فارس

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة كربلاء على قرار توصية لجنة المناقشة.

أ.م.د. هاشم جبار الحسيني

عميد كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء

/ / 2024

الاهداء

إلى ...

الرحمة المُهداة النبي الاعظم (ص) وآله الاطهار (ع) ....

الأعلَونَ الذين قالوا لا بِملئ فِيهم من حَموا الارضَ والعِرض

شهداء العراق . . . . . جميلكم أكبر من إن نوافيه ...

من عَلموا وأجادوا أساتذتي الافاضل أعزهم الله ...

والديَ العزيزين . . . . . رحمهم الله

سكني وقرة العين, وفلذات الكبد احفادي رعاهم الله وحفظهم

أعزائي وإخوتي وكل من أسهم بهذا الجهد المتواضع

الباحث

الشكر والامتنان

وما توفيقي الا بالله عليهِ توكلتُ وإليه أنيب ، الحمد لله وحده وله الشكر على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع، والصلاة والسلام على سيد المرسلين نبيّ الرحمة محمد وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين.

يسرني إن أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى الاستاذ المشرف (الاستاذ المساعد الدكتور جاسم عيدان براك) رئيس قسم المحاسبة الذي شرفني بقبوله الاشراف على هذه الأطروحة وعلى دعمه,ولما بذله من جهد ووقت,ولما قدمه من النصح والارشاد والدعم المعنوي وتوفير المعلومات التي أسهمت بشكل كبير في إتمام هذه الأطروحة وإظهارها بهذا الشكل، فله مني جزيل الشكر والامتنان.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أساتذتي الكرام، السادة رئيس لجنة المناقشة وأعضائها المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وجهودهم المبذولة لإغنائها بملحوظاتهم القيمة وأُعبِّر لهم عن اعتزازي واحترامي الكبيرين.

وخالص الشكر والإمتنان أتقدم به إلى الاستاذ المقوم اللغوي والاستاذ المقوم العلمي.

وأقدم شكري وامتناني إلى السيد رئيس جامعة كربلاء (الاستاذ الدكتور باسم نائل السعيدي) والسيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد (الاستاذ المساعد الدكتور هاشم جبار الحسيني) .

كما أتقدم بكل الشكر وخالص العرفان وجميل الثناء لكل أساتذتي الافاضل في كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء (من لم يشكر المخلوق لم يشكر الخالق) لا سيما الذين تحملوا عبء تدريسنا في جميع مراحل الدراسة الجامعية لما بذلوه من جهد لأجل ما وصلت إليه اليوم بفضلهم, إذ لم يدَّخروا جهداً لتقديم كل ما هو جديد ومفيد من معلومات قيمة وتوجيه ونصيحة في أثناء دراستي, وأخص بالذكر منهم الاستاذ الدكتور طلال الججاوي, والاستاذ الدكتور أسعد العواد والاستاذ الدكتورصلاح الكواز, والاستاذ الدكتور حيدر المسعودي, والاستاذ المساعد الدكتور محمد وفي, والاستاذ الدكتور علي عبد الحسن, والاستاذ الدكتور علي أحمد فارس, والاستاذ الدكتور أحمد كاظم بريس, والاستاذ المساعد الدكتور محمد فاضل الياسري .

كما أخص بالشكر والامتنان جميع زملاء الدراسة إخوتي وأخواتي في دراسة الدكتوراه وكل من كان له دور في دعم هذه الأطروحة .

الباحث

المستخلص:

يهدف البحث إلى دراسة معيار (FB-MP) الذي يختص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان بالشركات الزراعية, ودراسة تأثيره في جودة الإبلاغ, فالشركات تعمل على تحقيق الاستدامة من طريق الالتزام بمعاييرها ومؤشرات قياسها, وهي أحد العوامل التي تُحسّن من جودة الإبلاغ, و قياس تأثير جودة الإبلاغ على قيمة الشركة, عَبر تحليل تقارير الشركات عينة البحث المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية. تنبع مشكلة البحث؛ في ضعف إفصاح الشركات العراقية العاملة في القطاع الزراعي و المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عن مؤشرات معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) في تقاريرها المنشورة, لدورها الرئيسي والمهم في تعزيز جودة الإبلاغ المالي, إذ أصبحت جودة الإبلاغ تحتل مكانة مهمه في عالم الأعمال اليوم لكونها تتسق مع معايير المحاسبة الدولية, ولما لها من أثر في تحسين قيمة الشركة , الا أنها لم تلقَ اهتماما كاملاً من قبل الشركات الزراعية في العراق, وتبرز أهمية البحث من أهمية معايير محاسبية الاستدامة (معايير SASB) ومؤشراتها التي تتضمن المعلومات المالية وغير المالية وإن تلك المعلومات تكمل بعضها بعضاً وتكون غير مظللة وتزيد من جودة التقارير, ما يزيد من ثقة الأطراف الخارجية بها لترشيد قراراتهم الاستثمارية. شملت الدراسة الشركات في قطاع الزراعة والبالغ عددها (4) شركات للمدة (2016-2022) إذ تم قياس مستوى الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية (معايير SASB) وذلك باستعمال معيار محاسبة الاستدامة والخاصة بصناعة اللحوم والدواجن والألبان معيار (FB-MP) . وقياس جودة الإبلاغ من طريق تحليل القوائم للشركات عينة البحث لمعرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المحاسبية باستعمال مؤشرات رصينة تتطابق مع ما جاء في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. وتم قياس قيمة الشركة باستعمال نموذج قياس Tobin's q للشركات عينة البحث, فضلاً عن اتباع الاساليب الاحصائية لاختبار فرضيات البحث ومعرفة حجم التأثيروالارتباط ومعامل التحديد باستعمال كل من برامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V23) وبرامج جدول البيانات Excel. وقد أظهرت أهم النتائج التي توصل إليها البحث: إن هنالك تأثيراً وارتباطاً بين معايير محاسبة الاستدامة وجودة الإبلاغ في التقارير وقيمة الشركة وهذا الارتباط متفاوت بين الطردي والعكسي والقوي والمتوسط.

ثبت المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة

الاية القرإنية	
إقرار المشرف	
إقرار المقوم اللغوي	
إقرار لجنة المناقشة	
إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا	
الاهداء	أ
الشكر والامتنإن	ب
المستخلص	ت
ثبت المحتويات	ث-ج
ثبت الجداول	ج- د
ثبت الاشكال	د-ذ
قائمة الملاحق	ذ
قائمة المختصرات	ذ-ر
المقدمةُ	2-1
الفصل الأولِ: منهجية البحث وأبحاث سابقه	22 – 3
المبحث الأول: منهجية البحث	8 -3
المبحث الثاني: دراسات سابقة	22-9
الفصل الثاني:مدخل فلسفي للتنمية المستدامة	76-23
المبحث الأول: فلسفة التنمية المستدامة	40-24
المبحث الثاني: محاسبة الاستدامة	58-41
المبحث الثالث: معايير ومؤشرات محاسبة الاستدامة الصادرة عن مجلس محاسبة الاستدامة (SASB)	76-59
الفصل الثالث: مدخل مفاهيمي لجودة الإبلاغ وقيمة الشركة	137-77
المبحث الأول : الإبلاغ عن الاستدامة	105-78
المبحث الثاني: صيغ الإبلاغ عن الاستدامة	117-79
المبحث الثالث: قيمة الشركة في ظل جودة الإبلاغ المستدام	137-118
الفصل الرابع : تحليل تأثير تطبيق معيار FB-MP في جودة الإبلاغ وقيمة الشركات عيتة البحث	182-138
المبحث الأول : نبذة عن سوق العراق للأوراق المالية وشركات القطاع الزراعي المدرجة فيه.	141-139
المبحث الثاني: قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في الشركات الزراعية على وفق معيار الاستدامة FB-MP .	150-142
المبحث الثالث: قياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث	168-151
المبحث الرابع: تطبيق (Tobin 's Q) لقياس قيمة الشركات عينة البحث في ظل تطبيق معيار محاسبة الاستدامة FB-MP	175-169
المبحث الخامس: اختبار فرضيات البحث	182-176
الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	188-183

المبحث الأول: الاستنتاجات	186-183
المبحث الثاني: التوصيات	188-186
المصادر	204-189
المستخلص باللغة الأنكليزية	X

ثبت الجداول

رقم الجدولِ	اسم الجدول	رقم الصفحةِ
2 – 1	بعض تعاريف الاستدامة التي قدمها بعض الكتاب والمؤسسات	30-28
2 – 2	المراحل التأريخية لتطور مفهوم التنمية المستدامة	32-30
2 – 3	خصائص التنمية المستدامة	34
2 – 4	التطور التأريخي وأهم الأطر للمحاسبة من أجل الاستدامة	62-60
2 – 5	تصنيف مجلس محاسبة الاستدامة لقطاعات الصناعات	74-73
3 – 1	مقارنة بين المداخل المختلفة لقياس جودة الإبلاغ	102-100
3 – 2	بعض آراء الباحثين عن التقارير الطوعية والالزامية للإبلاغ عن الاستدامة	112-111
3 – 3	مكونات رأس المال ومؤشرات الإبلاغ عنها	128-127
3 – 4	الطرائق والمؤشرات المستخدمة في قياس قيمة الشركة	135-133
4 -1	القطاعات وعدد الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2022	139
4 – 2	الشركات عينة البحث وتأريخ إدراجها ورأسمالها	140
4 – 3	موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها	114
4 – 4	موضوعات مقياس النشاط	141
4 – 5	موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها على وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي	143-142
4 – 6	موضوعات مقاييس النشاط للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي على وفق معيارFB-MP	143
4 – 7	موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها على وفق معيار (FB-MP)	144-143
4 – 8	موضوعات مقاييس النشاط للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني و الزراعي على وفق معيار -FB MP	145
4 – 9	موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها على وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي	146-145
4 -10	موضوعات مقاييس النشاط للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية وفق معيار-FB MP	147
4 – 11	موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها على وفق معيار (FB-MP) الخاص بصناعة اللحوم والدواجن للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي	148-147
4 – 12	موضوعات مقاييس النشاط للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية على وفق معيارFB-MP	148
4 – 13	مقارنة بين مستويات الإفصاح عن الاستدامة وفق معيار(FB-MP) للشركات عينة البحث	149
4 – 14	قياس جودة الإبلاغ عن طريق الخصائص النوعية للمعلومات	152-151
4 – 15	قياس جودة الإبلاغ في تقارير الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي للمدة (2016-2022)	153-152

4 – 16	قياس جودة الإبلاغ في القوائم الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي للمدة (2016-2022)	158-155
4 – 17	قياس جودة الإبلاغ في قوائم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية للمدة (2016-2022)	162-159
4 – 18	قياس جودة الإبلاغ في قوائم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية للمدة (2016-2022)	166-162
4 – 19	جدول مقارنة جودة الإبلاغ في التقارير للشركات عينة البحث	166
4 -20	لقيمة السوقية لأسهم الشركة الاهلية للإنتاج الحيواني	168
4 – 21	المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة على وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة الاهلية للإنتاج الحيواني	168
4 – 22	القيمة السوقية لأسهم الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي	170
4 – 23	المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة على وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي	170
4 – 24	القيمة السوقية لأسهم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية	171
4 – 25	المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة على وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية	172-171
4 – 26	القيمة السوقية لأسهم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية	172
4 – 27	المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة على وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية	173-172
4- 28	خلاصة نتائج متغيرات البحث	175
4 – 29	اختبار التوزيع الطبيعي	176
4 – 30	اختبار الفرضية الأولى	177
4 -31	اختبار الفرضية الثانية	177
4 – 32	ملخص إنموذج اختبار الفرضية الثالثة	178
4 – 33	تباين اختبار الفرضية الثالثة	178
4 – 34	معاملات دالة الأنحدار الفرضية الثالثة	179
4 –35	ملخص إنموذج اختبار الفرضية الرابعة	179
4 – 36	تباين اختبار الفرضية الرابعة	180
4 – 37	معاملات دالة الأنحدار الفرضية الرابعة	180
4 – 38	ملخص إنموذج اختبار الفرضية الخامسة	181
4 – 39	تباين اختبار الفرضية الخامسة	181
4 - 40	معاملات دالة الأنحدار الفرضية الخامسة	181

ثبت الاشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	رقم الصفحة
1-1	إنموذج البحث	21
1-2	الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة الاستدامة.	67
1- 3	جودة الإبلاغ المالي	93
2- 3	بناء القيمة	126

ثبت الملاحق

رقم الملحق	اسم الملحق	رقم الصفحةِ
1	ملحق	Ccv
2	ملحق	Ccvi
3	ملحق	Ccvii
4	ملحق	Ccvx

قائمة المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأنكليزية	مختصر المصطلح
رابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين	Association of Certified Chartered Accountants	ACCA
مجلس معايير الإفصاح عن المناخ	Climate Disclosure Standards Board	CDSB
الإبلاغ عن استدامة الشركة	Corporate sustainability reporting Disclosure	CSRD
مشروع الإفصاح عن إنبعاثات الكربون	The Carbon Disclosure Project	CDP
الابعاد الاقتصادية والحوكمة، والاجتماعية، والبيئية والاخلاقية	Economic, governance, social, environmental and ethical dimensions	EGSEE
القيمة الاقتصادية المضافة	Economic Value added	EVA
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
الأطعمة والمشروبات قطاع صناعة اللحوم والدواجن والالبان	Food-beverage Meat, Poultry & Dairy industry	FB-MP
مبادرة الإبلاغ العالمية	Global Reporting Initiative	GRI
مجلس معايير الاستدامة الدولية	International Sustainability Standards Board	ISSB
معايير الإبلاغ المالي الدولية	International Financial Reporting Standards	IFRS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
لجنة معايير المحاسبة المالية	International Accounting Standards Committee	IASC
الاتحاد الدولي للمحللين الماليين	International Federation of Financial Analysts	IFFA

IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IIRC	International Integrated Reporting Council	المجلس الدولي للابلاغ المتكامل
IR	Integrated Reporting	الإبلاغ المتكامل
ISAR	International standards for accounting and reporting	المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ
NFRD	Non-Financial Reports Disclosure	الإفصاح عن المعلومات غير المالية
SASB	Sustainability Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة الاستدامة
SEC	Securities And Exchange Commission	هيأة الأوراق المالية والبورصات
SICS	Sustainable Industry Classification System	نظام تصنيف الصناعة المستدامة
SR	Sustainability Reporting	الإبلاغ عن الاستدامة
TCFD	Task Force On Climate-Related Financial Disclosures	فرقة العمل المعنية بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ
TBL	Triple Bottom Line	الحصيلة الثلاثية أو الحد الأدنى الثلاثي
VRD	Voluntary Reporting Disclosure	تقارير الإبلاغ الطوعي

المقدمةُ Introduction

ظهر مفهوم الاستدامة الذي يهدف إلى المحافظة على الموارد والثروات الطبيعية وإدامتها لكونها مُلك الاجيال المتعاقبة, واستجابة لذلك شرعت الشركات بالإفصاح في تقاريرها السنوية عن جهودها بخصوص الاستدامة لاقتناعها بإن ذلك يزيد من قيمة أسهمها ويَجعلها تكتسب شرعية ومقبولية أكبر داخل المجتمع. فأخذت تلك الوحدات بعين الاعتبارجميع أبعاد الاستدامة في خططها الاستراتيجية ونماذج أعمالها. وفي ذات الوقت تظافرت جهود العديد من المنظمات المهنية الدولية والاقليمية والمحلية لإصدار معايير الأداء ومقاييسه التي تساعد الشركات على الإبلاغ عن نتائج الاستدامة في تقاريرها المحاسبية السنوية والتي تنعكس بشكل ايجابي على تقييم الشركة في السوق وتحقق لها الميزة التنافسية المرغوبة المستديمة أو ما يعرف بالمحاسبة عن الاستدامة. ومن أبرز تلك الجهود العالمية لإعداد تقارير الاستدامة هي مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) ومعايير مجلس معايير محاسبة الاستدامة SASB ، وغيرها من الجهود التي ترمي إلى تحسين الإبلاغ عن الاستدامة في التقارير وجعلها قابلة للمقارنة وتلبي جميع احتياجات المستخدمين لها والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل عقلائي. فمن الجانب المحاسبي وهو المعني بهذا البحث، فإن إجراءات المحاسبة التقليدية لا ترسم سوى صورة جزئية عن الحالة الحقيقية للشركة وقدرتها على خلق القيمة لاهتمامها بشكل أساسي على المعلومات المالية, في حين نرى إن محاسبة الاستدامة تركز على الإبلاغ عن المعلومات غير المالية, فضلاً عن المعلومات المالية, مثل معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن SASB ومؤشرات القياس الخاصة بكل معيار, وما تتضمن تلك المؤشرات من مقاييس عن مساهمات اجتماعية والتوازن البيئي والتغير المناخي وغيرها, ولما لتلك المعلومات من أهمية في تحسين جودة الإبلاغ في التقارير المالية للوحدات ومن ثم تحسين قيمة الوحدة الاقتصادية على المدى البعيد. ومن هنا تحددت مشكلة البحث هل لتطبيق معيار الاستدامة FB-MP الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان في الشركات العراقية ذات الشأن أثر في تحسين جودة الإبلاغ في تقاريرها وقيمة الشركة في السوق؟ وهذا ما يَسعى الباحث لتحقيقه عَبردراسة مدى التزام الشركات العراقية العاملة بقطاع صناعة اللحوم والدواجن والألبان والمسجلة في سوق العراق للأوراق المالية بمعيار الاستدامة FB-MP الخاص بتلك الصناعة, ولتحقيق ذلك ، فقد تم تقسيم البحث على خمسة فصول; خصص الفصل الأول منه لمنهجية البحث ودراسات سابقة من طريق مبحثين، تناول الأول منهجية البحث, في حين تناول المبحث الثاني دراسات سابقة وما يميز الدراسة الحالية ، وناقش الفصل الثاني الجانب النظري للاستدامة من طريق ثلاثة مباحث; ناقش المبحث الأول الاستدامة,وتضمن المبحث الثاني المحاسبة عن الاستدامة, وناقش المبحث الثالث معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن SASB ومؤشراتها ,اما الفصل الثالث من البحث فكان مدخلاً مفاهيميا لجودة الإبلاغ وقيمة الشركة من طريق ثلاثة مباحث; ناقش المبحث الأول منها الإبلاغ عن الالستدامة , وتضمن المبحث الثاني صيغ الإبلاغ عن الاستدامة, وناقش المبحث الثالث قيمة الشركة في ظل جودة الإبلاغ المستدام. وتناول الفصل الرابع الجانب العملي للبحث من خلال تحليل تأثير تطبيق معيار FB-MP في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة عن طريق خمسة مباحث, تطرق المبحث الأول لسوق العراق للأوراق المالية وشركات القطاع الزراعي المدرجة فيه, وناقش المبحث الثاني قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في الشركات الزراعية وفق معيار

الاستدامة FB-MP. والمبحث الثالث قياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث, والمبحث الرابع تناول تطبيق معادلة Tobin'Q لقياس قيمة الشركات عينة البحث, والمبحث الخامس لاختبار فرضيات البحث. وتضمن الفصل الخامس الاستنتاجات والتوصيات عن طريق مبحثين, المبحث الأول تضمن الاستنتاجات التي توصل إليها البحث وتناول الثاني التوصيات التي خرج بها البحث.

الفصل الأول
منـهجية البحث وأبحاث سابقة

المبحث الأول منهجية البحث Research Methodology

تعد منهجية البحث الدعامة الاساسية للبحث العلمي, فهي تمثل ترتيباً لأفكار الباحث وتوضيحاً لأهمية البحث وما يقدمه من إنطباعات على المستويين النظري والتطبيقي وتمثل المسار الميدإني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يتضمن الاختبار الموضوعي لفرضياته وتحقيق أهدافه، في ضوء ذلك يتنأول المبحث التعريف بأهمية المشكلة وأهدافها، فضلا عن فرضيات البحث وأسلوب إجراء الدراسة النظرية والتطبيقية وطرق جمع البيانات والمعلومات وتحديد مجتمع البحث وعينته وفقا لما ياتي:

1-1-1 مشكلة البحث Research problem

الالتزام بتبني مفهوم الاستدامة في نموذج أعمالها وبمحاسبة الاستدامة كنظام معلومات للقياس والإفصاح عن نتائج أدائها والإبلاغ عن الاثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها في تقاريرها المحاسبية وفق معايير محاسبة الاستدامة SASB يحقق للوحدات الاقتصادية نتائج ايجابية . فتبني مفهوم التنمية المستدامة في أنشطة الوحدات الاقتصادية وإيصال المعلومات للمجتمع يُعد من المواضيع الفكرية المهمة التي تواجه تلك الوحدات, وهي مشكلة معرفية يتطلب التوجه إليها في بيئة الأعمال العراقية، وعليه تتجسد مشكلة البحث النظرية في ضعف الاهتمام بمعايير محاسبة الاستدامة في بيئة الأعمال العراقية وفي تدني مستوى الإبلاغ عن معلومات الاستدامة في تقاريرها المحاسبية.

وأما من **الجانب التطبيقي** يمكن تمثيل مشكلة البحث في النقاط الاتية: -

اولا– هل لتطبيق معايير محاسبة الاستدامة تأثير في تحسين جودة الإبلاغ في التقارير المعلنة؟

ثانياً – هل لتطبيق معايير محاسبة الاستدامة تأثير على قيمة الشركة؟

ثالثاً- هل لجودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية علاقة بقيمة الشركة ؟

2-1-1 أهمية البحث Research Importance

من المعروف إن أهمية أي موضوع تتجسد من حجم التأثير الناجم عن الاخذ به أو الاعتماد عليه، فأهمية البحث تأتي من أهمية المحاسبة عن الاستدامة لكونها ممارسة إدارية تهدف بالاساس مصلحة الوحدة الاقتصادية عبر تحقيق مبدأ الاستمرارية, إذ أصبح تبني مفهوم الاستدامة عاملًا حاسما في استمرارية الوحدة في بيئة الأعمال اليوم؛ لقدرتها على استغلال الفرص المتاحة وتدعيم لعنصر المنافسة في استراتيجيتها، وكذلك تأتي أهمية البحث من تزايد الاهتمام العالمي بمعايير محاسبة الاستدامة ومؤشرات قياسها وتحديث إصداراتها التي تعد من المواضيع المعاصرة, ولها دور كبير في تحسين الأداء والإبلاغ المالي من جهة , وفي تعزيز الثقة في البيانات المالية لجميع

أصحاب المصلحة من جهة أخرى. كما تحدد المعايير والمؤشرات المعلومات الواجب الوقوف عليها لمعرفة نقاط الضعف داخل الشركات وآلية التغلب عليها، إذ لم تلقَ تلك المعايير (SASB) اهتماما من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية لما لها من تأثير في تحسين قيمة الشركة, وإنعكاس ذلك على سوق الأوراق المالية واقتصاد البلد. وتتمثل الأهمية التطبيقية للبحث من أهمية معايير محاسبة الاستدامة والمؤشرات المستخدمة في قياس مستوى الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية، ومعرفة مدى التزام الشركات العراقية العاملة في قطاع صناعة اللحوم والدواجن والألبان بتطبيق معايير الاستدامة الخاصة بها, ومدى التزام هذه الشركات بالإبلاغ عن مستوى التأثير ودرجة مسؤوليتها من الجانب الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، وهل لتطبيق معايير الاستدامة تأثير في تحسين جودة الإبلاغ في تقاريرها المحاسبية لما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية تساعد في تحسين صورة الشركة عند المستثمرين وفي نظر المجتمع ومن ثم تحسين قيمتها السوقية. وهنا تكمن الأهمية التطبيقية للبحث عندما تستديم الشركات في المجتمع.

3-1-1 أهداف البحث Research Objectives

يسعى البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف في الجانب النظري منها: -

أولًا- توجيه إنظار الوحدات الاقتصادية العراقية بأهمية المحاسبة عن الاستدامة والتعرف على معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن (SASB) وتطورها والعقبات التي ترافق تطبيقها ومزاياها وأسباب اعتمادها وتجارب الدول التي اعتمدتها ضمن اقتصاديات متطورة أو ناشئة أو نامية وكيف تعاملت شركاتها مع تلك المعايير وكيف أبلغت عنها, فضلًا عن أبعادها وكيف يمكن للشركات ربط تلك الابعاد ضمن استراتيجيتها, لما في ذلك من أهمية في تحسين الأداء وجودة الإبلاغ في تقاريرها وتعزيز ثقة المستثمرين وقيمة الشركة.

ثانيا- بيان ماهية محاسبة الاستدامة على مستوى الشركة وأهمية الإبلاغ عنها عبرنظام محاسبة الاستدامة سواء كان الإبلاغ بشكل طوعي أو إلزامي تُقرها اللوائح الحكومية من خلال التقارير السنوية أو بشكل منفصل من خلال اعداد تقارير الاستدامة، أوعن طريق التقارير المتكاملة.

ثالثًا- بيان مدى الترابط بين الالتزام بتطبيق معايير محاسبة الاستدامة (SASB) وأثره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة.

رابعاً- بيان مفهوم جودة الإبلاغ وقياسها عن طريق الخصائص النوعية التي تتمتع بها المعلومات المفصح عنها في البيانات المحاسبية والتي نصت عليها معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تضمن فائدة القرار لأصحاب المصلحة لما لها من أهمية بالغة لدى المستفيدين وأصحاب المصالح.

ومن **الناحية العملية** يهدف البحث إلى تحقيق الهدف الرئيسي للبحث وهو بيان دور تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) في تعزيز جودة الإبلاغ وتحسين قيمة الشركة. وتتفرع من الهدف الرئيسي للبحث الأهداف الفرعية الاتية:

1- بيان مدى التزام شركات صناعة اللحوم والدواجن والألبان العراقية بالإبلاغ عن المعلومات غير المالية معايير محاسبة الاستدامة على وفق معيار (FB-MP) الصادر عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB).
2- بيان مدى التأثير والارتباط بين المعلومات المالية وغير المالية (معايير SASB) لشركات صناعة اللحوم والدواجن والألبان العراقية في تعزيز جودة الإبلاغ.
3- بيان مدى التأثير والارتباط بين مستوى الإبلاغ وقيمة الشركة بحسب مقياس Tobin 's Qوأسعار الأسهم (الاغلاق) لشركات صناعة اللحوم والدواجن والألبان العراقية.

4-1-1 فرضيات البحث Research Hypotheses

يمكن صياغة فرضيات البحث عنْ طريقِ ما تمَ التطرقُ إليه من تساؤلات في مشكلة البحث وعلى الشكل الاتي:

الفرضية الأولى : كانت جودة الإبلاغ أقل في الشركات الزراعية العراقية قبل ظهور معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP

الفرضية الثانية : كانت جودة الإبلاغ اكبر في الشركات الزراعية العراقية بعد ظهور معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP

الفرضية الثالثة : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP وجودة الإبلاغ .

الفرضية الرابعة : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP وقيمة الشركة .

الفرضية الخامسة : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين جودة الإبلاغ وقيمة الشركة .

5-1-1 مجتمع وعينة البحث Community and Sample Research

يتكونَ مجتمع البحث من الشركات العاملة في قطاع الزراعة والمسجلة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها سبعة شركات , أما عينة البحث فتتكون من خمسة شركات تندرج تحت المعيار المعني بالبحث (FB-MP) وقد تم استبعاد احدى الشركات بسبب حداثة ادراجها في السوق, وعليه

تكون عينة البحث أربعة شركات فقط و تمثل ما نسبته 80% من الشركات الزراعية الخمسة التي يختص بها معيار محاسبة الاستدامة FB-MP. والشركات هي:-

الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي مساهمة خاصة

الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي مساهمة خاصة

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية مساهمة مختلطة

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية مساهمة مختلطة

6-1-1 متغيرات البحث وطرائق قياسها Research variables and methods of measures

يمكن تحديد متغيرات البحث المستقلةَ (غير المعتمدة) والتابعة (المعتمدة) وطرائق قياسها كالاتي:

المتغير المستقل يتمثل هذا المتغير, معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان ويتم قياسه عن طريق تحليل القوائم المالية للشركات عينة البحث ومطابقة إفصاحات المعلومات المالية والمعلومات غير المالية مع متطلبات المعيار الذي يتضمن 26 مؤشرًا وعشرة مواضيع قياس وبحسب آخر تحديث للمعيار المذكور الصادر من مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لسنة 2023 وسيتم إعطاء رقم 1 للمؤشر المفصح عنه من قبل الشركة و(0) للمؤشر غير المفصح عنه .

المتغير التابع الأول:- جودة الإبلاغ في التقارير المالية:- ويتم قياسه عن طريق تحليل القوائم المالية للشركات عينة البحث لتحديد متطلبات الإفصاح عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المبينة في الإطار المفاهيمي للتقارير المالية والمتطلبات غير المفصح عنها وحسب نماذج قياس معتمدة في دراسات أكاديمية . وتم اختيار نموذج القياس لهذه الدراسة لتحديد جودة الإبلاغ عن الخصائص النوعية الاساسية والتعزيزية مكون 17 موضوع قياس يحددها 54مؤشر قياس وكما موضح في الملاحق .

المتغير التابع الثاني قياس قيمة الشركة ويتم قياسه باستعمال مقياس(Tobin 's Q) للشركات عينة البحث وفقاً للمعادلة الاتية

$$\text{Tobin 's Q} = (\text{MVE} + \text{PS} + \text{DEBT}) / \text{TA}$$

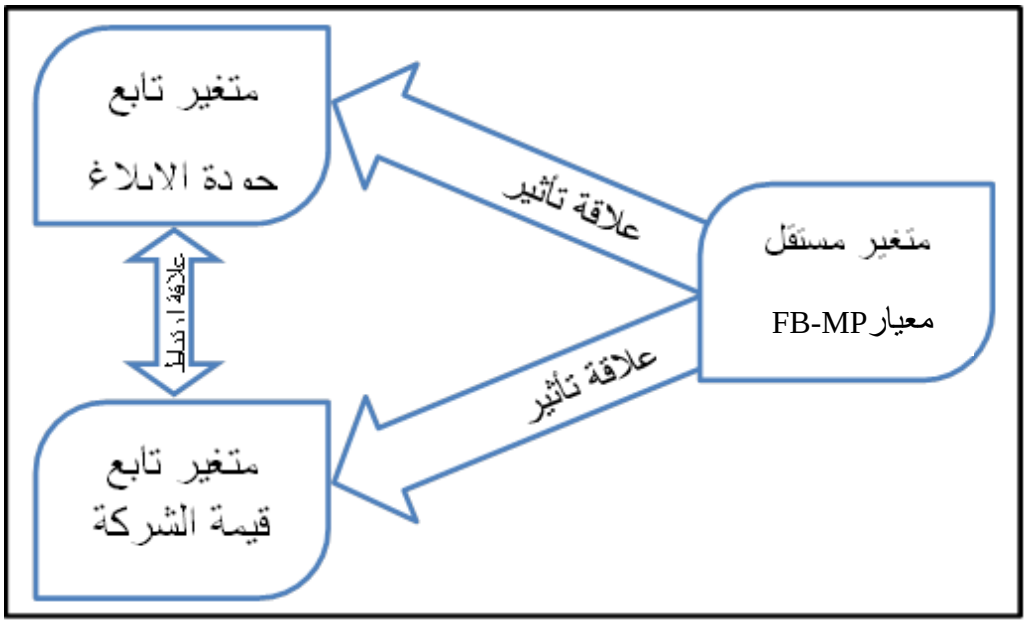
7-1-1 الحدودُ المكانيةُ والزمانيةُ Spatial and Temporal Boundaries

الحدود المكانيةِ: عينة من الشركات العاملة في القطاع الزراعي في سوق العراق للأوراق المالية .

الحدود الزمانيةِ: البيانات المالية للشركات عينة البحث للفترة من 2016-2022.

8-1-1 إنموذج البحث Research Model

يوضح الشكل (1-1) إنموذج البحث متضمناً متغيرات البحث والعلاقة بينهما.



شكل (1-1) إنموذج البحث

المصدر: من اعداد الباحث

المبحث الثاني

أبحاث سابقة

تمثل الابحاث السابقة منجزات وجهود باحثين أخذوا مجال البحث نفسه من وجهة نظر معينة أو متغير من متغيرات البحث، وهي تمثل حجر الاساس والمرجع الذي يستند إليه أي باحث لكي يطلع على الافكار العامة المرتبطة بجوانب دراسته، من حيث إن العلم ما هو الا سلسلة مترابطة من الحلقات وتراكم للخبرات والتصورات، ومن هذا المنطلق فقد اطلع الباحث على مجموعة من الابحاث السابقة ذات العلاقة بمتغيرات بحثه الحالي، إذ يتضمن هذا المبحث محورين؛ يختص الأول بعرض أهم الابحاث السابقة العراقية منها والعربية والاجنبية. أما المحور الثاني فيتناول مجال الافادة من الابحاث السابقة والمشتركات بينها وبين البحث الحالي وما يميزهُ عن الأبحاث السابقة.

1-1-1-الابحاث المتعلقة بمحاسبة الاستدامة ومعاييرها

1-1-1-1 أبحاث عراقية

1- بحث (العبيدي 2018) يدرس البحث حجم تأثير تقويم الإبلاغ عن الاستدامة على وفق مؤشرات معايير مبادرة الإبلاغ العالمية على وضع أي شركة وسياستها ومستقبلها؛ و يهدف البحث إلى تقويم الإبلاغ عن الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في السوق العراق للأوراق المالية. إن الالتزام بمعايير مبادرة الإبلاغ العالمية GRI من العوامل المهمة في تحقيق استدامة الشركات, وهذا ما تفتقر إليه إدارات الشركات الصناعية العراقية , وإن تحقيق استدامة الشركات جاءت لتعكس وجهة نظر جميع أصحاب المصلحة والمجتمع الذي تعمل به الشركة. وعملية تأثير المجتمع تنعكس على الشركة واستدامتها وبالعكس؛ لأنها تدعو إلى تلبية احتياجات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة, ومنهم الاجيال القادمة من طريق توسيع مسؤوليةإدارتها لتشمل المسؤولية البيئية والاجتماعية والاقتصادية والالتزام بقواعد الحوكمة والإبلاغ عن الاستدامة,وتقويم الإبلاغ عن الاستدامة يساعد على عرض موقف الشركة بشكل صحيح. وعَبر النتائج التي تم التوصل إليها باستعمال مؤشرات EESGإن مستوى الإبلاغ عن الاستدامة للشركات العراقية المدرجة في السوق كانت ضعيفة, و **مما سبق يمكن الاتفاق على أهمية الفوائد المتحققة من اعتماد معايير مبادرة الإبلاغ العالمية GRI في الشركات العراقية لتقديم قوائم محاسبية للمستثمرين**

وأصحاب المصلحة الاخرين تتميز بجودة الإبلاغ وتناسق المعلومات وإمكانية المقارنة وغيرها.

2- بحث (الخفاجي,2018) الذي شمل عينة من الشركات العراقية المساهمة في سوق العراق للأوراق المالية والممثلة لخمسة قطاعات ويهدف إلى التعرف على أهمية الاستدامة وأثر المحاسبة عن الاستدامة في استمرارية الشركة, فهي تنقل الشركات من مفهوم الوحدة المحاسبية إلى الوحدة المجتمعية, وجاء في البحث إن توظيف معايير GRI لتحليل محتوى التقارير المالية للشركات يسهم في معرفة مدى التزامها بالإبلاغ عن إنشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ومعايير الحوكمة لتحقيق مسؤوليتها تجاه المجتمع على وفق منظور التنمية المستدامة, وإن توعية الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمساهمين وأصحاب المصالح بأهمية الإبلاغ عن الاستدامة عن طريق إعداد تقارير الاستدامة على وفق معايير GRI له بالغ الاثر في تنشيط سوق الأوراق المالية بشكل خاص واقتصاد البلد بشكل عام, وإن الإبلاغ عن الاستدامة والشفافية فيه يساعد على عرض موقف الشركة بشكل صحيح ومدى اهتمامها بالقضايا البيئية والاجتماعية وعدم إضرارها بحصة الاجيال القادمة وديمومة الموارد , وهو تحدٍ يواجه معظم البلدإن النامية والفقيرة للَحوق بالبلدإن المتطورة للأفادة من أسواقها, ومن أسباب عدم تبني التنمية المستدامة كما يشير الباحث هو عدم إنسجام الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية مع متطلبات التنمية المستدامة, **ويتضح مما سبق أهمية المحاسبة عن الاستدامة والإبلاغ عنها وفق متطلبات المعايير التي تصدرها الجهات والمؤسسات المهنية ذات العلاقة وأثرها في تحقيق مبدأ الاستمرارية, وضرورة إصدار التشريعات التي تلزم تبني متطلبات التنمية المستدامة.**

3- بحث (المعموري ,2019) التي تتعلق بدراسة تأثير تطبيق الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة ودورها في تحسين الأداء والإبلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية , وهو بحث تطبيقي مقارن في عينة من الشركات العراقية والعربية المدرجة في سوق الأوراق المالية. تتجسد أهمية البحث مع تزايد الاهتمام العالمي بتطبيقات الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة التي تعد من المواضيع المعاصرة, ولها دور كبير في تحسين الأداء والإبلاغ المالي في تعزيز الثقة في البيانات المالية, إذ أنه بات من العسير على المؤسسات اجتذاب المستثمرين ورأس المال الاجنبي من دون تطبيق الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة التي بدورها تعزز الثقة في البيانات المالية عبر تحسين أداء الشركات وزيادة ثقة المستثمرين والمساهمين في المعلومات المالية, وإن تطبيق المعايير والمؤشرات الخاصة بها تسهم في استمرارية الشركات واستدامتها.

وجاء في أهداف البحث بيان قدرة الشركات عينة البحث على تعزيز الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة بواسطة الثقة في البيانات المالية عند تطبيق معايير محاسبة الاستدامة وقواعد الحوكمة وتوظيفها في تحسين الأداء والإبلاغ المالي للشركة وبيان معوقات تطبيق قواعد الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة وآلياتها وتقديم مقترحات تساعد في إيجاد حلول لتلك المعوقات, والسعي لتوفير بيئة ملائمة لتطبيق تلك القواعد والمعايير, **يؤكد البحث على أهمية دور معايير محاسبة الاستدامة والإبلاغ عن الاستدامة في تحسين الأداء للشركات,وتعزيز ثقة المستثمرين وجميع الأطراف المستخدمة للبيانات المالية للشركات.**

1-1-1-2 دراسات عربية

4- بحث (يوسف وآخرون, 2018) دراسة تطبيقية, المنشور في المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية والمتضمن بيان أثر خصائص الشركات على مستوى الإبلاغ عن معلومات الاستدامة , والذي يهدف إلى تقييم مدى إفصاح الشركات في البيئة المصرية عن معلومات الاستدامة بأبعادها الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ، وفحص تأثير بعض خصائص الشركات التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن معلومات الاستدامة . وخلصت الدراسة التطبيقية التي أجريت على عينة من 30 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية المصري إلى إن كل من حجم الشركة ودرجة الرفع المالي وربحية الشركة ونظام الحوكمة ليس لهم تأثير معنوي على حجم الإبلاغ المحاسبي وجودته عن معلومات الاستدامة في الشركات المصرية عينة البحث. وتعالج مشكلة البحث التباين الكبير الحاصل في الواقع العملي لتقارير الشركات من حيث الالتزام بمعايير محاسبة الاستدامة ويرجعه الباحثون ذلك إلى سببين؛ **الأول:** إن تقارير الاستدامة تندرج ضمن الإفصاح الاختياري في معظم الدول، لذلك كان هناك محأولات كثيرة لوضع إطار للإفصاح عن الاستدامة والتي كانت من أهمها إرشادات GRI والتي لاقت قبولًا كبيراً وتم استعمالها في العديد من الدول, وإن تلك الارشادات تزيد من مصداقية المعلومات وموثوقيتها لذلك فهي تعد أكثر إطار مقبول وموثوق على مستوى العالم,**والسبب الثاني** كما يشير البحث يرجع إلى إن خصائص الشركات مختلفة من شركة لأخرى إضافة إلى اختلاف الظروف البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكمة بين الدول،مما يجعلها تؤثر على مستوى وجودة الإبلاغ عن معلومات الاستدامة ومدى الالتزام بها . **يتفق الباحث مع رأي الباحثين من إن التنمية المستدامة عانت من صعوبة بلورة مفهوم واحد ومحدد لها وذلك يرجع لأمرين هما؛ اختلاف أهداف التنمية المستدامة على المستوى الوطني والعالمي, واختلاف المستخدمين المهتمين بقضية التنمية المستدامة فقد اهتم بها الاقتصاديون ،**

وعلماء الطبيعية والكيمياء ، وهم على مستوى مختلف من الرؤى والاتجاهات الفكرية فيما بينهم .

5- دراسة (جميل ,2018) عن دور القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات التنمية المستدامة في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية لمجموعة من شركات الاسمنت في مدينة عطبرة, وبنك السودان المركزي، والمؤسسة العامة للنفط، وخطوط أنابيب البترول، وشركة أوسيام للخدمات. و دراسة العلاقة بين تبني منهج الاستدامة بأبعادها البيئية والاجتماعية والاقتصادية, وأثر ذلك على جودة المنتج والخدمة وتقليل التكاليف. تحديد ما إذا كان هناك علاقة بين الإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة وتأثير ذلك على المنتج والخدمة. أثر الإفصاح عن معلومات الاستدامة على الميزة التنافسية. قياس أبعاد التنمية المستدامة والإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية يؤدي إلى جودة المنتج والخدمة وتقليل التكاليف ما يسهم في تحقيق ميزة تنافسية لمنظمات الأعمال السودإنية. **يشير البحث إلى أهمية تبني ممارسات الاستدامة وقياسها والإبلاغ عنها في التقاريرالمحاسبية للوحدات الاقتصادية, في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات .**

6- أشار (أبو سمك, 2020) في بحثه المنشور في مجلة العين عن أثر تطوير المعايير المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة, التي ناقش فيها عدد من الاصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وعدداً من الافتراضات الضمنية داخل الاصدارات المختلفة و دراسة العلاقة بين تأثير تطوير المعايير المحاسبية والمدى الذي يمكن إن تسهم فيه المحاسبة في ملاحقة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، والتنمية المستدامة للمنظمة, بمعنى آخر استدامة المعايير المحاسبية لمواكبة بيئة الأعمال المعاصرة من حيث إن المحاسبة حاجة اجتماعية تخضع لتغيرات طلبات مستخدمي مخرجات نظام المحاسبة , فظهور مفهوم التنمية المستدامة كمنهج لإدارة الأنشطة في الوحدات الاقتصادية يتطلب معايير محاسبية تتناسق مع مفهوم الاستدامة التي تطلبها اطراف خارجية متعددة . **يتفق الباحث مع ما ذهب إليه البحث من وجوب تطوير المعايير المحاسبية لتعكس ما تقوم به الشركات من ممارسات الاستدامة واستجابةً لضغوط الأطراف الخارجية, على العكس مما كانت تتصف به المحاسبة سابقاً كونها تسعى لتلبية رغبات الإدارة والمساهمين فقط.**

3-1-1-1 بحوث اجنبية

7- اشار (Marianna Lena Kambanou 2014) في بحثة إلى أهمية توجيه إنظار المنظمات لمحاسبة الاستدامة, وسد هذه الفجوة المعرفية عبرتحديد ممارسات الاستدامة لمصنَعي اللحوم

والدواجن والألبان في شركات الاتحاد الأوربي, ومقارنة ممارسات الاستدامة الحالية بتوقعات المجتمع الحالية؛ من أجل تحديد مجالات التحسين المحتملة على برامج إدارة الاستدامة الخاص بها,أما باستعمال الاقتراحات أو مقارنة ممارساتهم بمعايير الصناعة وتوقعات المجتمع, و يمكن لهيئات صنع السياسات ومجموعات أصحاب المصلحة الاخرين مثل المنظمات غير الحكومية ومجموعات المناصرة الاخرى ، التي تضغط من أجل التغيير والتحسين في هذه الصناعات. **يتضح مما تقدم أهمية صناعة اللحوم والدواجن والألبان بشكل خاص والقطاع الزراعي بشكل عام؛ لارتباطها بشكل مباشر بحياة الناس واعتماد كثير من الدول النامية على مردوداتها الاقتصادية. فعلى الشركات العاملة في هذه الصناعة وخصوصاً في بلدنا العزيز الالتزام بمعايير محاسبة الاستدامة الخاصة بتلك الصناعة وتشريع القوانين الخاصة؛ لما لها من دور في تنشيط سوق رأس المال أولًا, وحركة الاقتصاد ثانيا.**

8- وأشار (Zhang ,2017) في أطروحته (تصورات المستخدمين عن الدوافع وراء إفصاحات استدامة الشركات التي تقدمها الشركات الصينية المدرجة) إن الاقتصاد والتنمية في الصين على مدى عقود من الزمن لم يحققا ازدهارها الوطني فحسب، بل أيضاً درجة كبيرة من الاهتمام بشأن استدامة الشركات. بوصفها وسيلة للتواصل مع المجتمع، تُعد الإفصاحات عن استدامة الشركات (CSD) هي الاكثر فعالية وكفاءة، ما يسهل تمكين أصحاب المصلحة وتقديرهم في السعي لتحقيق الاستدامة وفهمها. تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف تصورات المستخدمين والأهمية المتصورة للإفصاح عن استدامة الشركات(CSD) ، وشرح القوى الدافعة لجودة الإفصاح. ومن أجل تحقيق غرض الدراسة بشكل كامل، تم تصميم أداة لقياس جودة الإبلاغ عن الاستدامة بناءً على مؤشر التقارير العالمية الجيل الرابع. تم استخدام استبيان مسح لجمع معلومات عن تصور لجنة التنمية المستدامة من مجموعة مستخدمي التقرير المختارة. وكانت عينة البحث تقارير الاستدامة لـ 238 شركة صينية صدرت عام 2013تم جمعها للدراسة الرئيسية. أشارت أهم نتائج الدراسة إلى إن الإفصاح البيئي هو الأهم، يليه الإفصاح الاجتماعي. وكان يُنظر إلى الإفصاح الاقتصادي على أنه الاقل أهمية, من حيث الفئة، كانت "الطاقة" و"المياه" و"الأنبعاثات" و"النفايات السائلة والنفايات" هي الاكثر أهمية، وجاءت "صحة العملاء وسلامتهم" و"خصوصية العملاء" و"الامتثال" في المرتبة الثانية من حيث الأهمية. كانت معلومات استدامة الشركات التي تم الإفصاح عنها بشكل جيد من شركات العينة مدفوعة بشكل أساسي بالسياسات الحكومية، إذ أدى التأثير السياسي دورًا مهما في التأثير على جودة إيداع الأوراق المالية. **نتفق مع الباحث على أهمية السياسات والتشريعات الحكومية**

بخصوص الالتزام بمفهوم التنمية المستدامة ومعاييرها لما لها من أثر في ازدهار الاقتصاد وتحسين رفاهية المجتمع.

9- أشار (Obora ,2022) في بحثه المنشور إن كل شركة تقوم بأنشطة من أجل التنمية المستدامة تعد شركة مرموقة ومزدهرة؛ لأن وضع الشركة المستدامة في حد ذاته كان أداة للميزة التنافسية وذريعة لرفع أسعار المنتجات والخدمات التي كان العملاء حريصين بالفعل على دفع ثمنها. وكان هدف البحث هو عرض الطريقة التي يتم بها الإبلاغ عن المعلومات غير المالية المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) في قطاع التأمين البولندي و التحقق من مشاركة شركات التأمين البولندية في إعداد التقارير غير المالية وتحديد المجالات التي تتحمل فيها المسؤولية الاجتماعية. فأكد الباحث عِبردراسة 54شركة عاملة في سوق التأمين البولندي عن طريق مواقعها الالكترونية,(أغفلت الدراسة تقارير 9 شركات منها التي كانت تمارس إنشطتها من أجل التنمية المستدامة إلى حد محدود للغاية). إن سوق التأمين البولندي لا يشارك بشكل كافٍ في قضايا التنمية المستدامة ويركز في المقام الأول على بناء السمعة الطيبة, وخلصت الدراسة أنه نظرًا لأحكام قانون الاتحاد الأوروبي والقانون الوطني فيما يتعلق بالالتزام بالإبلاغ عن المعلومات غير المالية (بما في ذلك المسؤولية الاجتماعية للشركات)، يجب على جميع شركات التأمين إن تعمل لصالح التنمية المستدامة.وكشفت الدراسة إن ستَ شركات تأمين فقط تقوم بإعداد تقرير اجتماعي على وفق قواعد المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، في حين إن الشركات الاخرى لا تقوم بإعداده على الاطلاق. ولذلك، هناك مشكلة في مقارنة المحتوى المنشور من قبل معظم الكيانات. فمعظم شركات التأمين تصدر إعلانات الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للشركات فقط بدلاً من الإبلاغ عن الاجراءات المتخذة للتنمية المستدامة, على الرغم من إنخفاض مشاركة قطاع التأمين في تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات، الا إن شعبيته تتزايد كل عام. ومن المتوقع أنه بسبب ضغوط السوق والمجتمع، سيستمر هذا الاتجاه في المستقبل وسيترجم أيضًا إلى ارتفاع في جودة عرض البيانات غير المالية.

2-1-1 البحوث المتعلقة بجودة الإبلاغ

1-2-1-1 بحوث عراقية

1- يذكر (البطاط2021) أهمية التعرف على المعلومات المالية وغير المالية (معايير SASB) ودور قياس المعلومات المالية وغير المالية في تعزيز شفافية الإبلاغ في تقارير شركات التأمين العراقية. إذ لم تعد ثقة المستثمرين وقيمة الشركة تعتمد على

المعلومات المالية فقط ولاسيما في ظل التطورات السريعة والجذرية في بيئة الأعمال, إذ ساعد على ظهور مفاهيم حديثة مثل المعلومات غير المالية في بيئة الأعمال وأهمية التنمية المستدامة التي تبين مدى مساهمة الشركة في مسؤولياتها نتيجة الأنشطة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية. فتقارير محاسبة التنمية المستدامة تساهم في الحد من التضليل في المعلومات, ولضمان مساءلة الإدارة, والإبلاغ عن الاستدامة في التقارير تعزز جودتها والاعتماد عليها من قبل المستخدمين. **مما سبق يتبين أهمية الالتزام بمعايير محاسبة (SASB) والإبلاغ عنها في تعزيز جودة التقارير الصادرة, ومن ثم تحسين قيمة الشركة وثقة المستثمرين.**

2- يشير(الخفاجي - 2023) إلى ضرورة إدراك الوحدات الاقتصادية لأهمية جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها, وضرورة توضيح مفهوم المعايير المحاسبية واهميتها والضغوط نحو تطبيقها,وأهمية الإبلاغ المالي وفق متطلبات المعيار المحاسبي (IFRS-1) ومتطلبات الإبلاغ عن الاستدامة على وفق مؤشرات معيار (FN-CB) في تعزيز جودة التقارير المالية ,يعكس مفهوم جودة التقارير المالية ما تتمتع به المعلومات الموفرة فيها من القدرة على تحقيق احتياجات مستخدميها، إذ يعتمد تحقيقها على جودة معايير الإبلاغ المالي ومعايير الاستدامة المطبقة وثقافة معدي هذه المعلومات التي بدورها تنعكس على القيم الثقافية المحاسبية للنظام المحاسبي ككل, **يتبين مما سبق أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي في تحقيق جودة التقارير المحاسبية للوحدات الاقتصادية العراقية .**

1-1-2-2 بحوث عربية

3- أشار (الجبلي 2020) في بحثه التطبيقي المنشور في مجلة الفكر المحاسبي معرفة المؤشرات الواردة بمعيار محاسبة الاستدامةFNO101 من معايير SASB وبيان أهمية الإفصاح عنها على وفق مجموعة إرشادات محاسبية وبيان أثر ذلك عبرتوظيف هذه المؤشرات من قبل البنوك التجارية المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية في تحسين الإفصاح وتحقيق الشفافية وتعزيز ثقة المستثمرين، و خَلُص الباحث إلى إن المعلومات التي يوفرها معيار محاسبة الاستدامة FNO101 بالنسبة للمستثمرين في البنوك التجارية تسهم في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة, وإن البنوك التي تعد قوائمها المالية وفق معايير الإبلاغ المالية الدولية IFRS1 نتج عنه ارتفاع نسبة الإفصاح عن مواضيع الاستدامة وفق مؤشرات المعيارFNO101 لسنة ٢٠١٨للبنوك, **مما يدل على وجود تقارب بين معايير**

محاسبة الاستدامة (SASB) وبين معيار الإفصاح المالي الدولي IFRS-1 وتأثيرهما في جودة التقارير المالية للشركات.

4- دراسة (جاسم & الجنابي ,2021) والمنشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية.الذي يهدف إلى التعريف بمعايير التقييم الدولية والتعرف على العلاقة بين معايير التقييم الدولية ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في تعزيز جودة الإبلاغ (ملائمة المعلومات المحاسبية) عبراستمال النماذج الاحصائية لغرض قياس خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية. و على وفق تلك الرؤية تم التوصل إلى توصيات عدة ومن أهمها إن لمعايير التقييم الدولية دوراً في تعزيز جودة الإبلاغ المالي عبرالخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية وبالاخص خاصية الملاءمة على أساس مدخل وأساس السوق وفق معايير التقييم الدولية باستعمال القيمة العادلة (السوقية) لتحقيق جودة الإبلاغ. وإن مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو افضل من مدخل جودة الأرباح لقياس جودة الإبلاغ لأنه يقتصر على الخصائص النوعية للمعلومات والتي بدورها تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات للعديد من المستخدمين. **يتبين مما سبق أهمية قياس جودة الإبلاغ عن طريق مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كونه أفضل من مدخل جودة الأرباح .**

1-1-2-3 بحوث اجنبية

5- دراسة (Bandara ,2020) والمتضمنة قياس جودة التقارير المالية:باعتماد منهج يعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لقياس جودة التقارير. وقد قام الباحث بتطوير مؤشر قياس جودة التقارير المالية (FRQ) ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لعام 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، واستخدمته لقياس FRQ للتقارير السنوية من الشركات المدرجة في سريلانكا. وطور الباحث العمل الأساسي الذي قام به (Beest و Braam وBoelens (2009)) الذين استخدموا الخصائص النوعية (QCs) لقياس FRQ حيث استخدموا خمسة خصائص نوعية و احدى وعشرون مؤشر لقياس تلك الخصائص. في حين حدد الباحث 54 بنداً للمعلومات الفرعية ضمن 17بُعداً للمعلومات ومن ثم اختبار العلاقات الهيكلية بين عناصر المعلومات الفرعية وأبعاد المعلومات الـ17 وعناصر مراقبة الجودة الست عبرَ استطلاع آراء صناع القرار في مجال الاستثمار والاقراض في سريلانكا (214 الشركة) عن مدى فائدة عناصر المعلومات الفرعية المحددة لأدوارهم المحددة في اتخاذ القرار، وقام المستجيبون بالتحقق

من صحة الاختيار. كشفت نتائج التحليل أن عناصر المعلومات الفرعية البالغ عددها 54 عنصرًا هي مقاييس لأبعاد المعلومات السبعة عشر وأن كل منها يتم تحليلها بشكل مرضٍ إحصائيًا مع أحد عناصر الجودة الستة. ولكن الاهم من ذلك أنها تقدم أيضًا مساهمات مباشرة قوية وهامة في FRQ. على وجه الخصوص، تتمتع خاصية سهولة الفهم بأعلى مساهمة مباشرة في FRQ من جميع مراكز مراقبة الجودة الستة. وهذه الخصائص النوعية الستة التي يصنفها الإطار المفاهيمي لعام 2018 مكونًا من مجموعتين (أساسية وتعزيزية). وإن المؤشرات الـ54 تتفق جميعها مع الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 2018 من حيث المميزات التوكيدية والتنبؤية وتتطابق مع نظرية فائدة القرار التي من شأنها أن توفر معلومات مفيدة لأتخاذ القرارات. وتوصل الباحث الى أهمية قياس جودة المعلومات المحاسبية عن طريق الخصائص النوعية الست وان جميع تلك الخصائص هي أساسية في قياس جودة التقارير, ولنقاط الجودة الست نفس الأهمية في القياس.**مما سبق يتبين أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي حددها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية , والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في قياس جودة الإبلاغ التي يمكن قياسها عبر مؤشرات منبثقة من تلك الخصائص وتتناسق مع أهداف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

6- تكشف دراسة (K. Agoraki ,et al .,2023) إن مناهج التقييم التقليدية (المالية فقط) بما في ذلك التدفق النقدي المخصوم تفشل في تحديد مجموعة واسعة من المخاطر التي تواجهها المؤسسات اليوم , إذ تؤدي مخاطر عدم الإبلاغ الكامل عن معلومات الاستدامة بجميع أبعادها في القوائم المحاسبية واستعمال أسلوب التضليل وإخفاء معلومات جوهرية عن بعض الاثار البيئية للمنتج مثلاً, إلى خسارة القيمة والحصة السوقية للمؤسسة. وتوثق الادبيات الحديثة الاهتمام المتزايد من جانب أصحاب المصلحة في الشركات بالاستثمارات والاموال، ليس فقط على أساس الربحية المطلقة، ولكن أيضًا على وجود تأثير إيجابي على الابعاد الاجتماعية والبيئية، ومن ثمَ المساهمة في عالم أفضل. وهناك وعي متزايد بين الشركات والمستثمرين وأصحاب المصلحة بشأن تأثير استراتيجيات أعمالهم على الكوكب والمجتمع. **تعزز المعلومات الموثوقة والمقاسة عن طريق مؤشرات رصينة جودة الإبلاغ في تقارير الشركات وتقلل من عدم اليقين , وبالتالي تجنبها خسارة قيمتها وحصتها السوقية.**

3-1-1 البحوث المتعلقة بقيمة الشركة

1-1-3-1 بحوث عراقية

1- يشير (الحسناوي, 2020) في بحثة لعينة من المصارف الاهلية العراقية عن أهمية محاسبة الاستدامة ومعاييرها على مستوى الشركات وجعل تلك المعرفة جزءا من ثقافة الشركة وتوعية المساهمين وأصحاب المصالح بأهميتها وأهمية الإبلاغ عنها في التقارير المحاسبية للشركات وفق مؤشرات (GRI) التي يسهم تطبيقها في توفير معلومات نافعة (مالية وغير مالية) لمختلف المستخدمين للقوائم المالية وتعزز ثقتهم بتلك المعلومات, وإن الالتزام بمعايير محاسبة الاستدامة تحقق استمرارية الشركة على المدى الطويل واستدامتها ومن ثمَ زيادة قيمتها السوقية.وإن الاختلاف في طبيعة نشاط الوحدات الاقتصادية يؤدي إلى الاختلاف في درجة التركيز على أبعاد التنمية المستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في تكوين قيمة للشركة. يتزايد الاهتمام بمحاسبة الاستدامة على المستوى الدولي والاقليمي لكونها تحقق لها مزايا داخلية وخارجية بمرور الوقت والعمل بها يؤدي إلى جذب المستثمرين والمقرضين وإرضاء أصحاب المصلحة وتحقيقها لقيمة مستدامة بمرور الوقت للشركة والمجتمع. **وفي ضوء ما سبق نتفق مع الباحث حول أهمية معرفة الشركات والمستثمرين بالاستدامة وأهمية الإبلاغ عن ممارسات تبني الاستدامة في أنشطة الشركة لما له من أهمية في تحسين قيمة الشركة.**

2- يشير (كاطع,2022) في دراسته عن تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وإنعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية , التي أجريت على عينة من الشركات التجارية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. ويهدف الباحث للتعرف على الابعاد الثقافية ولا سيما نموذج (Hofstede) وتأثيرها في جودة الإبلاغ في التقارير, وتحديد مدى ملاءمة عناصر التقارير المتكاملة لبيئة الأعمال العراقية, وقياس جودة الإبلاغ للتقارير المتكاملة وتأثيرها في قيمة الوحدة الاقتصادية, في محاولة لحل مشكلة البحث المتمثلة في وجود قصور باستعمال التقارير المتكاملة في البيئة العراقية للإبلاغ عن نتائج الأعمال ,وهل للأبعاد الثقافية تأثير في جودة التقارير المتكاملة؟ وهل في جودة التقارير المتكاملة تأثير في تحسين قيمة الشركة؟ ويشير إلى إن دمج الأداء المالي مع الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية يتطلب تحديد نموذج الأعمال الامثل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، الذي يمكن من طريقه إنشاء القيمة والحفاظ عليها، وكيفية إدارة المخاطر المستقبلية. إن التغير في احتياجات المستثمرين وأصحاب المصالح نحو معلومات أكثر شمولاً لمواكبة تغيرات بيئة الأعمال، والحاجة إلى توليد قيمة بشكل مستمر. فقد تلجأ

الوحدات الاقتصادية إلى إظهار القيم غير الملموسة، كأحدى أدوات المحافظة على القيمة السوقية لها، ضمن عملية التقييم لأصول الوحدة الاقتصادية, وغالبا ما يعتمد تقييم أو تقدير القيمة الاقتصادية الاجمالية التي لا تشمل فقط قيم الاستخدام, بل يشمل القيم غير الملموسة التي لا تظهر ضمن السجلات المالية.

3- اطروحة (الجبوري,2023) المتضمنة دراسة (التكامل بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والمعايير المالية لمحاسبة الاستدامة وتأثيرها في قيمة الشركة) تأتي أهمية البحث من أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية وإسهامها في الإبلاغ عن معلومات مالية تمتاز بشفافية وموثوقية وقابلية المقارنة. فضلاً عن التوجه العالمي للاهتمام بالإبلاغ عن المعلومات غير المالية وتحديداً ما يخص قضايا الاستدامة في أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة , وأثر هذين العنصرين (المعايير الدولية للإبلاغ المالي ومعايير محاسبة الاستدامة) على تحسين قيمة الشركة على الامد الطويل . وأهمية هذا التكامل الذي تسعى إليه المؤسسات المهنية المصدِرة لمعايير الإبلاغ المالي ومعايير محاسبة الاستدامة (معايرها غير الزامية) وتكون ثمرة هذا التكامل إصدار معايير تكون إلزامية للجميع ومن مميزاتها تحسين صورة أسواق المال المسجلة فيها تلك الشركات ومن ثمَ إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات في أسواق مختلفة وجذب الاستثمارات الاجنبية للدول ولاسيما النامية منها التي شهد اقتصادها التحول من الاقتصاد المخطط مركزيا إلى اقتصاد السوق كحالة العراق. وكذلك التكامل يدمج معاً الإفصاحات المالية وغير المالية لتعزيز نهج أكثر تماسكاً وفعالية لتقارير الشركات التي تهدف إلى مساعدة المستثمرين في التغلب على مشكلة تماثل المعلومات التي يتصف بها الكثير من تقارير الشركات. **يتبين مما سبق أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومعايير محاسبة الاستدامة (SASB) في تحقيق قيمة مستدامة للشركات** .

2-3-1-1 بحوث عربية

4- بحث (فوده وآخرون ,2019) المنشورة في مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. يسعى البحث إلى تحقيق هدف بيان مدى تأثير الإبلاغ عن المعلومات البيئية على قيمة المنشأة إضافة إلى استطلاع الواقع التطبيقي عن طريق إجراء دراسة حالة على شركة سيدي كريكر للبتروكيمياويات التي تم اختيارها من الشركات المدرجة في البورصة المصرية. وخلصت الدراسة إلى إن الإبلاغ عن المعلومات البيئية يُؤثر على تكلفة رأس المال إذ توجد علاقة عكسية بين الإفصاح البيئي وكلفة رأس المال, فالشركات التي تفصح بشكل

أكبر عن معلوماتها البيئية تقلل من عدم تماثل المعلومات بينها وبين المستثمرين ما يزيد من رغبتهم للاستثمار في تلك الشركات ويؤدي بدوره تخفيض كلفة رأس المال.وكذلك ضرورة تدخل الدولة والمنظمات المهنية والعلمية المحاسبية وجماعات حماية البيئة كخطوة أولى لجعل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية إلزاميا للشركات التي تسبب إنشطتها ومنتجاتها تلوثاً للبيئة, وفي النهاية يعمم هذا الإفصاح على جميع الشركات الصناعية ذات الصلة بالبيئة. **تؤكد الدراسة على ضرورة إصدار الجهات الحكومية التنظيمية التعليمات اللازمة بالإبلاغ عن جميع أبعاد الاستدامة للشركات في تقاريرها السنوية .**

5- بحث (رزق,2020) الذي يشيرإلى تحديد أثر الإفصاح عن رأس مال العلاقات على القيمة السوقية للشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية وسعى الباحث لعرض المنظور المحاسبي لرؤوس الاموال المتعددة، و دور الإفصاح عن رأس مال العلاقات في تعزيز قيمة المنشأة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو إن الإبلاغ عن رأس مال العلاقات يؤثر تأثيرا إيجابيا على القيمة السوقية للشركات، كما إن مفهوم قيمة الشركة يجب إن يعكس المبلغ المعادل لها ككل، أي لا يقتصر على الاصول المملوكة لها فقط ولكن يشمل أيضا البيئة الداخلية للشركة بما فيها من علاقات داخلية بين الافراد و العاملين وكذلك البيئة الخارجية لها بما تشمله من علاقات مع الموردين والوكلاء و العملاء وغيرهم من أصحاب المصالح. لقد أوضحت الدراسات في الادب المحاسبي المعاصر إن السبب في اتساع الفجوة بين القيمة السوقية والدفترية هو عدم الإبلاغ عن ذلك الجزء من قيمة الشركة الذي يتحقق نتيجة استغلالها لرؤوس أموالها غير الملموسة. ويعد الإفصاح عن رأس مال العلاقات أحد مجالات الإبلاغ المهمة . **أكدت هذه الدراسة على إضافة عنصر آخر من العناصر التي إذا ما تم الإبلاغ عنها ستزيد من القيمة السوقية للشركة وإن القيمة السوقية للشركة يجب أن تعكس المبلغ المعادل لكل العناصر التي تمثلها بما فيها الاصول المملوكة وغيرها .**

6- بحث (Alotaibi,2021) الذي يهدف إلى التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة على جودة التقارير المالية ومدى إنعكاس ذلك على قيمة الشركة من أجل تحقيق هدف الدراسة التحليلي الاستقرائي. وتم استعمال المنهج الاستنباطي عبر مراجعة الدراسات والابحاث السابقة. وتم تحديد عينة الدراسة بواسطة التقارير المالية لشركة المراعي للسنوات الخمس الماضية, تم استخراج قيم الشهرة والقيمة السوقية للشركة

وصافي الربح كمؤشرات لقيمة الشركة وكذلك للتعرف على مدى وجود تقارير الاستدامة المالية والبيئية. المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة التي لوحظ اهتمام الشركة بإدراجها في التقارير في السنوات الخمس الماضية، وتم إعداد مقياس لجودة التقارير المالية تضمن خمسة أبعاد (الملاءمة والشفافية والوضوح والمصداقية وقابلية المقارنة). كما كان للإفصاح المحاسبي الخاص بالتنمية المستدامة تأثيره على قيمة الشركة إذا تم تجاهل أي مؤثرات استثمارية أخرى ساعدت على نمو قيمة الشركة أو استقرارها في بعض السنوات. واوصت الدراسة؛ برفع مستوى الوعي ووضع ميثاق خاص للمملكة, يوجه الشركات بالالتزام بالمحاسبة من أجل التنمية المستدامة لما لها من أثر إيجابي على جودة التقارير المالية وتعظيم قيم المنشآت الاقتصادية. وحاولت الدراسة تقديم عرض الإطار الذي يمكن بواسطته قياس تأثير التنمية المستدامة على الأداء التشغيلي وهذا له أثر إيجابي على قيمة الشركات السعودية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة في التقارير المالية والأداء التشغيلي للشركات السعودية.

4-1-1 مجالات الافادة من بعض الابحاث السابقة:

1- اعتماد الباحث على جملة من المصادر العلمية الرصينة التي أشارت لها الابحاث السابقة والتي تطرقت إلى متغيرات البحث, في تقديم الجانب النظري لهذه الدراسة.

2- تطرقت الابحاث السابقة المذكورة إلى بعض المواضيع والافكارالتي يمكن الافادة منها لتوضيح بعض الابعاد الخاصة بمتغيرات الدراسة الحالية وإمكانية الافادة منها ضمن البيئة العراقية.

3- الافادة من الاساليب والطرائق المتبعة في الابحاث السابقة لقياس علاقة التأثير والارتباط بين متغيرات الدراسة الحالية ولتصميم نموذج خاص بالدراسة.

5-1-1 المشتركات بين الابحاث السابقة والبحث الحالي وما يميزهُ عن الابحاث السابقة

1-1-5-1- المشتركات بين البحث الحالي والابحاث السابقة

1- الدراسة الحالية تشترك مع الكثيرمن الابحاث السابقة بواحده أو أكثر من المتغيرات المبحوثة.

2- يشترك البحث الحالي مع البحوث السابقة (التطبيقية منها) العراقية والعربية والاجنبية من حيث إن عيناتها البحثية كانت من الوحدات الاقتصادية في بلدانها نفسها.

3- إن جميع الوحدات الاقتصادية عينة البحث للابحاث السابقة والدراسة الحالية من الشركات المسجلة في السوق المالي , ويشير هذا الرابط المشترك إلى حرص الباحثين وجهدهم على تقديم ما يخدم بلدانهم وتطويرها.

2-5-1-1 - ما يتميز به البحث عن البحوث السابقة

1- البحث الحالي يدرس قطاع من أقدم القطاعات التي كانت ترفد اقتصاد البلد الا وهو القطاع الزراعي . فلم يطلَع الباحث في مدة البحث على بحث أو مقالة عراقية تخص الجانب المحاسبي في قطاع الزراعة الا ما ندر.

2- لم تتطرق الابحاث السابقة العربية منها والأجنبية فضلاً عن العراقية إلى محاسبة الاستدامة في القطاع الزراعي أو شركات التصنيع في هذا القطاع, عدا بحث عن صناعة اللحوم والدواجن والألبان في الاتحاد الأوربي.

3- يعد البحث الحالي الوحيد عراقيا يدرس معيار محاسبة الاستدامة FB-MP الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان من معايير SASB معايير الأطعمة والمشروبات .

4- لم تدرس البحوث السابقة متغيرات البحث الحالي نفسها أو إمكانية إنشاء علاقة بين تلك المتغيرات.

5- طرق قياس متغيرات البحث تختلف عن نظيراتها في الابحاث السابقة, فقياس جودة الإبلاغ في كثير من الابحاث السابقة لم تستعمل مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, بل مدخل الأرباح أو إدارة الأرباح.

6- عدم وجود دراسة أو بحث أجنبي أو عربي بشكل عام, أو عراقي بشكل خاص و بحسب اطَلاع الباحث لحين إتمام كتابة البحث الحالي يجمع المتغيرات الثلاثة معاً.

7- بحسب رأي الباحث لم تربط الابحاث السابقة تحسين قيمة الشركة واستدامتها بأكثر من متغير واحد, في حين ربط البحث الحالي تحسين قيمة الشركة بمتغيرين.

الفصل الثاني مدخل فلسفي للتنمية المستدامة

المبحث الأول فلسفة التنمية المستدامة

المبحث الثاني المحاسبة عن الاستدامة

المبحث الثالث معايير ومؤشرات محاسبة الاستدامة الصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)

المبحث الأول فلسفة التنمية المستدامة

يتنأول هذا المبحث دراسة التنمية المستدامة ومعناها اللغوي والاصطلاحي وكيفية ظهورها, ومساهمة المجتمع في نشأتها والغاية منها ومدى تأثيرها على الوحدات الاقتصادية ومدى مساهمة تلك الوحدات في عملية التنمية المستدامة .

1-1-2 مفهوم التنمية Development concept

إن مفهوم التنمية يكاد يتطابق ومفهوم النمو الاقتصادي السريع وعبر تراكم خبرة الخمسينيات والستينيات من القرن الماضي تم صقل مفهوم التنمية, وأصبح من الواضح بأن النمو الاقتصادي ما هو الا مؤشر من كثير من المؤشرات التي تدل على مفهوم التنمية. ويشير إلى الزيادة في متوسط الدخل الفردي الحقيقي ومفهومه العكسي هو الركود الاقتصادي أو الكساد، في حين تتضمن التنمية مؤشر النمو الاقتصادي مقروناً بحدوث تغيرات في الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية والمفهوم العكسي للتنمية هو التخلف في جميع المجالات التي سبق ذكرها (بوطه,2015 :26-27) . ويشير (الكمالي,2014: 46) إلى إن التنمية هي النمو المدروس على أسس علمية الذي قيست أبعاده بمقاييس علمية, سواء أكانت تنمية شاملة أم تنمية في أحد الميادين الرئيسية مثل الميدان الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي أو الميادين الفرعية كالتنمية الصناعية أو الزراعية. ويضيف (الحصينإن,2021: 11) إن الاقتصاديات في العالم قد نمت نمواً كبيرا لم يسبق له مثيل في النصف الثاني من القرن الماضي، وكانت الايديولوجيات تنظر إلى عملية النمو أنه أمراُ جيدا للمجتمعات البشرية, وفي بداية عقد السبعينيات بدأت في الظهور نظريات تركز على البعد البيئي للتنمية وضرورة توجيه النمو الاقتصادي نحو تحقيق احتياجات الأنسان الأساسية, وتحسين نوعية الحياة بعد أن اتضح أن النمو الاقتصادي لم يؤدي إلى الحد من ظاهرة الفقر وتعميم التعليم والحيلولة دون تدهور البيئة.

مما تقدم يرى الباحث أن التنمية هي حاجة فطرية عند الأنسان ويسعى لها دوما وهي عنصر أساسي للاستقرار الشعوب ورفاهيتها.

2-1-2 مفهوم التنمية المستدامة The sustainable development concept

شاع هذا المصطلح لأول مرة في النصف الثاني من القرن العشرين, إذ ظهر في الأدبيات الاقتصادية ثم الاجتماعية، ومع عقد التسعينيات استعمل في الأدبيات السياسية والإدارية (عبد الرحيم,21:2015), ظهر مفهوم التنمية المستدامة كنتيجة لزيادة الوعي وإدراك المسؤولين

والمجتمع على حدٍ سواء (وكلٌ بحسب منظوره) بنتائج ما شهده العالم منذ ثلاثة عقود من أزمات اقتصادية وبيئية واجتماعية مختلفة واتَباع نمط حياتي استهلاكي تبذيري للموارد المتاحة (من قبل الشركات والناس). وبظهور مفهوم التنمية المستدامة والذي بموجبه أصبح للوحدة الاقتصادية مسؤوليات تجاه المجتمع يجب إن تتحملها بشكل طوعي (ذاتي) أو الزامي من قبل جهات معينة, فلم تعد سمعة الشركات قائمة على مراكزها المالية فقط ، ولم يعد هدفها تعظيم الربح فحسب، ولم يتحقق توسعها في الأسواق العالمية من دون تحقيق شروط معينة، بل ظهرت مفاهيم جديدة في بيئة الأعمال,ولعل أهمها مسؤولية الشركات التي تترجم مدى مساهمة الشركات في عملية التنمية المستدامة عبرتبنيها لأبعادها الثلاثة، ومدى استجابتها لحاجات ومتطلبات المجتمع ومدى حرصها وقدرتها على دوام الاستدامة. ومع تنامي الوعي بأهمية الاستدامة والإبلاغ عنها تزايد الاهتمام بها من قبل مؤسسات الأعمال والمنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية وكذلك الاكاديميون، وكذلك تزايد الطلب على توكيد صحة هذه التقارير وضمان شفافية الشركات في ادارتها لأنشطتها البيئية والاجتماعية. وبهذا المضمون يشير (Bahnean.et al.,2023:2) إن الاستدامة هي واحدة من أكبر التحديات في الوقت الحاضر. إن قضايا مثل الفقر وتغير المناخ والاستخدام المفرط للموارد تحظى باهتمام عدد متزايد من الأفراد والحكومات والمنظمات. ونتيجة لذلك، بدأت الشركات تشعر بالضغط للإبلاغ عن أدائها لجميع أصحاب المصلحة. فالاستدامة هي تكامل الاستراتيجيات والأنشطة التي تسمح بتلبية الاحتياجات الحالية للشركة وأصحاب المصلحة فيها، دون المساس في المستقبل برأس المال الطبيعي والبشري الذي تحتاجه الشركة. ولذلك، يتوقع أصحاب المصلحة منتجات وخدمات أفضل مع الحد الأدنى من التأثير السلبي على المجتمع والبيئة. لا تنطبق هذه المتطلبات على جميع فروع الأعمال فحسب، بل تنطبق أيضًا على شركاء الأعمال.

وبناءً على قمة الأمم المتحدة في ريو (1992) (قمة الارض) التي شكلت بداية العلاقة بين الاستدامة وساحات السياسة. وقد ظهر المزيد من العمل منذ ذلك الحين، فظهر مفهوم استدامة الشركات وهي تطبيق لمفهوم التنمية المستدامة الخاص بمجال الأعمال التجارية, ويتضمن الإدارة الاستراتيجية ودمج التقدم الاقتصادي وحماية البيئة والمسؤولية الاجتماعية. فشهدت التسعينيات من القرن الماضي إنشاء لجان الاستدامة والهيئات الوطنية في جميع انحاء العالم، وتم تطوير عدد كبير من تقنيات التقييم الاقتصادي وقياس المؤشرات. تم تصور عملية يقودها المجتمع على المستوى المحلي بشكل متوازٍ، التي شهدت بناء الاستدامة من المستوى المحلي عبرمبادرات الحكومات المحلية

والمجموعات المجتمعية والمواطنين وكانت النتيجة نموًا هائلاً في أطر التخطيط وإجراءات التقييم ومؤشرات الاستدامة وبروتوكولات المراقبة.

يشير (RAMOS,2019:9) إلى إن الاستدامة والمواضيع ذات الصلة يكتنفها عدم الوضوح من حيث المعاني المتناقضة، على الرغم من العديد من الأحداث والمبادرات المهمة، بما في ذلك خطة التنمية المستدامة لعام 2030 للأمم المتحدة بوصفها خارطة طريق رئيسية للتنمية المستدامة على المستوى العالمي. والمعاني المتناقضة التي تشير إليها الأدبيات المحاسبية قد تكون من اختلاف وجهات نظر المختصين بشأن المراد من الاستدامة.

كما يشير لذلك (المعموري,2019: 45) إن هذا المفهوم تعددت تعريفاته والرؤى عنه ويعود ذلك؛ لاختلاف آراء العلماء والشركات التي تناولت التنمية المستدامة فمنهم من ينظر إليها بمنظور ضيق يقتصر على البعد البيئي والمناخي, ومنهم من ينظر إليها بمنظور موسع, فقد تشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. الاستدامة الحقيقية ليس التفكير فقط في الموارد البيئية ولكن أيضًا في الموظفين والعملاء والمجتمع وسمعة الشركة. بل التفكير أو فهم التداخلات بين الأنظمة المتفاعلة وتحديد كيفية تأثير التغييرات في نظام واحد على الاخرين. على سبيل المثال، من المتوقع إن يكون لتوظيف الموظفين أو تسريحهم آثار معنوية على الأنظمة الداخلية (داخل المنظمة)، فضلاً عن الاثار الاجتماعية والاقتصادية للأنظمة الخارجية. وبالمثل، فإن إلقاء المواد الكيميائية في البالوعة له آثار على الأنظمة خارج نطاق الشركة، إن القرارات المتعلقة بالاستدامة تتحسن عندما يدرك المديرون أن كلا من المواد الخام والموارد البشرية هي إنظمة فرعية لأي عملية إنتاج وكذلك فإن المنتج أو الخدمة نفسها هي جزء صغير من إنظمة اجتماعية واقتصادية وبيئية أكبر بكثير (Heizer. et al., 2017:234). إن الاهتمامات البيئية والاجتماعية و الاقتصادية متداخلة بشكل رئيسي على جميع المستويات الاقليمية وإن البيئة والاقتصاد والمجتمع هي ثلاثة قطاعات متداخلة، يُنظر إليها على أنها قطاعات مستقلة مع احتلال القطاع البيئي مركز الصدارة. يؤدي التركيز على المكون الاجتماعي في السياق الحضري إلى التركيز على الاسئلة البيئية ، مثل حماية المناخ والتكيُف معه وكذلك التنوع البيولوجي في المدن أو توفير مناطق خضراء وكيف يُنظر إلى المساحات الحضرية بسبب عدد من العوامل؛ نقص الاراضي المتاحة، والمساحات التي يتم استخدامها بالفعل لأغراض متعددة ، والوعي المتغير بالبيئة والاستدامة (Kramer &Wagner ,2020:2-3).

وبهذا الخصوص جاء في دليل الاستدامة الارشادي للصناعات السنغافورية, إن الاستدامة هي أكثر من مجرد إطفاء الأنوار، يتعلق الامر بنهج متوازن للنشاط الاقتصادي والمسؤولية البيئية والتقدم الاجتماعي. تشكل هذه المحددات الثلاثة معًا جوهر النهج المستدام للأعمال، غالبًا ما يشار إليه باسم "المحصلة الثلاثية". ويشير تقرير الاستدامة لمجموعة ANZ (هدفنا هو تشكيل عالم يزدهر فيه الناس والمجتمعات. لهذا السبب نسعى جاهدين لأنشاء اقتصاد متوازن ومستدام يمكن للجميع المشاركة فيه وبناء حياة أفضل (ANZ CORPORAT,2016:5) . في حين يعطي كل من (عبد المتعال و مطاوع ,2022: 6) مفهوما آخر للتنمية المستدامة,هي عملية التركيز على إدارة الأعمال التي يمكن إن توفر التوزيع العادل للموارد بين الاجيال والازدهار في حياة الاشخاص المعاصرين, ويصبح تركيز الحكومات فيها على كيفية بناء نظام شامل يدعم زيادة الدخل وتحسين مستوى التعليم والصحة وجودة الحياة العامة، ويتطلب هذا النظام توجيه الاستثمارات في الأسواق المالية من الاهتمام بالحصول على تمويل للنمو الاقتصادي, وهي في الأعم الأغلب استثمارات قصيرة الأجل, إلى استثمارات طويلة الأجل في التنمية المستدامة، لأن الاهتمام بالتمويل الاقتصادي فقط وإهمال كل من العدالة الاجتماعية, و حماية البيئة سيؤدي إلى إن تكون تكلفة التعويضات الاجتماعية والبيئية في الأجل الطويل أعلى من المنافع التي ستحقق في الأجل القصير.

ويرى الباحث إن التنمية المستدامة يُنظر إليها كحالة وعي مجتمعي مترسخة في إذهان الناس قبل إن ينظر إليها مؤشرات قياس لمعرفة التقدم الحاصل في تحقيق أهداف محددة وهذا التوجه يمثل شكلاً من التكافل الاجتماعي ليس بين ابناء الجيل الحالي بل هو تكافل عابر للأجيال القادمة، فأبناء الجيل الحالي ياخذون من الموارد ما يحقق لهم رفاهيتهم في الحياة ويدعون الأجيال القادمة يحققون أمانيهم بما يرونه مناسباً لهم. وإن التنمية المستدامة لكي تتحقق وتحقق الأهداف المرجوة منها يجب إن تتظافر جهود كل من المنظمين الحكوميين وصانعي السياسات والكيانات الخاصة, إن لكل مرحلة من مراحل تطور مفهوم التنمية هناك مؤشرات يتم استعمالها على نطاق واسع للتقييم والإبلاغ عن التقدم المحرز نحو أهداف التنمية المستدامة.

2-1-3تعريف التنمية المستدامة Definition of sustainab development

إن مفهوم الاستدامة يبقى مفهوما مرناً يتناغم ويتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئة السياسية بحسب طبيعة كل بلد وبيئته ما يجعل من الصعوبة تحديد تعريف دقيقاً وموحداً للتنمية

المستدامة؛ لكونها تتسم بالاستمرارية والتحسين المستمر، وعلى الرغم من اختلاف مضامين المصطلحات التي تعبر عن مفهوم الاستدامة لكنها تتحدد في مضمون واحد الا وهو تحقيق الرفاهية للأنسان على مر الزمن.

في حين إن التعريفات الدقيقة تختلف على نطاق واسع كما يذكر(Nidumolu et al.,2015:4)، فأن الاستدامة في جوهرها تتعلق ببساطة بحماية أسس النجاح وتعزيزها على المدى الطويل, سواء للأفراد أو المجتمعات أو الشركات أو الاجيال القادمة. يمكن إن تتخذ اليوم قرارات ذكية تتجنب المشاكل غدًا. كما يشير بشكل عام إلى قدرة الشركات على القيام بأعمال تجارية بطرق تقلل من الضرر الاجتماعي والبيئي، مع تعظيم فرص الأعمال المرتبطة بارتفاع طلبات السوق لإيجاد حلول للتحديات المتعلقة بالاستدامة بما في ذلك تغير المناخ، وندرة الموارد، وأنهيار الطبيعة الحرجة للنظم البيئية، والطلب العالمي المتزايد على الغذاء، والمياه ، والطاقة ، والاسكان ، والنقل ، والرعاية الصحية ، وزيادة المرونة الحضرية. فقد أصبح مفهوم التنمية المستدامة كما يشير إلى ذلك كل من (ريسان,2020 :28) و(Molla, et al.,2019:1) ليست إطاراً فكريا فحسب,بل مدرسة فكرية مميزة إنتشرت في مختلف أنحاء العالم وأصبح لها مؤسسات وهيئات حكومية خاصة فهي عملية ديناميكية متجددة لا تنحصر بالافق القصير الأجل فقط وإنما تسعى إلى الأفق الطويل الأجل, وتعني كذلك بالتغيرات الاجتماعية الأفضل كالتعليم والرعاية الصحية والسكن الملائم واحترام حقوق الأنسان في صنع القرارات وتنفيذها فكان من الضروري طرح أبعاد جديدة للتنمية لا تراعي الحاجات الأساسية للسكان فقط وإنما تأخذ البعد المستقبلي بتوكيدها ضرورة المحافظة على الموارد الاقتصادية وعدم استنزافها من قبل الجيل الحالي,مع التأكيد على قابلية الاستمرار والتجديد فيها. ويوضح جدول (2-1) بعض تعريفات التنمية المستدامة لبعض الكتاب وعلى مراحل من الزمن.

جدول (2- 1) بعض تعريفات الاستدامة التي قدمها بعض الكتاب والمؤسسات

المؤلف (المؤلفون)	التعريف
اللجنة العالمية للتنمية والبيئة التابعة للأمم المتحدة 1987 تقرير بورتلأند	"بأنها التنمية التي تقابل احتياجات الحاضرمن دون المساس بمقدرة الاجيال القادمة على مقابلة احتياجاتها "
منظمة التعأون الاقتصادي والتنمية (OECD، 2001)	"الاستدامة تعني ربط الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمعات بطريقة متوازنة، وهي تأخذ منظورًا طويل المدى حول عواقب أنشطة اليوم التي تواجه تحدي

	التنمية المستدامة، أو العملية التي يتم عبرها التوصل إلى قرارات تكون مستنيرة من طريق النطاق الكامل للعواقب المحتملة ويكون مسؤولاً أمام الجمهور "
AICPA (2011	"الاستدامة هي مصطلح ظهر بمرور الوقت من الاعتبار الاساسي الثلاثي (1) الجدوى الاقتصادية، (2) المسؤولية الاجتماعية، و (3) المسؤولية البيئية".
مبادرة التقارير العالمية Global (GRI) Reporting Initiative (2013)	بأنها الأنشطة التي تساعد منظمات الأعمال في تحقيق الأهداف الاجتماعية والبيئية والاقتصادية لأصحاب المصالح في إطار نظام ملائم لحوكمة الشركات يعمل على ضبط الأعمال ومراقبة الأداء
San. et al., (2016)	تعني الاستدامة العيش والعمل باستعمال الاساليب التي تلبي وتدمج الاحتياجات البيئية والاقتصادية والاجتماعية الحالية من دون المساس برفاهية الاجيال القادمة
HEIZER. et al., (2017)	غالبًا ما ترتبط الاستدامة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات. فهي ليست فقط في المنتجات الخضراء أو "التحول إلى اللون الاخضر" - إعادة التدوير، والاحتباس الحراري، وإنقاذ الغابات المطيرة. هذا بالتأكيد جزء منه. ومع ذلك، فهو أكثر من هذا. تتمثل إحدى طرق التفكير في الاستدامة في النظر في الأنظمة الضرورية لدعم المحصلة النهائية الثلاثية الناس والكوكب والربح.
ZABIHOLLAH (2017) REZAEE	تركز الاستدامة على الأنشطة التي تولد أداء الاستدامة المالية والاقتصادية وغير المالية عبرتعظيم فعالية حوكمة الشركات وفرص الأعمال وتقليل الاضرار البيئية والاجتماعية، وقبل كل شيء ضمان النجاح على المدى الطويل في خلق قيمة لأصحاب المصلحة.
طوبار 2018	ويمكن القول، إن الاستدامة تتمثل في "تحقيق الحد الأعلى من الكفاءة الاقتصادية للنشاط ضمن حدود ما هو متاح من الموارد المتجددة مع ربطها باحتياجات الجيل الحالي والاجيال القادمة، بشرط إن تكون تلك الاحتياجات مما لا يلحق تهديدا جديا بالعمليات الطبيعية والمادية، والكيميائية، والحيوية.
Ramos 2019	توصف حالة الاستدامة (التي تغطي الابعاد البيئية و الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية / الحوكمة) للوضع الجاري تنفيذه أو التنبؤ بالاثار المحتملة لنشاط قبل تنفيذه. يمكن إن تدعم تقييمات الاستدامة عمليات صنع القرار، وتؤدي دورًا في المستويات الاستراتيجية والتشغيلية للتخطيط وعمليا ت المشروع.
Molla et,al:2019	التنمية المستدامة (SD) هي مفهوم أخلاقي يقلل من الفقر ويحمي البيئة ويقلل من استغلال الموارد ويغير اتجاه الاستثمارات. يشير أيضًا إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) مع التركيز المتوازن على الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تضمن البقاء على المدى الطويل والنجاح المالي للشركة.
الحسناوي 2020	الاستدامة هي الاستعمال المثالي الفعال لجميع المصادر البيئية والحياة الاجتماعية والاقتصادية للمستقبل البعيد مع التركيز على حياة أفضل ذات قيمة عالية لكل فرد من المجتمع في الحاضر والمستقبل

Claudia Lemke (2021)	التعريف المعاصر للتنمية المستدامة هو"معيار أخلاقي". محور هذا التعريف هو العدالة بين الاجيال لجيل اليوم والغد فيما يتعلق بمفهومين: الاحتياجات والحدود. تمتد العدالة بين الاجيال على البعد الأول لمساحة التنمية المستدامة: الافق الزمني، أما البعد الثاني للتنمية المستدامة فيتناول العدالة بين الاجيال للمفهومين، حماية البيئة (بمفهوم الحدود)، والتنمية الاجتماعية (بمفهوم الاحتياجات)، والازدهار الاقتصادي
مجلس الأعمال الدولي للتنمية المستدامة(WBCSD) :	بأنها نشاط متزامن لتحقيق الازدهار الاقتصادي مع الحفاظ على البيئة وتحقيق العدالة
Özan ,2022	الاستدامة، ترتبط بجميع مجالات الحياة، هي في الاساس مسألة رئيسية أكبر من الإنتاج. تهدف الاستدامة إلى نقل الموارد الطبيعية في العالم إلى الاجيال القادمة، فأنها تعتبر أيضًا استقرار الكفاءة في الإنتاج.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة إزائها

2-1-4 المراحل التأريخية لتطور مفهوم التنمية المستدامة

في بداية عقد السبعينات من القرن الماضي نشأ ما يعرف اليوم بمفهوم التنمية المستدامة، فمنذ أكثر من خمسين عاما تبنى الاتحاد الدولي للحفاظ على الطبيعة (IUCN) في عام 1969. في نيودلهي تفويضًا جديدًا، حدد الاستدامة على أنها "إدامة وتعزيز العالم الحي - البيئة الطبيعية للأنسإن - والموارد الطبيعية التي تعتمد عليها جميع الكائنات الحية"، والتي تشير إلى إدارة "الهواء والماء والتربة والمعادن والأنواع الحية بما في ذلك الأنسان، وذلك لتحقيق أعلى جودة مستدامة للحياة (Pushkova,2018:8). ومن الجدير بالذكر كما يشير (المعموري,2019: 54) إن أول من يرجع له الدور في إظهار مصطلح الاستدامة نظريا إلى الباحثين الهندي أمارتاياسن والباكستإني محبوب الحق عن طريق عمل كل من الباحثين في الأمم المتحدة (البرنامج الأنمائي) إن الاستدامة بالنسبة لهما هي تنمية اجتماعية واقتصادية الهدف منها جعل الأنسان الوسيلة والغاية والتعامل مع الابعاد البشرية لأنها تعد عناصر مهمة وكذلك يجب النظر إلى أحد شروط تحقق الاستدامة هو وجود القدرات المادية. ويمكن تتبع مراحل تطور التنمية المستدامة تأريخيا وبحسب الجدول (2-2) الآتي:-

جدول (2-2) المراحل التأريخية لتطور مفهوم التنمية المستدامة

الفترة الزمنية	مفهوم التنمية المستدامة	الوقائع التأريخية المرافقة

عقد التنمية الأول 1960-1970	اقترن بالنمو الاقتصادي وفق مؤشرات تركز اغلبها على اعتبارات اقتصادية لاسيما مثل الدخل القومي ودخل الفرد بحيث تركز مفهوم التنمية في زيادة دخل الفرد والمجتمع ممثلا بالدولة.	تم إنشاء نادي روما عام 1968,فهو يمثل أول فكرة لظهور الاهتمام بالبيئة ومن ثمّ التنمية المستدامة.
عقد التنمية الثاني 1970-1980	اكتسبت التنمية ابعاداً اجتماعية وسياسية وثقافية بجانب البعد الاقتصادي إذ أصبحت تشمل إحداث تغيرات هيكلية في المتغيرات السياسية والاجتماعية والثقافية التي تسود المجتمع وضهور ما يعرف بالتنمية الشاملة منتصف سبعينيات القرن الماضي وامتدت إلى النصف الأول من ثمانينات القرن الماضي وتركز مؤشرات قياس التنمية الشاملة على التغذية والصحة والسكن والتعليم	نشر النادي في روما عام 1972 تقريراً عن تطور المجتمع وعلاقة ذلك باستغلال الموارد الاقتصادية. وفي نفس العام إنعقاد مؤتمر القمة في ستوكهولم إذ عرض مجموعة من القرارات الخاصة بتنمية الموارد الاقتصادية وضرورة توضيح الترابط بين المشكلات الاقتصادية والبيئة، وقد طالبت الدول النامية في أن تكون لها حق الأولية في التنمية, فهي تريد جعل البيئة أفضل وبالنتيجة تقليص الفجوة بين الدول الفقيرة والغنية
عقد التنمية الثالث 1980-1990	أصبحت الجهات السياسية والشعبية مشاركة في عملية اتخاذ القرارات التنموية من منطلق أن الديمقراطية ترتبط بشكل وثيق بكل محاور التنمية ومجهوداتها, أي إن التنمية اكتسبت بعدا حقوقيا وديمقراطيا وإن الديمقراطية تعني مشاركة أفراد المجتمع في اتخاذ القرارات باعتبار أن المشاركة هي أحد المتطلبات الاساسية للتنمية الناجحة.	- عام (1982م) وضعت الأمم المتحدة تقريرا عن حالة البيئة العالمية، حيث وتكمن اهمية التقرير باعتماده على وثائق علمية وبيانات احصائية. قدمت اللجنة الدولية للتنمية والبيئة التابعة للأمم المتحدة - عام (1987م) تقريراً يحمل عنوإن (مستقبلنا المشترك) خصص التقرير فصلا كاملا عن التنمية المستدامة، كما يعزز هذا تقرير الاستدامة كوسيلة لتحقيق التوازن بين القضايا البيئية والاقتصادية مع الأخذ بالاعتبار المفاضلة بين المزايا والمنافع الاقتصادية قصيرة الأجل والاثار طويلة الأجل على الأجيال المقبلة.
عقد التنمية الرابع 1990- 2000	وثيقة الأرض التي صدرت في مؤتمر ريو (قمة الارض)1992 التي تدعو إلى ضرورة تحقيق العدالة بين الأجيال المختلفة في توزيع الموارد الطبيعية ضمانا لتواصل عملية الاستدامة. وتحديد المعايير الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لقياس الالتزام لمواجهة التحديات المتزايدة للتنمية المستدامة, ومحاربة الممارسات التي تزيد من إنبعاث الغازات المضرة.	عام (1992م) تم إنعقاد مؤتمر قمة الأرض بالبرازيل وهو الذي عرف بمؤتمر الأمم المتحدة للبيئة وأكد المؤتمر على الحد من التآكل البيئي، كما خصص استراتيجية للحد منها, في عام1997 إنعقاد مؤتمرkyoto في اليابان,الذي يهدف إلى منع إنبعاث الغازات والتحكم في فعالية استخدام الطاقة, والعمل على إيجاد نظم للطاقة تكون متجددة ومستدامة

عقد التنمية الخامس 2017-2000	تأكد هذا المفهوم بشكل أوسع مع تبنيه من قبل منظمات مستقلة. والتأكيد على ضرورة الالتزام الدولي بتحقيق التنمية المستدامة وتعزيز الاقتصاد الأخضر لدعم التنمية المستدامة والتركيز على الإبلاغ عن الاستدامة و وضع إجراءات ملموسة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة, واستدامة الإنتاج والاستهلاك وإدارة قاعدة الموارد الطبيعية. والتركيز على وضع تدابير واضحة وعملية لتنفيذ التنمية المستدامة.	عام (2002م) تم إنعقاد مؤتمر القمة العالمي في جوهانسبرج للتنمية المستدامة, وكان يهدف إلى التأكد من الألتزام الأولي في تحقيق التنمية المستدامة. عام 2012 إنعقد مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية المستدامة - أو ريو + 20 - في ريو دي جانيرو ، ، قررت الدول الاعضاء إطلاق عملية لوضع مجموعة من أهداف التنمية المستدامة (SDGs) ، التي ستبني على الأهداف الأنمائية للألفية وتتقارب مع أجندة التنمية لما بعد عام 2015. كما اتفقوا على إنشاء منتدى سياسي رفيع المستوى للتنمية المستدامة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (الخفاجي,2018: 54) (السعدي,2021: 21-20)

5-1-2 خصائص التنمية المستدامة Sustainable Development Characteristic

إن الاهتمام المتزايد بالتنمية المستدامة بوصفها الوسيلة لتحقيق متطلبات الإجيال الحالية واللاحقة، أدى إلى ظهور مجموعة من الخصائص الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ومنها إن التنمية المستدامة تعتمد على البعد الزمني فهي ذات أهداف بعيدة المدى, تعزز القيم الاجتماعية للفرد والمجتمع فهي تعتبر الأنسان وتنميته محور حركتها ومن أولوياتها, وتسعى في المقام الأول إلى تلبية احتياجات الفرد الاساسية وعلى مدى أجيال متلاحقة, توجه اهتمامها للعناصر الاساسية للمحيط الحيوي المتمثلة الماء والهواء والارض, فهي عملية تنموية متكاملة تعمل بإنتظام وتوافق، تقوم بالتنسيق بين مختلف السياسات في استعمال الموارد واتجاهات الاستثمار والاختيار التكنلوجي (طحطوح وسعيداني, 2019: 7). فيما يحدد (الحسناوي،2020: 38) خاصيتين رئيسيتين للتنمية المستدامة هما:

أولاً- خاصية الاستمرارية Continuity إن التنمية المستدامة ليست حاجة مؤقتة أو أهداف مرحلية بل هي حالة متطورة ومتحركة, وتتطلب توليد دخل لتحقيق الاستدامة للموارد الطبيعية وتنظيم استعمال الموارد المتجددة والموارد القابلة للنفاد بما يضمن مصلحة الاجيال اللاحقة. إن فرض الاستمرارية يتمتع بالقدر الأكبر من التأثير مقارنة بالفروض المحاسبية الاخرى التي حددها الإطار الفكري للمحاسبة المالية، ويعني فرض الاستمرارية أن الشركة باقية ومستمرة لمدة زمنية معقولة وكافية لتستعمل مواردها الاقتصادية على وفق ما هو مخطط ومتوقع ومن دون خسائر كبيرة لرأس

المال المستثمر، ومدة كافية لتستعمل موارد البيئة الاجتماعية الاستعمال الامثل من دون أن تتسبب بخسائر في حقوق المجتمع والحفاظ على الآثار الخارجية الموجبة وابقائها (تحقيق المنافع)وتلافي الآثار الخارجية السالبة على المجتمع (ازالة الاضرار) (الخفاجي،2018: 45). ولتأكيد أهمية جانب الاستدامة الاقتصادية. يضيف (Heizer.,et al.,2017:236)لا توجد استدامة اجتماعية وبيئية بدون الاستدامة الاقتصادية. تشير الاستدامة الاقتصادية إلى كيفية بقاء الشركات في العمل. يتطلب البقاء (الاستمرارية) في العمل القيام باستثمارات، وتتطلب الاستثمارات تحقيق أرباح. على الرغم من أنه قد يكون من السهل نسبيا تحديد الأرباح، الا أنه يمكن أيضًا استعمال تدابير أخرى لقياس الاستدامة الاقتصادية. تشمل التدابير الأولية التي تشير إلى عمل تجاري ناجح في ملف المخاطر والملكية الفكرية ومعنويات الموظفين وتقييم الشركة لدعم الاستدامة الاقتصادية. ولكي تحقق التنمية المستدامة أهدافها (SDGs) والتزامات تغيير المناخ كما يشير (Mann,2017:5 Sauvant &) يتطلب قدرًا هائلاً من الاستثمار. يمكن للاستثمار الاجنبي المباشر إن يقدم مساهمة مهمة في تلبية احتياجات الاستثمار هذه. ومع ذلك، فإن فعالية تدفقات الاستثمار الاجنبي المباشر في هذا الصدد لا تعتمد فقط على كميتها فحسب، بل تعتمد أيضًا على قدرتها على دفع عجلة التنمية المستدامة.

ومما سبق يتضح شكل العلاقة بين الاستدامة وقيمة الشركة فكلما كانت الشركة مستدامة وتبلغ عن ممارسات الاستدامة في تقاريرها كانت قيمتها أكبر,ومن ثمَ تكون أكثر جذباً لرؤوس الأموال التي تحتاجها لاستدامتها.

ثانيا- تحقيق التوازن البيئي – Ecological balance وذلك عبر المحافظة على البيئة بما يضمن حياة طبيعية سليمة, وضمان إنتاج الثروات المتجددة مع عدم استنزاف الثروات غير المتجددة، فالتنمية المستدامة هي التنمية التي تتخذ من التوازن البيئي هدفاً مهما لها لغرض رفع مستوى المعيشة من جميع جوانبه. فتسعى إلى إدامة العالم الحيوي - البيئة الطبيعية للأنسان وتعزيزه.إن التقليل من تغير المناخ والمخاطر المرتبطة به للأنتقال إلى اقتصاديات منخفضة الكربون والاعتماد بشدة على المصادر المتجددة يعد واجباً أخلاقيا كما يشير (Lozano,et al,2022:8) إذ تعمل اقتصادات اليوم بفعالية من طريق استخدام كميات هائلة من الطاقة المشتقة من مصادر مختلفة، ولاسيما الوقود الاحفوري، إضافة إلى ضرورة التعامل مع استراتيجية باقية ومستدامة في إطار مرجعي ومنهجي.

ومما سبق يتضح إن خاصية الاستمرارية تجسد البعد الاقتصادي للاستدامة, و خاصية تحقيق التوازن البيئي تجسد البعد البيئي للاستدامة الذي لا يسمح باستعمال المصادر الطبيعية للطاقة, بالشكل الذي يسبب ضررا لحياة الناس، ولا يفرط بحقوق الأجيال القادمة بتلك الموارد. وإن الخاصيتين تعملأن على تحقيق البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة عبرتحقيق الثروة وتحسين معيشة الناس والمحافظة على بيئة نقية وسليمة قابلة للحياة.

ويمكن توضيح بعض خصائص التنمية المستدامة في أبعادها الأربعة كما في الجدول الآتي:-

جدول (2-3) خصائص التنمية المستدامة

خصائص الاستدامة في بعدها الاقتصادي Economic dimension	التوظيف• Employment • الروابط المحلية Local linkages • نقل التكنولوجيا• Technology transfer • بنية تحتية Infrastructure • تطوير المجتمع Community development • التوزيع العادل للثروة Equitable distribution of wealth • المساءلة الضريبيةTax accountability • تعزيز البحث والتطوير (R & D
خصائص الاستدامة في بعدها البيئي Environmental Dimension	• إدارة الموارد resource management • ضوابط التلوث • Pollution controls • غازات الاحتباس الحراري Low carbon • الحد من النفايات Waste reduction • حماية التنوع البيولوجيBiodiversity protection • تغير المناخ Climate change • ماء Water • طاقة متجددة Renewable energy
خصائص الاستدامة في بعدها الاجتماعي Social Dimension	حقوق العاملين Labor rights سلامة مكان العمل Workplace safety عدم التمييز Non-discrimination حقوق الأنسان Human rights إعادة التوطين Resettlement
خصائص الاستدامة في بعد الحوكمةGovernance dimension	الشفافية Transparency معايير سلسلة التوريدSupply chain standards • مشاركة أصحاب المصالح Stakeholder engagement الامتثال القانوني Legal compliance حماية المستهلك consumer protection

من اعداد الباحث بالاعتماد على (Sauvant & Mann,2017:5)

6-1-2 أسس التنمية المستدامة The sustainable development foundations

يستند مفهوم التنمية المستدامة إلى مجموعة من الأسس لتحقيق أهدافها، وأهمها ما ياتي:-

1- إمكانية قياسها وإجراء تقييمها والإبلاغ عن الاستدامة عبر مؤشراتها؛ وذلك لدعم عملية اتخاذ القرار والسياسات ومن ثمَ تحسين إدارة النظم الاجتماعية والبيئية وتحقيق نتائج أكثر استدامة وأقل ضرراً (Ramos,2019:2).
2- العمل على تغيير أسلوب حياة الناس وتعديل أنماط الاستهلاك وهياكل الإنتاج السائدة تجنباً للإسراف وتبديد الموارد وتلوث البيئة.
3- يجب إن يشتمل مفهوم العائد من التنمية على كل ما يعود على المجتمع بنفع، بحيث لا يقتصر ذلك المفهوم على العائد والتكلفة، استناداً إلى مردود الآثار البيئية غير المباشرة وما يترتب عليها من تكلفة اجتماعية وتحديد أوجه القصور في الموارد الطبيعية.
4- إن تأخذ في الاعتبار أنماط الاستثمار الحالية، مع تعزيز استخدام وسائل تقنية أكثر توافقاً مع البيئة تستهدف الحد من مظاهر الضرر والاخلال بالتوازن البيئي والحفاظ علي استمرارية الموارد الطبيعية (طوبار,2018: 11-12)

وبهذا الخصوص يرى (Mayo Maldonado ,et al.,2022:243)إن تطوير التكنلوجيا هو خطوة حاسمة لتحقيق استدامة الطاقة, فقد لوحظ إن تطوير تقنيات ناضجة ومنخفضة التكلفة في إلكترونيات الطاقة سيسمح بالأنتقال إلى طريقة مستدامة لاستهلاك الكهرباء. ويضيف Mustafa (Özan,2022:20) إن العديد من التقنيات الحديثة مثل المصانع الذكية وتحليلات البيانات الضخمة وغيرها التي يسرت تحقيق مفهوم الاستدامة من طريق الحد بشكل كبير من المشاكل البيئية، فقد أسهم استخدام التقنيات الحديثة بشكل فعال في ضمان الاستدامة والكشف عن الفوائد التي يمكن أن توفرها التقنيات الرقمية لجهود الاستدامة للشركات.

وقد اكدت الأمم المتحدة على أهمية تكنولوجيا المعلومات والإتصالات من أجل التنمية.تؤدي التكنولوجيا دورًا كبيرًا في تسهيل تحقيق أهداف التنمية المستدامة، وذلك بشكل أساسي عبر زيادة الكفاءة والفعالية,على الرغم من الافتقار إلى الاعتماد والتنفيذ على نطاق واسع، فقد اعترفت هيئات الأمم المتحدة بالامكانات المستقبلية لاستخدام Blockchain لدعم تحقيق مختلف أهداف التنمية المستدامة وتحسين نوعية حياة الأنسان (Franz ,2022:1)

وعليه يمكن القول إن التنمية المستدامة تتمثل في تحقيق الحد الأعلى من الكفاءة الاقتصادية للنشاط ضمن حدود ما هو متاح من الموارد المتجددة, أي إن التنمية المستدامة تسعى لتحقيق أمرين في آن واحد؛ الأول: يتعلق بأداء العمليات الطبيعية, والآخر يتعلق بالإيفاء بالاحتياجات الأنسانية الحالية والمستقبلية,كلما كان ذلك ممكناً فلابد من العمل

على تعظيم إنتاجية الموارد من جهة وتقليص العبء الذي تتحمله البيئة من حيث الموارد أو الطاقة من جهة أخرى.

2-1-7 الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية للشركات Sustainability and Corporate Social Responsibility

أصبحت استدامة الشركات ضرورة اقتصادية واستراتيجية مع إمكانية خلق الفرص وتجنب المخاطر للشركات، لا شك إن منظمات الأعمال لها تأثير كبير على الاقتصاد والحياة بشكل عام. إذ إن تلك الموارد المختلفة التي تستخدمها تلك المنظمات هي ملك المجتمع الذي تنشأ فيه وتعمل من طريقه. فلا تنمية مستدامة ممكنة (للمجتمع) من دون تنمية مستدامة للشركات. لذلك فإن إدارة الشركات هي عامل حاسم في تشكيل التطور المستقبلي للشركات وكذلك الاقتصاد والمجتمع. وبهذا المضمون يقول (Nidumolu et al., 2015:3) بأن استدامة الشركة في جوهرها تدور حَول حماية أسس النجاح وتعزيزها على المدى الطويل وأن تكون بعيدة النظر والتخطيط للمستقبل من أجل تقليل الضرر الاجتماعي والبيئي ، مع تعظيم فرص العمل في خلق قيمة لأصحاب المصلحة. ويصف (Irvianti,et al.,) تقارير الاستدامة بأنها ممارسة الشركة المتمثلة في الكشف عن آثارها البيئية والاجتماعية والاقتصادية بشفافية, تسمح هذه الممارسة برؤية التأثيرات الايجابية والسلبية على أجندة التنمية المستدامة و يتضمن تقرير الاستدامة معلومات مالية وغير مالية يمكن الاعتماد عليها كالمعلومات المالية، وتتضمن هذه البيانات مبادرات اجتماعية وبيئية تدعم نمو الأعمال مع الحفاظ على مُثُل المسؤولية الاجتماعية للشركات (Irvianti,et al.,2023:2-3).

تم تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركات بطرق مختلفة منذ إنشائها لأول مرة؛ ولذلك لم يتم التوصل إلى توافق في الاراء بشأن تعريفها كما يذكر (Carroll,2014:498). وأضاف إن أعمال الشركات في سياق المسؤولية الاجتماعية قسمت على ثلاث فئات: الالتزام الاجتماعي، والمسؤولية الاجتماعية، والوعي الاجتماعي. يُعرَّف الالتزام الاجتماعي بأنه الاجراءات الالزامية للشركة الناتجة عن ضغط السوق واللوائح القانونية, وتُعرَّف المسؤولية الاجتماعية بأنها أفعال الشركة التي تتلاءم مع القواعد والقيم والتوقعات الاجتماعية التي تتجاوز الالتزام الاجتماعي,والوعي الاجتماعي لا يقصد به كيفية استجابة الشركات للضغوط الاجتماعية ولكن ما هو الدور الذي سيؤديه العمل على المدى الطويل في الهيكل الديناميكي للنظام الاجتماعي.

ويضيف (Kulkova.,2020:31) إن موضوع الأهمية الاجتماعية للشركات أصبح ذا أهمية وبشكل متزايد وذا صلة وثيقة منذ اعتماد نموذج التنمية المستدامة في التقرير الصادر عن

اللجنة الدولية المعنية بالبيئة والتنمية عام 1987 بعنوان (مستقبلنا المشترك). ومن صور ذلك الاهتمام: -

إذ يُعد تبني الأسس المفاهيمية للمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) في استراتيجية تطوير الأعمال اتجاهًا حديثًا لهياكل الأعمال الاجنبية والمحلية، من الشركات الكبيرة إلى المتوسطة والصغيرة. في سياق تشكيل الاقتصاد الاجتماعي والتضامن، هناك تحسن في أدوات تنفيذ المسؤولية الاجتماعية للشركات وتوسيع أشكال تنفيذ المسؤولية الاجتماعية في الأعمال التجارية (الاستثمارات الاجتماعية الملموسة وغير الملموسة)، إذ تتخطى المسؤولية البيئية لمنظمات الأعمال إلى الوفاء بالالتزامات الاجتماعية لموظفي الشركة. تحرض ممارسات تطوير موظفي الشركة في تنفيذ المسؤولية الاجتماعية للشركات على الإدارة المبتكرة للموارد البشرية وما يطلبه من التعميم العلمي.ويحدد (Kaya&Yazan,2019:62-63)بعض مميزات المسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن إجمالها بالنقاط الاتية :-

1- إن المسؤولية الاجتماعية للشركات يجب أن يحد بدوره (على الأقل إلى حدٍ ما) من التلاعب بالبيانات المالية عبر ممارسات إدارة الأرباح مثلاً.
2- نظرا لحقيقة إن المسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن إن تكون عاملا مثبطاً لإدارة الأرباح، ولكن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي مظهر من مظاهر الشفافية والممارسات الإدارية الخاضعة للمساءلة و تزيد أيضًا جودة المعلومات المقدمة إلى مجموعات المصالح .
3- يجب إن تكون نتيجة المسؤولية الاجتماعية للشركات هي تزويد الجمهور ببيانات مالية وغير مالية مؤكدة وموثوقة.

وينطلق مؤسس شركة Vedanta الهندية من وجهة نظر " إن الشركات تزدهر وتنمو وتتطور داخل المجتمعات، لذلك تتحمل الشركات مسؤولية أساسية للمساهمة بشكل كبير في رفاهية ودعم المجتمعات للنمو والتطور" (Jatana & Barodawala ,2020:35) ويضيف؛ من أجل إعادة التوازن العام والحفاظ عليه في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، يجب التفكير بعمق والتصرف بحكمة بشأن التنمية المستدامة. فكل تجمع تجاري مدين ببعض المسؤولية تجاه المجتمع والامة والعالم بشكل عام لما يوفر له جميع الموارد البشرية والمادية والطبيعية.

تزداد أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات جنبًا إلى جنب مع المفهوم القائل بأن التوجه نحو الربح لم يعد المؤشر الرئيسي الوحيد لاستدامة الشركة. لا يُطلب من الشركات فقط إنتاج أداء مالي جيد، بل تحتاج أيضًا إلى التفكير في تأثير البيئة المحيطة والاجتماعية وتطورها. تناول تقرير المخاطر العالمية في عام 2020 الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي بوضوح إن المخاطر البيئية أصبحت الخطر الأكبر للشركات، تليها المخاطر الاجتماعية. علاوة على ذلك، وفقًا لمفهوم مبادئ الحد الادنى الثلاثي (TBL) الذي اقترحه (Elkington) في 1994 و يركز على كيفية قيام الشركات أو الكيانات التنظيمية بإدارة مواردها لضمان استدامة الأعمال في المستقبل مع الاستمرار في الاهتمام بالجوانب الاجتماعية والبيئية. تقع مسؤولية المنظمة في مصلحة جميع أصحاب المصلحة وليس فقط على المساهمين عبر تعظيم الأرباح. ومن ثم، يجب على الشركات مواءمة بين الأنسان والربح والكواكب في محاولاتها للحصول على قيم غير ملموسة لا يمكن لمنافسيها تقليدها. (Gunawan &Susilo,2021:66).

ويمكن القول إن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي الممارسات التي تتبناها الشركات لتجعل من إنشطتها في مجال المسؤولية الإدارية والممارسات و العمليات وغيرها,التي يتم افتراضها والالتزام بها طواعيةً أو بسبب الضرورات الاقتصادية أو القانونية والالتزامات الاخلاقية، تسعى لتحقيق استدامة تلك الشركات، وأن تكون تلك الممارسات تلبي مطالب مختلف أصحاب المصالح الملاك والمساهمين والمجتمع واحتياجاتهم وأن تكون منسجمة مع البيئة الطبيعية من بداية أنشطتها وحتى نهايتها وما بعد ذلك مع تأثيراتها المحتملة.

2-1-8 أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات Importance of CSR

أصبحت الشركات أكثر حساسية للقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وشواغل أصحاب المصلحة وتسعى جاهدة لتصبح مواطنة أفضل للشركات. سواء كان الدافع هو الاهتمام بالمجتمع والبيئة، أو التنظيم الحكومي، أو ضغوط أصحاب المصلحة، أو الربح الاقتصادي، فإن النتيجة هي أنه يجب على الإدارة إجراء تغييرات كبيرة لإدارة آثارهم الاجتماعية والاقتصادية والبيئية بشكل أكثر فعالية. يذكر (Gunawan&Susilo,2021:67) إن الدافع الاكبر للشركة للإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات هو الحصول على صورة إيجابية من أصحاب المصلحة. هذه الصورة الجيدة ضرورية لخلق الثقة وعلى المدى الطويل، يمكن إن تكون الثقة دافعًا إيجابيا لتحسين أداء الشركات. ومن ثم، فإن العلاقة بينCSRD (الإبلاغ عن استدامة الشركات)والسمعة وأداء

الشركة مقبولة منطقيا.ويحدد (Epstein&Buhovac,2015:23-24)الاسباب الاربعة الرئيسية التي تجعل الاستدامة تتطلب اهتماما متزايداً من الشركات.

1- اللوائح. Regulations تتطلب اللوائح الحكومية وقواعد السلوك الصناعية أن الشركات يجب أن تتعامل بشكل متزايد مع الاستدامة. كان عدم الامتثال للوائح (ولا يزال) مكلفًا،وقد تشمل تكاليف عدم الامتثال التنظيمي للشركات,العقوبات والغرامات,التكاليف القانونية, تلكؤ الإنتاج بسبب عمليات التفتيش الإضافية,إغلاق محتمل للعمليات و الآثار ذات الصلة على سمعة الشركة.

2. العلاقات المجتمعية.Community relation أصبح عامة الناس والمنظمات غير الحكومية الناشطة على دراية متزايدة بالاستدامة والاثار التي تخلفها الشركات على المجتمع والبيئة والاقتصاد. يمكن إن يكتسب الأداء الجيد في مجال الاستدامة سمعة إيجابية لدى أصحاب المصلحة وتحسين العلاقات المجتمعية وأداء الأعمال ويمكن إن تكون عواقب سوء إدارة الاستدامة وعلاقات أصحاب المصلحة كبيرة ومكلفة من حيث الاضرار بالسمعة والتأثيرات المحتملة على المحصلة النهائية.

3. متطلبات التكلفة والايرادات. Cost and revenue imperatives يمكن للاستدامة أيضًا إن تخلق قيمة مالية للشركة عبرزيادة الايرادات وخفض التكاليف. بعبارة أخرى، تعد إدارة الاستدامة قرارًا تجاريا جيدًا. يمكن زيادة الايرادات عبر زيادة المبيعات بسبب تحسين سمعة الشركة. يمكن خفض التكاليف بسبب استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة، وتحسين المنتجات والعمليات، وإنخفاض الغرامات التنظيمية. المفتاح هو تحديد المجالات التي يتم فيها المواءمة بين المنافع للمجتمع وتحسين البيئة والربح للشركة.

4. الالتزامات المجتمعية والاخلاقية. Societal and moral obligations أدى الاهتمام الشخصي بالتأثيرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والتزاماتهم الاجتماعية والاخلاقية إلى قيام بعض المديرين التنفيذيين والشركات بإدراج الاستدامة في استراتيجياتهم. قد تكون هذه الاسباب الاربعة مترابطة أيضًا. تدرك المنظمات القيادية العلاقة بين الأعمال والمجتمع وتعيد تعريف مسؤولياتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية عن مفهوم الاستدامة.

وفي هذا الإطار يذكر (Khan., et al .,2020:4) ، إن الشركات متعددة الجنسيات الكبيرة بدأت على نحو متزايد في نشر معلومات عن جودة منتجاتها، وتكافؤ الفرص والمزايا الاجتماعية

للموظفين ومساهمتهم الاجتماعية في المجتمعات التي يعملون فيها، ولذلك زاد اهتمام الحكومة وأصحاب المصلحة بالاحتياجات المعلوماتية لهذه الشركات وشهد العقدان الماضيان ظهور مبادئ توجيهية لإعداد التقارير غير المالية، مثل مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) وإعداد التقارير المتكاملة، ومنذ ذلك الحين كان ظهور ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات مذهلاً واستعملت الشركات وسائل إعلام مختلفة لإيصال ما يتعلق بممارسات مسؤوليتها الاجتماعية إلى مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة, وإن تبني ممارسات الاستدامة والإبلاغ عنها في المنظمات الخيرية تساهم مساهمة فعالة في الحصول على التبرعات الاضافية والتشجيع على زيادة عدد المتبرعين.

ويضيف (El Qirem.et al.,2023:3)على الرغم من أن نطاق المسؤولية الاجتماعية للشركات ديناميكي ويفتقر إلى مبادئ توجيهية ثابتة، فمن المعترف به أن الشركات تمارس مسؤولياتها الاجتماعية من خلال الأنشطة المتعلقة بقوتها العاملة، والتفاعلات المجتمعية، وحماية المستهلك. ومع ذلك، فإن الخلافات حول طبيعة ومحتوى وحدود المسؤولية الاجتماعية للشركات أعاقت تطوير مفاهيم محاسبة الاستدامة في هذا المجال.

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث إن الشركات تسعى جاهدة لتصبح أكثر مواطنة وبدوافع مختلفة مثل الاهتمام بالمجتمع والبيئة أو اللوائح التنظيمية أو ضغوط أصحاب المصلحة أو الربح الاقتصادي فالحصول على ترخيص للعمل من الحكومات والمجتمعات وأصحاب المصلحة الاخرين أمرًا في غاية الأهمية بالنسبة للشركات؛ لتكون قادرة على ممارسة الأعمال التجارية باستمرارية مقابل تقديم منافع تتمثل في المحافظة على التوازن بين العناصر الثلاثة الأنسان والبيئة والربح. وما تلتزم به الشركات من مسؤولية اتجاه المجتمع والبيئة وأصحاب المصلحة الآخرين يعود بالنفع على سمعة الشركة وتحسين أدائها المالي وبالتالي زيادة قيمتها على المدى البعيد.

وإن الاهتمام بالتنمية المستدامة يكون عبر الالتزام بتطبيق المعايير الخاصة بذلك التي تقرها الجهات المهنية أو الرسمية سواءً كانت طوعية أو إلزامية، ومؤشرات قياسها و إنعكاس ذلك بالإبلاغ عنه في القوائم المحاسبية في الفترات المتتالية، وهذا ما يشار الية بالمحاسبة عن الاستدامة والذي سيتم التطرق إليه في المبحث القادم.

المبحث الثاني

المحاسبة عن الاستدامة Accounting for Sustainable

أصبحت المحاسبة الاجتماعية والبيئية أو محاسبة الاستدامة وإعداد التقارير عنها واحدة من القضايا الرئيسية التي تتفاعل معها المنظمات على أساس يومي. إن محاسبة الاستدامة ليست سوى جانب واحد من جوانب الاستدامة، ومع ذلك فإن مصطلح محاسبة الاستدامة يقدم العديد من وجهات النظر المختلفة، وينعكس هذا في مختلف الأسماء المستخدمة لهذا المصطلح، مثل المحاسبة الاجتماعية والبيئية، والمحاسبة الثلاثية، ومحاسبة الانبعاثات، ومحاسبة الكربون، من بين أمور أخرى. وتحظى القضايا الاجتماعية والبيئية بمزيد من الاهتمام السياسي والإعلامي، مما يعكس زيادة الوعي الاجتماعي. هذه التغييرات في الاهتمام المجتمعي بالاستدامة تجعل من محاسبة الاستدامة أمرًا مثيرًا وديناميكيًا مجال البحث. (Lodhia &Sharma ,2019:1-3). يتوقع العديد من أصحاب المصلحة من الشركات أو المنظمات تنفيذ ممارسات تهدف إلى الاستدامة والإبلاغ عن هذه الإجراءات ونتائجها. توفر أنظمة المساءلة فرصة لإظهار نتائج الالتزام الاجتماعي المعبر عنه في مهام ورؤى المنظمات، وكذلك التسليم الفعال للسلع والخدمات التي تهدف إلى تلبية احتياجات المجتمع. في الواقع يجب أن تتجه المحاسبة إلى البحث عن أداة تمثيل وقياس لجميع العناصر المتعلقة بالذمم المالية (نظام المساءلة)، حيث أن أحد أهدافها الرئيسية هو تصور وقياس ظاهرة المسؤولية الاجتماعية للشركات, ومن ثَمَّ تحقيق أهداف التنمية المستدامة. وفي هذا السياق، تظهر المحاسبة المستدامة، التي تتعامل مع معالجة المعاملات التجارية. وهي تأخذ في الاعتبار العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لحماية الأصول التجارية وحماية مصالح المجتمع (Marín,et al.2023:2)

تنشأ محاسبة الاستدامة من الحاجة إلى التأكد من أن المحاسبة تساهم في الاستمرارية المجتمعية والبيئية. أدى هذا الاهتمام إلى التطوير المبكر لمحاسبة الاستدامة.هناك ثلاثة أهداف للمحاسبة المستدامة. الهدف الأول هو إعداد حسابات تتعلق بتفاعلات المنظمات مع المجتمع والبيئة الطبيعية. الهدف الثاني للمحاسبة المستدامة هو الكشف عن المعلومات المالية وغير المالية حول أداء المنظمة فيما يتعلق بالمجتمع والبيئة. الهدف الثالث هو توسيع نطاق المحاسبة المالية التقليدية لتأخذ في الاعتبار مجموعة واسعة من المعلومات النقدية،التي تغطي التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية، التي يتم اتخاذ القرارات التنظيمية بشأنها (Ozili,2022:4).

1-2-2 أهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة The importance of accounting for sustainable development

إن المحافظة على البيئة ومواردها المحدودة وتحقيق التنمية المستدامة التي تسعى مختلف دول العالم لتحقيقها, والتي نادت به اللجنة العالمية للتنمية والبيئة والتي تشكلت بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة في ديسمبر 1983 (لجنة بورتلأند) وذلك بهدف الوصول بالنمو الاقتصادي العالمي دون الحاجة إلى إجراءات تغيرات جذرية في بنية النظام الاقتصادي، وما يترتب على ذلك من صعوبات وتحديات إنعكس أثرها على قياس كفاءة الشركات في مختلف القطاعات وهذا ما يستلزم معرفة مدى تكامل نظم المحاسبة والإجراءات المطبقة للقياس والإفصاح عنها للحد من التلوث البيئي وآثاره على المجتمع, لذلك تؤدي المحاسبة عن المستدامة دوراً في غاية الأهمية لإيجاد إجراءات وطرق محاسبية صحيحة وسليمة للقياس والإفصاح المحاسبي عن كفاءة الوحدات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة لغرض تحديد نتيجة النشاط والمركز المالي بشكل أكثر دقة. وهذا يتطلب كما يذكر (طوبار, 2017 :3) تغيرات جوهرية في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية وتوظيف ورصد الإمكانات المتعددة الجوانب وتوجيهها نحو تحقيق هدف التغيير وذلك عبرتكافل القوى البشرية لترجمة الخطط العلمية التنموية إلى مشروعات فاعلة تؤدي إلى إحداث التغيرات المطلوبة ولا سيما الإطار الفكري المحاسبي، إذ يقتصر اهتمامه على الأداء الاقتصادي وبما يلبي احتياجات مالكي الوحدات الاقتصادية متجاهلا الفئات الأخرى التي يكون لها ردود أفعال في قبول الممارسات أو رفضها التي تخلفها تلك الوحدات على البيئة.

وبهذا الخصوص جاء في (مسودة العرض) لمجلس معايير محاسبة الاستدامة لعام 2020 "تأريخيا، تم تصميم المحاسبة المالية لتعكس الأداء المالي السابق للشركة والوضع المالي الحالي ، كما هو موضح في نظام القيد المزدوج للحسابات المبني على التعريفات المفاهيمية للأصول الحالية والمطلوبات الحالية ، أذ تؤدي مفاهيم التحكم وحقوق الوصول والقابلية للقياس أدوارًا مهمة في القرارات المتعلقة بالأصول والخصوم التي يجب تضمينها في ميزانيات الشركة. على هذا النحو، فأن بيانات المحاسبة المالية (حسب التصميم) لا تظهر سوى بعض عناصر أداء الاستدامة، ولتلبية احتياجات مقدمي رأس المال المالي بشكل كامل، فإن تقارير الشركات تمتد بالضرورة إلى ما هو أبعد من نطاق البيانات المالية إلى الكشف عن المعلومات التي من شأنها تعزيز فهم مقدمي رأس المال لمخاطر الشركة وفرصها,عندما تتعلق المعلومات المطلوبة باستعمال الإدارة واستثمارها في

رأس المال البيئي و / أو الاجتماعي و / أو البشري، يُشار إلى ذلك من قبل SASB باسم "محاسبة الاستدامة" (SASB,2020: 23).

تُعد المحاسبة عن الاستدامة أداة فعالة يمكن توظيفها لمساعدة المؤسسات لتصبح أكثر استدامة وهي تبين الدور المهم للمعلومات غير المالية في التغيير، وتوضح كيف يمكن للمحاسبة المالية التقليدية أن تمتد لتأخذ في الحسبان تأثيرات الاستدامة على مستوى المؤسسة ، وعلى توسيع مدى المعلومات ذات القيم النقدية المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية, التي يتم اتخاذ القرارات على أساسها. وللمحاسبة عن الاستدامة دوراً مهما في تحقيق تكامل الأعمال وتحديد أولويات مداخل النظم التي تحقق رضا العميل وتعمل على تطوير رأس المال الطبيعي فهي الامور المهمة فيما يتعلق بالمحاسبة داخل المؤسسات (زينب ,2018 :31).

المحاسبة كنظام للمعلومات تقوم بتجميع وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية عن وحدة اقتصادية معينة للأطراف الذين ترتبط قراراتهم بنشاط تلك الوحدة، لكي تسمح بأحكام وقرارات مبنية على معلومات نافعة. والمحاسبة كوظيفة اجتماعية خدمية تخضع للبيئة المحيطة بها وتتغير وتتطور بتغير البيئة المحيطة، فعندما كان دور المحاسبة كنظام لمسك السجلات كان يقتصر دور المحاسبة على توفير بعض المعلومات المالية التي تساعد مستخدمي التقارير المحاسبية بالتنبؤ بالمتغيرات الرئيسية للشركة، ولكن عندما تطورت مهنة المحاسبة إلى نظام للمعلومات أصبح هدف الإفصاح يتمثل بتحديد المعلومات المالية وغير المالية وقياسها وتوصيلها بصورة متكررة وآنية لتلبية متطلبات مستخدمي التقارير (الججاوي والعبيدي، 2017: 85). تسهم المحاسبة عن الاستدامة في منع المنظمات من استخدام أساليب لتظليل الجمهور أو إقناعه بأن منتجاتها وأهدافها وسياساتها مصممة لتعزيز بيئة ومجتمع مستدامين, إنها تجعل الناس يعتقدون أن المنظمة تفعل الكثير لحماية البيئة أكثر مما تفعله بالفعل. تضمن محاسبة الاستدامة أن المنظمات تفعل حقًا ما تدعي أنها تفعله لحماية البيئة. توفر محاسبة الاستدامة فرصة للمؤسسات للإبلاغ عن الخطوات أو الإجراءات الدقيقة التي تتخذها، أو اتخذتها، لحماية البيئة (Ozili,2022:4).

يشير مصطلح "استدامة الشركات" أو "CS" إلى استراتيجية القيادة والإدارة التي تتخذها الشركة من أجل تحقيق نمو الايرادات مع الاخذ في الاعتبار أيضًا رفاهية المجتمع والبيئة، و مساعدة المالكين والمديرين حتى يتمكنوا من دمج النمو المستدام في عملياتهم وإجراءاتهم. إن مراعاة أساليب الإنتاج والخدمة المستدامة يساعد في الحفاظ على البيئة، ويمنح الشركات ميزة تنافسية من

خلال السماح للشركات بتطوير سمعتها وتحسين جدارتها بالثقة, فضلاً عن ذلك، يؤدي أداء الشركة في مجال الاستدامة والسمعة البيئية السابقة إلى رفع سوقها ودخلها بشكل كبير، مما يزيد من أرباح الشركة ويوفر تعويضًا للنفقات المرتبطة بالاستدامة (Moslehpour.et al,.2023:2)

أصبحت ممارسة الاستدامة ظاهرة واسعة الأنتشار في جميع إنحاء العالم، ويركز الاهتمام المتزايد على العلاقة بين ممارسة الاستدامة في الشركات والأداء المالي, وهناك إجماع على إن النظام المالي يجب ألًا يكون قويا ومستقرًا فحسب، بل يجب أن يكون مستداما أيضًا وعليه قامت الشركات المالية بتوسيع أنشطتها المتعلقة بالاستدامة بهدف تعزيز المصداقية والثقة التي يوليها أصحاب المصلحة فيها. يمكن أن يكون للصناعة المالية تأثير كبير على التحول إلى مجتمع مستدام عن طريق قدرتها على التأثير على الأسواق والشركات (Rahi, et al.,2021:14) .

ويرى الباحث أن محاسبة الاستدامة لا تعزز الإفصاحات الخارجية للشركة فحسب, بل يمكن إن تكون أيضا أداة مفيدة للإدارة وصنع قرارات مجلس الإدارة, وكذلك تتضمن تحديد الآثار التي تحدثها القضايا البيئية والاجتماعية ورأس المال البشري على نماذج الأعمال والأداء المالي وقيمة المؤسسة طويلة الأجل، فممارسات الاستدامة مثل إدارة الموارد و إدارة المخاطرتؤثرعلى عملية صنع القرار في الإدارة.

2-2-2 مفهوم المحاسبة عن الاستدامة The Concept of Sustainability Accounting

تدفع قضايا الاستدامة مثل مخاطر المناخ وأمن البيانات ورفاهية المجتمع بشكل متزايد لتطور الأعمال، إذ تؤثر القضايا البيئية على الافاق طويلة الأجل لجميع الشركات ويخلق لها تحديا. إذ لا ترسم المحاسبة التقليدية سوى صورة جزئية عن الحالة الحقيقية للشركة وقدرتها على خلق القيمة كونها لا تتعامل مع الموارد غير المالية مثل رأس المال البشري والاجتماعي والطبيعي كأصول, ولا تأخذ في الحسبإن قيمتها على الإطلاق على العكس من محاسبة الاستدامة التي تعتبر تلك الموارد غير المالية هي مصادر مهمة للقيمة المستقبلية.

يعرف (البدوي والبلتاجي ,2013 :38) محاسبة الاستدامة بأنها نظام معلومات مختص بقياس العمليات البيئية والاقتصادية والاجتماعية وتوصيل النتائج إلى متخذي القرارات من أجل توضيح وتقييم وإثبات مشاركات الوحدة في تحقيق التنمية المستدامة. وفي هذا الإطار فإن المعلومات المحاسبية في ظل متطلبات الاستدامة كما يشير(الشحادة واخرون ,2014 : 4) قد أسهمت في تحقيق القيمة المضافة وتعد ركناً أساسيا في ذلك و إن أهميتها النسبية في مساهمتها في تحقيق الدخل والثروة قد تجاوزت أهمية الاركان المادية للإنتاج، لاعتماد الاستدامة على الاستخدام الواسع

والمكثف للتقنيات الحديثة، وأنظمة المعلومات الرقمية عبر شبكات الأنترنت والبرمجيات والذي ينتج عنه تبادل المعلومات والمعرفة والتفاعل بين مختلف المستخدمين عبر الشبكات، وهذا سمح بتطبيقات جديدة عززت النمو الاقتصادي والمالي للشركات.

وعرفها (Stacchezzini et al.,2016:1) بأنها عملية جمع المعلومات المتعلقة بالاستدامة وتحليلها وإبلاغها. وقد نشأت في السبعينيات من القرن الماضي وذلك لاستكمال الإبلاغ المالي التقليدي بالإبلاغ البيئي والاجتماعي.إن الوظيفة المحاسبية كما يرى (زينب ,2018 :29-30) يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس إسهامات المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة وعرض تلك النتائج للأطراف ذات المصلحة، فالتزايد المستمر للمشكلات البيئية الناتج عن عمل كثير من المؤسسات إلى سوء استغلال البيئة الطبيعية، وسوء التصرف بالنفايات الصناعية، والاستخدام غير المنظم للمواد الكيماوية الضارة، ووقوع الحوادث الصناعية، في حين إن العملية المحاسبية في الوقت الراهن قائمة على قياس الأحداث التي لها آثار داخلية على اقتصاديات المؤسسات فقط، ونظم القياس الحالية عاجزة عن قياس الآثار الخارجية للمؤسسات كالأنشطة الاجتماعية والبيئية أي قياس المنافع التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاجتماعية التي قام المشروع بتنفيذها ، وهذا أدى إلى ظهور قصور في مخرجات النظام المحاسبي لقياس مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

ويشيركل من (Lodhia & Sharma, 2019:1-3) إلى أنه أصبحت المحاسبة الاجتماعية والبيئية أو محاسبة الاستدامة وإعداد التقارير إحدى القضايا الرئيسية التي تتعامل معها المنظمات على أساس يومي. إن محاسبة الاستدامة ليست سوى جانب واحد من جوانب الاستدامة، ومع ذلك فإن مصطلح محاسبة الاستدامة يقدم العديد من وجهات النظر المختلفة. وينعكس هذا في الاسماء المختلفة المستخدمة لهذا المصطلح، مثل المحاسبة الاجتماعية والبيئية، والمحاسبة الثلاثية، ومحاسبة الأنبعاثات، ومحاسبة الكربون، من بين أمور أخرى. وتحظى القضايا الاجتماعية والبيئية بمزيد من الاهتمام السياسي والاعلامي، ما يعكس زيادة الوعي الاجتماعي, هذه التغييرات في الاهتمام المجتمعي بالاستدامة تجعل من محاسبة الاستدامة مجالا بحثيا مثيرًا وديناميكيا. ويصف (الخزرجي وآخرون ,2020 :3-4) محاسبة الاستدامة بأنها نظام معلومات يهدف إلى قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي وبيان مدى إسهاماتها في التنمية المستدامة إذ تعكس محاسبة الاستدامة إدارة الاثار الاجتماعية للوحدة وإدارة رؤوس أموالها الاجتماعية اللازمة لخلق قيم طويلة

الأجل لذا تعد محاسبة الاستدامة أساساً في المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية من أجل توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار وفقاً لأسس الاستدامة ومبادئها.

يرتبط العمل المحاسبي كما يرى (Gil-Marín) وآخرون, ارتباطاً وثيقاً بالمعلومات التي يجب جمعها لأن ذلك يعتمد على المعاملات المحاسبية التي تتم معالجتها والإفصاح عنها لاحقاً في التقارير المالية وغير المالية وتقارير الاستدامة. وهناك اتفاق عام على أهمية الإفصاح عن استدامة الشركات, ولكن هناك فجوة في المعايير المحاسبية لتحديدها، الا إن المشكلة تكمن في عدم وجود معيار واحد يشير إلى المعلومات التي يجب الإفصاح عنها أو الالتزام بالإفصاح عنها بشأن التصرفات التي تقوم بها الشركات والآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تولدها. هناك العديد من التعقيد والمصطلحات المربكة المستخدمة حاليا في إطار محاسبة الاستدامة والتقارير الخاصة به. يؤدي هذا الوضع إلى تعقيد عملية تسجيل المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة ومعالجتها ونشرها (Gil-Marín., et al., 2022:1)

ويرى الباحث إن مفهوم المحاسبة عن الاستدامة على المستوى النظري، هي من المخرجات الحديثة لتطور الفكر المحاسبي وأكثرها حداثة بوصفها مصدراً للمعلومات اللازمة لتحقيق الاستدامة في مؤسسات الأعمال المختلفة، و وسيلة للتعبير عن نتائج إسهامات المؤسسة في تحقيق التنميةو خلق القيمة المضافة لجميع الأطراف ذوي العلاقة، أما على المستوى الاجرائي فيتركز اهتمامها على تحديد الاثار المترتبة على أنشطة المؤسسة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والطبيعية وقياسها وتوصيلها, من خلال التقارير والنشرات المختلفة وتقديمها لمختلف الأطراف المستفيدة لمساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة.

3-2-2 دور المحاسبين في تحقيق التنمية المستدامة Accountants role in achieving of Sustainable Development

إن الاهتمام بقضايا التنمية المستدامة كما يشير (فريد ,2016: 8) قد إنعكس ايجابيا على الفكر المحاسبي، كتحسين مجالات القياس والإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه ليشمل مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الأسهامات الاجتماعية والبيئية إلى جانب الأسهامات الاقتصادية للوحدات الاقتصادية (حيث كان يقتصر عليها) مما يخلق تحديا للمحاسبين ومنظور جديد لمسؤوليتهم، ويُظهر دورهم القيادي في دعم جهود الاستدامة للوحدة الاقتصادية وذلك من

خلال توسيع مجالات عملهم ليشمل عمليات القياس والإفصاح والتوصيل لقضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وغيرها من جوانب الاستدامة للشركة.

لم تكن المحاسبة وأنظمتها وما تواكب من تطورات في بيئة الأعمال المعاصرة وحدها من يساهم في التحقيق والإبلاغ عن التنمية المستدامة، ولكن الدور الأبرز هو للمحاسبين الذين يُبرزُون تلك التطورات في القوائم المحاسبية التي تظهير نتيجة النشاط في نهاية الفترات المالية. ويضيف كل من (Marin.& Menezes. ,2023:4) في الواقع، يجب أن تكون مهنة المحاسبين، جزءًا من الحل في نمو معلومات الشركة. لأنه من الناحية الاقتصادية والمحاسبية، وكذلك المالية والإدارية، والحسابات السنوية، وتقرير الاستدامة، وغيرها من الوثائق التي تجمع أي نوع آخر من المعلومات حول الشركة أو الكيانات ، فهم يساهمون في تقديره وتمييزه. وتقوم بإعداد ونشر ليس فقط المعلومات المالية "التقليدية" ولكن أيضًا المعلومات غير المالية أو معلومات الاستدامة، وليس فقط من أجل مصلحتها الإدارية ولكن من أجل الترجمة اللازمة إلى السوق.

وفي هذا الإطار يشير (Makarenko &Plastun,2017:3) في بحثه (المحاسبون المحترفون ذاهبون لإنقاذ العالم). أنهم يعملون اليوم على إعادة تقييم أدوارهم بسبب أهداف التنمية المستدامة عبرتقليل عدم تناسق المعلومات وتقييم مخاطر الاستثمار ويقدمون ويختبرون معايير محاسبة الاستدامة وإعداد التقارير والتدقيق ضمن نموذج الأعمال الجديد بمهارات مهنية محددة والمشاركة في الحوكمة وإدارة المخاطر وتحليل الأعمال ودعم القرار والعناية الواجبة وأنشطة مكافحة الفساد وضمان شفافية الشركات. تقوم كل صناعة بتقليد الصناعة الأخرى لتجنب الانتقادات بأن الصناعة لا تهتم بحماية البيئة والمجتمع ككل, ما يؤدي إلى ضغط متزايد على مهنة المحاسبة، والانضباط المحاسبي، لدمج جميع العوامل الاجتماعية والبيئية ذات الصلة في جميع جوانب المحاسبة، وفهم كيفية تأثير هذه العوامل على أداء المنظمات (Ozili,2023:5)

يتم التعرف على أهمية المحاسبة التي يتم تنشيطها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من قبل المنظمات الدولية المهنية. من بينها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ورابطة المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA)، ومجموعة العمل الحكومية الدولية للخبراء بشأن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (ISAR). ويحدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (2006) IFAC الإطار العام لعمل المحاسبين في مجال استدامة الشركات عبرآليات تتضمن الآتي :(جازية,2018 :11)

1- إدارة الاستدامة، وذلك عبر إدارة المخاطر، وقياس وإدارة الأداء، والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للوحدة الاقتصادية .
2- تقديم معلومات دقيقة وملائمة وموثوقة لأصحاب المصالح والمساهمين من طريق إعداد التقارير الخارجية لاستدامة الشركات.
3- يساعد المحاسبون في تقييم النظم غير المالية وتحسينها التي تشمل بيانات أداء الاستدامة.
4- دعم اعتبارات الاستدامة وجوانبها في ممارسات الأعمال، وقرارات الأنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع استراتيجية الأعمال .
5- زيادة الشفافية ووضع سياسات لمعالجة القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وإدارة مخاطر الأعمال، والتواصل مع أصحاب المصالح .
6- التوجه الطويل الأجل، ووضع سياسات طويلة الأجل لمعالجة قضايا الاستدامة.

وفي ذات المضمون يذكر (الحسنأوي ,2020 :35) جاء في مذكرة التفاهم لدعم الدور العالمي لمهنة المحاسبة والتي وقعت بين مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة الذي يرعاه الامير وليامز في المملكة المتحدة والاتحاد الدولي لخبراء المحاسبة وتتضمن أهم الأولويات لدعم عمل المحاسبين المحترفين في ترسيخ ممارسات الاستدامة جاء فيها :-

1- رفع مستوى الوعي والمشاركة والتعاون في مجتمع المحاسبة العالمي.
2- إنشاء لجنة دولية متكاملة تعمل على رفع التقارير لوضع نموذج جديد للإبلاغ عن الآثار المتداخلة للعناصر المالية والبيئية والاجتماعية.
3- دمج مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة في التدريب المهني والتعليم.

وتجدر الإشارة هنا، أنه على المحاسبين إن يدركوا إن هناك من الامور (على سبيل المثال التوجهات والرغبات المختلفة لأصحاب المصلحة وقيود التكلفة ومتطلبات الوقت)، تجعل من المستحيل على الوحدات إتباع جميع أو ذات الارشادات التي تقدمها الجهات المهنية والحكومية بخصوص الإبلاغ عن الاستدامة المرغوبة في تقاريرها، فقد لا تتناسب الارشادات المناسبة لصناعة معينة مع الاخرى لتنوع القطاعات مثل تكنلوجيا المعلومات والنفط والغاز والمؤسسات التعليمية والمصارف وصناعة اللحوم والاغذية والمشروبات.

واستناداً إلى ما سبق ، يمكن القول إن للمحاسبين دوراً مهما في تحقيق الاستدامة للوحدة الاقتصادية إذ يتجاوز دورهم عمليات جمع البيانات وتحليلها والإفصاح عن المعلومات، بل يتسع مجال عملهم ومساهمتهم لأبعد من ذلك, وضرورة التحول من النظرة للداخل

(المحاسبة التقليدية) إلى النظرة للخارج والأخذ بالحسبان مصالح جميع الأطراف ، وفهم وإدراك للدور الذي يمكن إن يلعبوه لتحقيق التنمية المستدامة ، أضافة إلى تدعيم معارفهم وتوسيعها للتشريعات واللوائح الخاصة بمجال عمل المنشأة, وتدعيم عمليات المساءلة والشفافية وإدارة المخاطر والحوكمة وهي عناصر أساسية لقضايا الاستدامة.

4-2-2 فوائد المحاسبة من أجل الاستدامة Benefits of accounting for sustainability

يمكن توضيح الفوائد المتأتية من ممارسة متطلبات الاستدامة وتبنيها في الوحدات الاقتصادية بالنقاط الاتية: - (البقمي والبشتاوي,2014 :7)

1- المحاسبة عن الاستدامة في الوقت الحالي من المتطلبات الضرورية لإعداد التقارير المالية، إذ إن التعبير عن الأداء غير المالي للوحدة الاقتصادية يتم قياسه من طريق قدرة الوحدة على المحافظة على المقاييس المتعلقة بالبيئة والاقتصاد والمجتمع. وعلى الرغم من وجود تقنيات محاسبية لها نفس التوجه في قياس الأداء غير المالي للوحدة، مثل تقنية بطاقة العلامات المتوازنة Balanced Scorecard وغيرها التي تتضمن أبعاد قياس تركز على المجتمع والبيئة، الا أن التنمية المستدامة أخذت بعداً أكثر تركيزاً على المجتمع والبيئة.
2- تعمل المحاسبة عن الاستدامة على خلق التوازن بين مصالح مختلف الأطراف المتعاملة مع الشركة سواء كانوا داخليين أم خارجيين، وهذا بدوره نوعاً من الأنصاف والعدالة كما تحقق الرضا لأفراد المجتمع.
3- قياس الأثر الاجتماعي أو البيئي أكثر ذي صلة بالمنظمات التي تتلقى تبرعات بشكل ما. وهذا يشمل العملاء الذين يدفعون مبلغًا إضافيا مقابل القيمة الاجتماعية أو البيئية لمنتج ما، أو تقديم رأس مال بسعر أقل عن السوق يقدمه المستثمرون للتأثير على الشركات المستثمرة أو المتبرعين "العاديين". قد يكون مناسبًا أيضًا لتحسين سمعة الشركات. Kaur & (Klein, 2014:6)
4- محاسبة الاستدامة تسهم في تخفيض التكاليف الخارجية (البيئية والاجتماعية) مع مرور الوقت. (زينب, 2018 :30 -31)
5- خلق ميزة تنافسية عبرتقليل الأضرار البيئية لعملياتها التشغيلية من طريق استعمال مدخلات للعمليات التشغيلية تكون عوادمها منخفضة وأقل ضرراً على البيئة المحيطة، أو

استعمال تقنيات إنتاجية حديثة تحافظ على البيئة قدر الإمكان، ما يؤدى إلى زيادة حصتها السوقية (الحسناوي,2020: 46) .

6- تبني الالتزام بالمسؤولية البيئية والاقتصادية للوحدات الاقتصادية هو لضمان هدف الاستمرارية للوحدات الاقتصادية (البطاط,2021 :58) .

7- إن اعداد تقارير محاسبة الاستدامة للوحدات الاقتصادية ونشرها يزيد من احتمال تخفيض مخاطر عدم الاتفاق مع القوانين وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلوثها للبيئة. أهمية المعلومات غير المالية المرتبطة بالتزام الوحدة الاقتصادية بالتنمية المستدامة (في حالة ارتفاع مستوى الوعي المجتمعي) تسهم في زيادة حجم التدفقات النقدية للوحدة لما يعكس التزامها من تحسين علاقتها بالمجتمع (الشريف,2022 :9).

8- يعد تحقيق الاستدامة أمرًا بالغ الأهمية لتمكين النظام المالي من أداء الوظيفة الأساسية المتمثلة في تخصيص الموارد لضمان الاستخدام الأمثل. قد يأخذ التمويل زمام المبادرة في رعاية المشاريع والشركات الصديقة للبيئة،. بالنسبة للمؤسسات المالية،تعد الاستدامة سلاحًا ذا حدين يقدم الفرص والتحديات فيما يتعلق بقوة رأس المال وجودة الأصول والربحية والسيولة والتمويل. أذ توفر المحاسبة عن الاستدامة فرصًا تجارية جديدة في شكل عملاء جدد وخدمات جديدة وأسواق جديدة، مما قد يتطلب تجديد نماذج الأعمال للمؤسسات المالية. تعد تقارير الاستدامة وسيلة للمؤسسة لطمأنة الجمهور بأنها لا تدير عملياتها بهدف تعظيم الأرباح على حساب التزاماتها تجاه عملائها وموظفيها والبيئة وعامة الناس(Agutu.& Githira,2023:2)

2-2-5مناهج المحاسبة عن الاستدامة Sustainability Accounting Approaches حددت الأدبيات المحاسبية قناتين مهمتين للمنظمات في سعيها للنجاح على المدى الطويل كما يشير (Brunelli & Ranalli ,2020:47) أولهما تطوير نماذج الأعمال المستدامة[1]من خلال التحالفات الاستراتيجية وهو أمر بالغ الأهمية للعمل بفعالية من منظور الاستدامة، والذي يقصد به التعاون مع الشركات الاخرى عبرمشاركة الموارد والقدرات دون تغيير هوياتهم المؤسساتية , فتقاسم الموارد (التي قد تكون ملموسة أو غير ملموسة بشكل خاص مثل المهارات والقدرات

[1] **نموذج العمل المستدام The sustainable business model هو نموذج يخلق قيمة مالية وغير مالية لمجموعة كاملة من أصحاب المصلحة مع وجود رؤية طويلة الأجل. أو هو نموذج اعمال متغير موجه لتوليد عوامل خارجية ايجابية للمجتمع والبيئة.**

المحدودة التي قد تفتقر إليها شركة معينة وتمتلكها شركة اخرى) ما يسمح باكتساب ميزة تنافسية وتطوير نماذج الأعمال الخاصة بهم وتحسين المعلومات عن السوق التي يجمعها كل من الشركاء.

والقناة الثانية المهمة تتمثل في العديد من الموضوعات المهمة في المجال الكبير للمحاسبة من أجل الاستدامة، التي يمكن إن تقودهم إلى النجاح وكيفية الإبلاغ عن النتائج التي تحققت بمرور الوقت. ودور المحاسبة المستدامة من حيث أهمية البيانات الضخمة وإدارتها وغيرها من المجالات المهمة ذات الصلة مثل الامتثال الضريبي والديمقراطية الاقتصادية والاجور العادلة وقياس الأداء المستدام؛ من أجل تحديد أولويات الإجراءات التي يجب على المنظمات اتخاذها لتحقيق العديد من أهداف التنمية المستدامة. تتطلب جميع الاجراءات المطلوبة لتحقيق ذلك النجاح آليات إفصاح فعالة والحاجة إلى تقارير متكاملة إلزامية قادرة على تحديد المدخلات والعمليات والمخرجات.

يرى(Schaltegger &Burrit) إن هناك ثلاث مداخل نحو تطوير المحاسبة عن الاستدامة وتتمثل في الاتي: (زينب ,2018 :32-33).

أولا: مدخل من الداخل إلى الخارج:-

وفقا لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن الاستدامة من وجهة نظر مديري المؤسسات في محاولتهم المساهمة في التنمية المستدامة عبر حل المشاكل المتعلقة بالقضايا الاجتماعية والبيئية المختلفة التي تتأثر بنشاط مؤسستهم، إذ يحتاجون للمعلومات الملائمة والموثوقة لدعم عمليات اتخاذ القرارات، أضافة إلى المساهمة في تعزيز الوضع التنافسي لها في السوق .ويعتمد هذا المدخل على تعريف المؤسسة لاستراتيجية الأعمال وتحليل القضايا ذات الصلة، وتحويل استراتيجية المؤسسات إلى مؤشرات أداء رئيسية، وينظر إلى المحاسبة عن الاستدامة بأنها عملية جمع وتوصيل المعلومات لدعم عمليات اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ استراتيجية المؤسسة، ويتم تدعيم هذا المدخل عبربعض التقنيات الإدارية والكلفوية للاستدامة والرقابة الإدارية للاستدامة .

ثانيا: مدخل من الخارج إلى الداخل: - وفقا لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن الاستدامة من وجهة نظر (أصحاب المصالح الأطراف الخارجية) ويتبنى هذا المدخل فكرة أن المؤسسة الاقتصادية هي كيان اجتماعي موجود في المجتمع وسوف يتم الحكم على مسئولياتها الاجتماعية والبيئية بواسطة أصحاب المصالح، ومن ثم لابد أن يتم الحوار مع أصحاب المصالح للتعرف على

توقعاتهم ووجهات نظرهم، ثم التركيز على تلبية تلك التوقعات وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية.

المدخل الثالث: المدخل المزدوج: - يدمج هذا المدخل بين المدخلين السابقين، إذ يتبنى وجهة نظر إن تطوير المحاسبة عن الاستدامة يجب أن تجمع بين وجهة نظر مديري الشركات (الأطراف الداخلية) وأصحاب المصالح (الأطراف الخارجية). ووفقاً لهذا المدخل، فأن محاسبة الاستدامة توفر معلومات مفيدة تساعد في الاتي- :

رقابة الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية.

تدعيم عمليات التحسين المستمر لعمليات المنشأة .

توفير المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية على مستوى إدارة المنشأة .

توفير المعلومات لأغراض الإفصاح والتقرير الخارجي لأصحاب المصالح.

في حين يرى (Lamberton) أنه يمكن التمييز بين مدخلين من شأنهما وضع نظام عملي لمحاسبة الاستدامة في سياق الشركة:(الخفاجي,2018 :70-71)

1- مدخل من الأعلى إلى الأسفل للتنمية المستدامة: ويبدأ بأوسع تعريف للتنمية المستدامة واستدامة الشركات ومن نهج القياس والمنطق منه تقسيم المصطلح العام للتنمية المستدامة إلى مؤشرات ومقاييس جزئية بطريقة منهجية ممكنة مماثلة لمؤشر العائد على الاستثمار.

2-_مدخل أصحاب المصلحة: المنطق الأساسي منه إذا كانت الإدارة ترغب في جعل الاستدامة ظاهرة عالمية حقيقية فأن مشاركة أصحاب المصلحة هو شرط أساسي وعنصر رئيس في استراتيجية الأعمال؛ لوضع نظام محاسبة استدامة عالمي فعال. إن البحث في المدخلين السابقين من الجانب العملي أمر مهم، فالمدخل الأول من الأعلى إلى الأسفل يجعل من السهل تحقيق محاسبة استدامة متماشية مع الأهداف الاستراتيجية والاستراتيجية التنافسية للشركة، اما مدخل أصحاب المصلحة فيرتبط بشكل أفضل بمتطلبات الإبلاغ والقبول الاجتماعي والسمعة للشركة. وبهذا الخصوص يشير (العبيدي ,2018: 38) بأن الشركة تحدد أصحاب المصلحة فيها، وأن تشرح كيفية استجابتها لتوقعاتهم المعقولة يُعرف أصحاب المصلحة: بأنها كيانات أو أفراد يتوقع بشكل معقول إن يتأثروا بشكل كبير بأنشطة الشركة أو منتجاتها أو خدماتها أو الذين يتوقع إن يكون من

المعقول إن تؤثر أعمالهم في قدرة الشركة على تنفيذ استراتيجياتها أو تحقيق أهدافها، ولكن لا يقتصر على الكيانات أو الافراد الذين تقدم لهم حقوقهم بموجب القانون أو الاتفاقيات الدولية مطالبات مشروعة تجاه الشركة. إذ يمكن أن يشمل أصحاب المصلحة الموظفين وغيرهم من العمال والمساهمين والموردين أو الفئات الضعيفة والمجتمعات المحلية والمنظمات غير الحكومية أو غيرها من منظمات المجتمع المدني.

تتمثل احدى الغايات الرئيسية في رصد الاستدامة وتقييمها والبلاغ عنها هو في دعم عمليات صنع القرار والسياسات واستراتيجيات الإدارة كما يشير (Ramos ,2019:2) ونتيجة ذلك تحسين إدارة النظم الاجتماعية والبيئية وتحقيق نتائج أكثر استدامة مع تأثيرات سلبية أقل، ويجب إن تدمج مبادرات تقييم الاستدامة وإعداد التقارير والحوكمة وتعكس عدم اليقين والتعقيدات في تفاعلات النظم البشرية والطبيعية، ومواجهة التحديات العالمية نحو التنمية المستدامة. وإن مصطلح "تقيم الاستدامة" غالبا ما يشير إلى المناهج التي تهدف إلى وصف حالة الاستدامة (للوضع الحالي المنفذ)التي تغطي الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية والأبعاد المؤسسية/الحوكمة، أو للتنبؤ بالآثار المحتملة للنشاط قبل تنفيذه.

لقد اتخذت التغيرات في المحاسبة التقليدية بالفعل شكل المحاسبة البيئية كأساس لإعداد التقارير البيئية الخارجية, وتم التعبير عنها من الناحية المادية والنوعية أو من الناحية المالية، وكان هذا تطوراً في المحاسبة التقليدية، بعد ذلك تطوير محاسبة الاستدامة بطريقة مختلفة، مصممه لتعزيز استراتيجية الاستدامة وكتطور أو تعديل للمحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف أو الإدارة. ويجب أن تتظافر جميع الجهود والخبرات والامكانيات البشرية لجميع الأطراف الداخلية والخارجية وزيادة الوعي المجتمعي أتجاه التنمية وأهميتها وتحقيق أهدافها.

6-2-2 المبادئ المحاسبية لتقارير الاستدامة Accounting Principles for Sustainability Reports

كما للتقارير التي تقدمها المحاسبة المالية التقليدية مبادئ خاصة بها فإن للتقارير التي تقدمها محاسبة الاستدامة مبادئ رئيسية خاصة وفقًا لمعايير التقارير الدولية وهي كما يذكر: (Filatova et al,2023)

1- نهج متكامل: يجب دمج الدعم المحاسبي لتقارير الاستدامة مع التقارير المالية لتعكس تأثير أنشطة المؤسسة على البيئة والمجتمع
2- نهج أصحاب المصلحة: يجب أن يعكس الدعم المحاسبي احتياجات مختلف أصحاب المصلحة وتوقعاتهم (المستهلكين والمساهمين والموظفين وغيرهم).
3- دورية: يجب نشر التقارير بشكل منتظم لضمان المراقبة المستمرة وتحديد الاتجاهات في أنشطة المؤسسة.
4- النزاهة والموثوقية: يجب إن تكون المعلومات الواردة في التقرير كاملة وموثوقة.
5- ينبغي النظر في قضايا الاستدامة على مستوى الإدارة، وليس فقط في أقسام المحاسبة.
6- يجب إن تكون التقارير عامة وعلنية حتى يتمكن أصحاب المصلحة من تقييم أنشطة المؤسسة.
7- الامتثال للمعايير: يجب إن يتوافق الدعم المحاسبي مع المعايير الدولية.

ويرى الباحث إن أهم ما يجب إن يميز تقارير الاستدامة ويجعلها أكثر نفعاً لمستخدميها هي أن تتصف بتماثل المعلومات, ولا يكون هناك معلومات عند طرف مستخدم لا توجد عند الأطراف الأخرى حتى تكون تلك التقارير مؤثرة بشكل ايجابي في السوق المالي.

7-2-2 اجراءات الإبلاغ عن الاستدامة بناءً على البيانات المحاسبية

يشير(Filatova ,et al.,2023:8) أنه على الرغم من الادلة على إن الدعم المحاسبي للإبلاغ عن الاستدامة يتم تجاهله جزئيا في الادبيات العلمية؛ ولكن يمكن صياغة التسلسل التالي من الاجراءات للإبلاغ عن الاستدامة بناءً على بيانات المحاسبة:-

1- تحديد المؤشرات الرئيسية الاستدامة التي ينبغي أن تنعكس في التقرير، على سبيل المثال، تأثير أنشطة الشركة على البيئة، وإدارة النفايات والموارد، والمسؤولية الاجتماعية، والاستثمار في البحث والتطوير، وتطوير تكنولوجيات جديدة، وما إلى ذلك.
2- تقييم تأثير أنشطة الشركة على المؤشرات الرئيسية المحددة للتنمية المستدامة. يمكن القيام بذلك باستعمال البيانات المحاسبية ومصادر المعلومات الاخرى، مثل تقارير المسؤولية الاجتماعية، وتقارير الأثر البيئي، واستطلاعات المستهلكين، إلخ.
3- تحديد المؤشرات التي تعكس درجة تحقيق أهداف وغايات الشركة في مجال التنمية المستدامة.

4- إعداد تقرير الاستدامة على أساس البيانات الواردة. قد يحتوي التقرير على معلومات عن تحقيق الشركة لمؤشرات الاستدامة الرئيسية، ووصف لتأثير أنشطة الشركة على البيئة والمجال الاجتماعي، والمخاطر والتحديات المرتبطة بأنشطة الشركة في مجال التنمية المستدامة، وكذلك استراتيجية تطوير الشركة في هذا الاتجاه.

5- نشر تقرير الاستدامة وإتاحة الوصول إليه لأصحاب المصلحة مثل المساهمين والمستهلكين والمستثمرين والهيئات الحكومية والمؤسسات العامة، إلخ.

بشكل عام، يشتمل الدعم المحاسبي لتقارير الاستدامة على نظام للمحاسبة والرقابة وإعداد التقارير عن المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لنشاط المؤسسة من أجل ضمان تنميتها المستدامة.

8-2-2 النظريات المساهمة في تطوير فهم الاستدامة Theories Contributing to Developing an Understanding of Sustainability

يمكن تحديد أبعاد الاستدامة من الناحية المفاهيمية إلى أربعة أبعاد عامة؛ الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والمؤسسية. تتناول الابعاد الثلاثة الأولى المبادئ الرئيسية للاستدامة، في حين يتناول البعد الرابع قضايا السياسات والقدرات الرئيسية للمؤسسية. تستخدم كثير من الدراسات الاكاديمية نظريات متنوعة متعلقة بالاستدامة لتطوير فهمها، كما يشير (Kücükgül et al.,2022:3) كنظرية الوكالة,و أصحاب المصلحة، ، ونظرية الشرعية،والنظرية المؤسسية.

نظرية الوكالة Agency Theory تم طرح هذه النظرية في الأدب الأمريكي في أوائل السبعينيات فيما يتعلق بالعلاقات القائمة بين أصحاب الشركة ومديريها. تقوم هذه العلاقة على مبدأ قيام المالكين بإشراك المديرين في إدارة الشركة نيابة عنهم. تهدف نظرية الوكالة إلى فهم القضايا التي تتطور عندما يتصرف أحد الأطراف كوكيل لآخر. جانبا الوكالة هما الإجراءات والمخاوف التي ينطوي عليها الحصول على الخدمات وتقديمها نيابة عن الآخرين (جانب الوكيل) والأنشطة والاهتمامات التي تنطوي عليها مراقبة وتصحيح سلوك الوكيل لتلبية احتياجات أو توقعات المدير (الجانب الرئيسي) . إن كل قرار أو إجراء له تكلفة بسبب الظروف غير الكاملة والمعلومات غير المتماثلة. تقدم تقارير الاستدامة حلاً لمشاكل الوكالة. ومن خلال الإفصاح الشفاف، يتم حل عدم تناسق المعلومات، وبالتالي تقليل تكاليف المراقبة المرتبطة بالبحث عن المعلومات وحوادث التداول الداخلي. وبما أن التقاريرالاستدامة قد تم تأسيسها لتكون مرتبطة بشكل إيجابي بالعوائد المالية، فإن هذا سيقلل من صراع الوكالات حيث سيتم تلبية احتياجات المالكين للحصول على عوائد أعلى،

وستكون مكافأة المديرين مرتفعة أيضًا، خاصة إذا كانت المكافأة قائمة على الأداء (Agutu and Githira,2023:3).

نظرية أصحاب المصلحة Stakeholders theory تفترض أن الشركات مسؤولة عن العديد من أصحاب المصلحة. أن أي عمل تجاري لديه علاقات مترابطة مع أطراف أخرى ومجموعات المصالح وليس فقط المساهمين، وفقًا لهذه النظرية، من المتوقع أن تحقق الشركة توازنًا في تلبية مجموعة متنوعة من احتياجات أصحاب المصلحة المختلفين ويرتبط نجاح الشركة بمدى نجاحها في ذلك. يمكن توضيح نظرية أصحاب المصلحة على النحو التالي؛ من المتوقع أن تفي الشركات بالتزاماتها الاجتماعية، مثل توفير بيئة عمل آمنة والمساهمة في رفاهية المجتمع كأصحاب المصلحة. ومن جانب المستثمرين، الحاليين والمحتملين، من المتوقع أن تتسم الأعمال بالشفافية وتضمن توافر جميع المعلومات المهمة التي يمكن أن تساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة. ومن ناحية التمويل، يتوقع الدائنون أن تتم إدارة الشركة بشكل احترافي وضمان السداد الكامل لديونها, و تتوقع الحكومة، باعتبارها صاحبة مصلحة، توخي الحذر في الإدارة حتى تتمكن الشركة من البقاء في وضع يحقق الربح مما يسمح لها بدفع ضرائبها، ويحتاج المالكون إلى عوائد كافية تبرير سبب ضرورة استمرار الشركة في العمل. هذه هي عوامل الإبلاغ عن التمويل المستدام. وتحقيق النجاح والاستدامة بمرور الوقت(Agutu and Githira,2023:4).

النظرية المؤسسية Institutional theory ترجع النظرية المؤسسية في جذورها الفكرية إلى نظرية المنظمة التي تهتم بدراسة الهيكل التنظيمي ونمط التصميم التنظيمي الذي يناسب المنظمات المختلفة، إذ إن الشركة هي كيان اجتماعي له حدود واضحة المعالم ويتميز برابطة الاستمرارية في العلاقة بين التنظيم والعاملين في هذا التنظيم ويسعى بشكل دائم لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة على وفق رؤيا المنظمة ورسالتها في المجتمع، وتؤدي هذه النظرية دورا مهما في مجال نظم المعلومات المحاسبية وفي تحديد نطاق الإبلاغ الاختياري وطبيعته عن المعلومات المالية وغير المالية. تعد النظرية المؤسسية مكملة في أغراضها بوجه عام لكل من نظريتي المشروعية وأصحاب المصالح (عبود,2017 :66). تنظم المؤسسات الحياة الاجتماعية ومنها تعكس المؤسسات غرضًا عقلانيا يوجه السلوكيات نحو غايات معينة, وتشكل العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية بنية مؤسسية لبيئة معينة توفر للشركات مزايا للأنخراط في أنواع معينة

من الأنشطة . تميل الشركات إلى الأداء بشكل أكثر كفاءة إذا حصلت على الدعم المؤسسي (Lammers & Garcia., 2017:3-4)

تتوافق محاسبة الاستدامة مع نظرية المؤسسة ، التي تستند إلى المشروع الاقتصادي وترتيباته الاجتماعية التي يجب أن تؤدي دوراً إنسانيا، و أن يتحمل المسؤولية الاجتماعية جميع المجتمع، من المساهمين والموظفين والدائنين والعملاء و المتطلبات الحكومية وأي قرار يتم اتخاذه في الشركة أو المنظمة يؤثر على جميع هذه الأطراف، ويتوسع دور الإدارة ليشمل الموارد الاقتصادية والموارد الاجتماعية كاستخدامات فعالة ، ويضمن فرص النمو و الاهتمام المستمر لجميع أصحاب المصلحة ، ومن ثمَ المساهمة في المحافظة على المنجز لجميع الأطراف ، والإدارة هي المسؤولة أمام جميع الأطراف (AL- majdalawi ,2015:20-21**)**

نظرية المشروعية: - Legitimacy theory تفترض هذه النظرية بأن الشركات تسعى باستمرار للتأكد من أنها تلتزم بالشروط والمعايير للمجتمعات التي تعمل فيها، وتستند هذه النظرية إلى فكرة إن هناك عقداً اجتماعيا بين الشركة والمجتمع الذي تعمل فيه يتمثل في تبادل المنفعة بينهما حيث تمتلك الشركة الحق في العمل مع المجتمع واستخدام مواردها من جهة، ومن جهة اخرى ينبغي على الشركات توضيح كيفية إجراء عملياتها لتلبية العديد من التوقعات الضمنية والصريحة التي يطلبها المجتمع (عبود ,2017 :61-62). فإذا تبين أن الشركات لا تعمل ضمن حدود السلوك الذي يَعتبره المجتمع مناسبًا، فسيعمل المجتمع على إزالة حق المنظمة في مواصلة عملياتها. يوصف مصطلح "الشرعية" بأنه تصور أو افتراض يتصف بالعمومية، وإن تصرفات الكيان مرغوبة أو مناسبة ضمن نظام اجتماعي معين من القواعد والقيم والمعتقدات والتعريفات. يصور الشرعية كأحد المبادئ الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية، في نموذج الأداء الاجتماعي للشركات. قد يؤدي اكتساب الشرعية في بعض الحالات إلى عدم الالتفات إلى مشاكل الاستدامة الحقيقية للمؤسسة وإنشاء صورة للشركة من طريق فصل الصورة المبلغ عنها عن هوية عمليات الشركة (Kücükgül et al.,2022:3) بمعنى التضليل عبر اكتساب الشرعية.

تم اقتراح نموذج المصلحة الاساسية للشركة من قبل (Carlo,2020:20-23) والذي يتضمن الظروف التي تسمح للشركات بالبقاء والنمو، أضافة إلى خدمة الصالح العام لأصحاب المصلحة والمجتمع. ولكي تكون الشركة مستدامة، يجب أن تحقق ما يسمى بتوازن المصالح, وأن يحقق التوازن العام في وقت واحد، في المدة القصيرة والطويلة، ووفقًا لنموذج المصلحة الأساسية

للشركة، لا يوجد تعارض بين نظرية المساهمين ونظرية أصحاب المصلحة. بدلاً من ذلك، هناك تركيز مختلف على أحدهما أو الاخر، اعتمادًا على ما هو أفضل للتوازن العام للشركة، بالنظر إلى بعض العوامل الداخلية والخارجية.

مما تقدم يمكن القول إن تبني ممارسة أنشطة الاستدامة للشركات ليست فكرة اجتماعية أو وجهة نظر أو رؤية فلسفية يختلف الأطراف في فهمها وترجمتها إلى الواقع العملي، بل هي منهج شامل يحمل في طياته حلولاً لكل ما يواجه الفرد أثناء مسيرته الحياتية نحو الرُقي والرفعة، على أن تتميز نتائجها بالشفافية العالية وغير مظللة حتى تكون نافعة لجميع الأطراف داخل المؤسسة وخارجها. وعليه تكون النظرية المؤسسية هي الافضل في تطور الاستدامة في منظمات الأعمال لأنها تركز على الجوإنب الاعمق والاكثر مرونة للبنية الاجتماعية وتشكل العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية بنية مؤسسية تساعد الشركات على الأداء بشكل أكثر كفاءة، فضلاً عن أنها تهتم بالهيكل التنظيمي للمنظمة مما يتيح معلومات اكثر دقة وغير مظللة، فلا يوجد فيها عدم تماثل المعلومات، أو تسعى لاكتساب الشرعية دون الاهتمام إلى مشاكل الاستدامة الحقيقية،(كالذي يهتم بأدب الشيء ويترك مضمونه) فالاستدامة ليست مجرد اعمال خيرية تقدمها الشركة للمجتمع الذي منحها فرصة العمل والنمو, بل هي عملية التفكير في الأداء المستدام كعمليات ثابتة تحافظ على قيمة الشركة أو تعززها اليوم من دون المساس بقدرة الشركة على خلق قيمة في المستقبل. أو الأنشطة التي تحافظ على قدرة الشركة أو تعززها لأنشاء قيمة مستقبلية على المدى الطويل.

إن محاسبة الاستدامة تعمل في ظل معايير وإرشادات معينة تصدرها الجهات المؤسسية ذات العلاقة أو تشرعها الحكومات ضمن لوائح خاصة، يمكن بواسطتها قياس التزامات الوحدات الاقتصادية بقضايا الاستدامة وتقييمها، والإبلاغ عن النتائج في التقارير الصادرة, وهذا ما سيتم التطرق إليه في المبحث القادم.

المبحث الثالث

معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن مجلس محاسبة الاستدامة (SASB) ومؤشراتها

Sustainability accounting standards and indicators

إن فهم تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية في أداء الشركات المالي وغير المالي، أمر بالغ الأهمية لتمكين المستثمرين والمدققين والمحللين الماليين والمؤسسات الاكاديمية وبقية أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات مستنيرة. فقد أدى السعي وراء تحقيق الجودة والتوحيد في إعداد التقارير المالية إلى إدخال المعايير المحاسبية التي تصدرها الجهات المهنية والاكاديمية المختصة، كمعايير الإبلاغ المالي الدولية (FIRSs). إذ تُعد المعايير مفيدة ونافعة وتحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهذه المعلومات المفيدة المستمدة من التقارير ذات الجودة العالية التي غالباً ما تكون غير مظللة، تساعد مختلف فئات مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات الرشيدة. ولكن هذه المعايير المساهمة في اعداد التقارير وحدها لا تكفي في تحقيق الهدف منها ويجب إن تتبعها الارشادات في التطبيق وتكون كخارطة طريق تجنب الإدارة العديد من الأنحرافات في تطبيق المعايير.

1-3-2 مفهوم المعيار The standard concept

تعني كلمة المعيار القاعدة أو النموذج الذي يتم به قياس الوزن أو الطول أو درجة الجودة للشيء. وهي كلمة في اللغة الأنكليزية ذات أصول لاتينية مشتقة من كلمة (Norm)، ووفقاً لرأي المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO) فإن المعيار هو مستند مُعد بالاجماع ومعتمد من قبل هيأة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية تستعمل للأسئلة الشائعة أو المتكررة أوالمواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان المستوى الأمثل من التنظيم في سياق معين.

وتم تعريف المعيار في مجال مهنة المحاسبة على أنه بيان مكتوب صادر عن هيأة محاسبة رسمية أو هيأة تنظيمية مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر التقارير المالية أو نوع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد طريقة القياس أو العرض أو التصرف أو التسليم المناسب(Ali & Flayyih,2021: 3) .كما إن المعيار في المنظور المحاسبي له معنيان من حيث الشكل والمضمون كما يذكر(الخفاجي, 2022: 24) فمن حيث الشكل فالمعيار؛ بيان مكتوب صادر عن هيأة محاسبية رسمية أو هيأة تنظيمية مهنية يتعلق بعناصر التقارير المالية أو نوع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي ونتائج الأعمال وتحديد القياس والعرض، وبيان

المعيار المحاسبي هو الإطار الكتابي الذي يصدره الجهاز أو هيأة إصدار المعايير في تأريخ معين, ويشمل البيان أهداف المعيار ونطاق تطبيقه على القطاعات المعنية به وبتسلسل لكل فقرة من فقراته, كما يتضمن تأريخ بدء سريانه والإفصاحات المتعلق بها والملاحق التفسيرية للنتائج التي إنتهى إليها المعيار. أما من حيث المضمون فوفقاً للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ينظر إلى المعايير المحاسبية بأنها قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم وحكمتهم ولكن المعايير لا تلغي اجتهاد المحاسبين, فهي غير مصممة لتقييد التطبيق بحدود صارمة وإنما لاستعمالها كإرشادات لأغراض القياس والعرض العادل والإفصاح الكافي، فهي وصف مهني عالي المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في الظروف المتشابه فضلاً عن كونها تُعتمد كأطار عام لرفع جودة العمل الفني وكفاءته ولتحديد طبيعة المسؤولية المهنية وعمقها. وأشار (Belkaoui,2017:3) إلى أن المعيار المحاسبي هو قاعدة عامة يتم من طريقها اشتقاق الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والتي بدورها توجه تطوير أساليب المحاسبة. الا أن المعايير المحاسبية لا تتسم بالثبات والاتساق أو العمومية كونها تتأثر بالتغيرات في الظروف البيئية باختلاف الزمان والمكان، وكما هو معروف، فإن المعايير عموما أقل استقرارًا من المبادئ. لذلك فإن عملية بناء المعايير المحاسبية هي عملية مستمرة ولا يمكن بأي حال الوصول إلى معايير دولية قابلة للتطبيق في جميع الأنظمة الاجتماعية والسياسية لوجود علاقة بين الاعتبارات البيئية والمعايير.

2-3-2 التطور التأريخي وأهم الأطر المفاهيمية للمحاسبة عن الاستدامة

Historical development and the most important conceptual frameworks for accounting for sustainability

يمكن توضيح التطور التأريخي للأطر المفاهيمية في الجدول (2-4) :-

جدول (2-4) التطور التأريخي وأهم الأطر للمحاسبة من أجل الاستدامة

أوائل الستينات وسبعينيات القرن الماضي	**المنظمات التجارية تعترف بدورها بالمجتمع إلى جانب تعظيم الربح، وكانت أدوات الإبلاغ عبارة عن تقارير غير مالية مستقلة قدمت معلومات إلى الأطراف الخارجية، متمثلة بالإبلاغ الاجتماعي في هولندا وفرنسا وفي الدول الاخرى فقد استخدمت الإبلاغ البيئي، وفي أمريكا ترجع حركة الاستدامة والإبلاغ عنها إلى مؤتمر يوم الارض الأول والمنعقد في 22 نيسان 1970**
عقد الثمانينات	**تم أخذ جوانب الأداء الاجتماعي والامتثال للمعايير الاخلاقية للمنظمة فضلاً عن الجانب الاقتصادي في الاعتبار في عملية اتخاذ القرار الاستثماري. واكتسبت تقارير الاستدامة أهمية كبيرة بعد تقرير الأمم المتحدة عام 1987 (مستقبلنا المشترك) باعتبارها كوسيلة**

	لتحقيق التوازن بين القضايا الاقتصادية والبيئة مع الأخذ بنظر الأعتبار المفاضلة بين المنافع والمزايا الاقتصادية قصيرة الأجل والآثار طويلة الأجل على الأجيال القادمة. وإصدار أول مبادئ توجيهية للإبلاغ عن البيئة من قبل التحالف الامريكي للاقتصادات المسؤولة بيئيا عام 1989 وهي منظمة غير ربحية حددت مجموعة من المبادئ التوجيهية
عقد التسعينيات	اتسمت بالبحث عن مؤشرات جديدة لتقييم أداء الشركات وتقدير قيمة الشركة عبرالمقاييس غير المالية. وإلزامية الإبلاغ عن الاستدامة في بعض البلدإن الأوربية مثل فلندا عام 1997. وفي عام 1999 انضم برنامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP) إلى (CERES) كشريك في مشروع مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI) .في عام 1997 اطلقت مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) لتحقيق الاتساق والتوحيد العالمي للإبلاغ عن الاستدامة وركزت على إدماج الأداء البيئي في تقارير الشركات وفي المبادئ التوجيهية. وفي عام (2000) أصدرت المبادئ التوجيهية الأولى (G1) للإبلاغ عن الاستدامة واعقبتها في 2002 و2006 و2011و2013.
العقد الأول والثاني من القرن 21	اكتسبت التقارير الطوعية للمسؤولية الاجتماعية للشركات زخما قويا وتقدم كبير في الإبلاغ عن الاستدامة وذلك بسبب مطالب المستثمرين المسؤولين اجتماعيا والمبادرات الإدارية بشأن العلامة التجارية والتشجيع من الجهات التنظيمية و واضعي السياسات والمعايير، فكانت مبادئ (UNPRI) مبادرة أسواق الأوراق المالية للاستثمار المستدام من قبل الأمم المتحدة من اجل تسهيل الحوار بين البورصات والشركات والجهات التنظيمية لتحسين شفافية الشركات في الأداء المستدام. قي 2006 اصدرت (GRI) الجيل الثالث من المبادئ التوجيهية، وازدادت عدد الشركات التي أنظمت إلى المبادرة العالمية ونتيجة لذلك قامت أحدى شركات التدقيق الكبرى في 2008 بتدقيق إطار ومحتوى تقارير الاستدامة التي تعدها الشركات في العديد من الدول . في 2011 إصدار تحديث للجيل الثالث (G3.1) في 2014 إصدار (G4) من المبادئ التوجيهية (GRI) الذي يغطي الأداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي والحوكمة. تقديم مجموعة ارشادات كأداة فنية طوعية في أثناء إنعقاد مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية المنعقد في 2013تهدف إلى مساعدة أسواق الأوراق المالية والشركات والجهات التنظيمية المختلفة التي تتحمل مسؤولية الإبلاغ والتفكير بتبني مبادرة جديدة أو تطوير مبادرة قائمة بالفعل تهدف إلى تدعيم الإبلاغ عن الاستدامة ومساعدة الشركات لتلبية احتياجات المستثمرين المتزايدة للمعلومات لمواكبة المتطلبات والتوقعات المتعلقة بالإفصاح، وإدارة الأداء الخاص بالاستدامة وتناول المخاطر والفرص والاجتماعية والبيئية. قي 2010 تشكل المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل الذي يهدف اساساً لأنشاء إطار لإعداد التقارير المتكاملة المقبولة عالميا لتوحيد الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بأداء الاستدامة وتعزيز الإبلاغ المتكامل الذي يربط بين الاستدامة وقيمة الشركة.

	في تشرين الثاني من العام ذاته وضعت المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO 2600) وهي وثيقة توجيهية مقبولة عالميا للمسؤولية الاجتماعية تخص جميع إنواع المنظمات الحكومية وغير الحكومية والشركات العامة والخاصة، الصغيرة والكبيرة، ويغطي مجموعة واسعة من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة والاخلاقية أي يشمل جميع أبعاد الاستدامة (EGSEE) **إنعقاد مؤتمر قمة الارض عام 2012 في البرازيل ويسمى بقمة ريو 20 20 الذي أكد على تعزيز الاقتصاد الاخضر لدعم التنمية المستدامة ومن ثمَ الإبلاغ عن الاستدامة.**

المصدر: من اعداد الباحث استناداً إلى (الخفاجي، 2018: 80-77) و (Bhat,2016:9-11).و(Brocket & Rezaa,2012:28) و(www.global reporting.org)

كانت التقارير تنشر بعناوين مختلفة؛ مثل تقارير الاستدامة أو تقارير الإبلاغ المتكامل أو الإبلاغ عن الأداء البيئي والحوكمة والاجتماعي (ESG) أو تقارير المسؤولية الاجتماعية (CSR) وغيرها فهي تُعبَر عن كل أو بعض أبعاد الاستدامة (EGSEE) وفي تشرين الأول من عام 2016 أصدرت معايير الإبلاغ عن الاستدامة الأولى والموحدة في العالم من قبل المجلس العالمي لتقارير الاستدامة (GSSB) الذي إنشأ من قبل المبادرة العالمية للإبلاغ المالي، وقد تم اعتمادها في شباط من عام 2017 (الخفاجي، 2018 : 80).

ويشير كل من(Yehezkiel,et al.,2023:2-3) إلى أهمية معايير الاستدامة في تحقيق جودة المعلومات المقدمة. أن الكيانات التنظيمية أو الشركات تحاول تلبية طلبات أصحاب المصلحة من خلال تقديم تقارير الاستدامة الطوعية. ومع ذلك، لسوء الحظ، لم يتبع هذا الاتجاه زيادة في جودة المعلومات الواردة في التقرير. لذلك، لكي تكون قادرة على توفير معلومات عالية الجودة وموثوقة وذات صلة، يمكن للكيانات التنظيمية اختيار أحد الأطر أو الأطر القياسية المستخدمة للكشف عن هذه المعلومات، ومن تلك الأطر؛ معايير المبادرة العالمية (GRI) فهي معيار لإعداد تقارير الاستدامة حول مختلف التأثيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بطريقة منظمة ومنهجية لضمان أن المعلومات المقدمة متسقة وذات صلة وذات مصداقية.

ويذكر (Busco et al,2020 :1-3) أنه في 7 نوفمبر 2018، في حفل أقيم في بورصة لندن، أعلن مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) إن معاييره قد تمت الموافقة عليها من قبل مجلس المعايير في 16 أكتوبر 2018. توج هذا الاعلأن بجهود استمرت سبع سنوات لتأسيس معايير القياس وإعداد التقارير لقضايا البيئة المادية والاجتماعية والحوكمة (ESG)، وهي معايير مماثلة لمعايير المحاسبة المالية التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير

المحاسبة الدولية (IASB). طورت SASB معايير مستنيرة للسوق ومعايير خاصة بالصناعة.بدأت SASB عملية تستند إلى تعليقات مكثفة من الشركات والمستثمرين وغيرهم من المشاركين في السوق والتي أدت إلى نشر مجموعة من المعايير المقننة في نهاية عام 2018. نظرًا لاختلاف الأهمية النسبية لقضايا الاستدامة عبر الصناعات، فقد أنشأت SASB نظام تصنيف الصناعة المستدامة ™ (SICS)، والذي يضم 11 قطاعًا تنقسم إلى 77 صناعة. ضمن هذا النظام، يتم تجميع الشركات من حيث كثافة الموارد المماثلة، فضلاً عن مخاطر وفرص الاستدامة.

4-3-2 الفرق بين مجلس معاييرمحاسبة الاستدامة SASB و مبادرة الإبلاغ العالمية GRI

أن أطار عمل مجاس معايير الاستدامة SASB يستكمل بواسطة عمل مبادرة الإبلاغ العالمية GRI ولا يفهم بأي حال من الأحوال على أن إطاري العمل منافسان , بل على أنهما مكملان وداعمان لبعضهما وكلاهما معايير إعداد التقارير الأساسية التي تخدم غايات مختلفة , أذ يركزان على توفير إرشادات إعداد التقارير لقضايا ESG التي تُعد جوهرية لجميع أصحاب المصلحة الرئيسيين من الشركات. ولكن ما يميز أطار عمل مبادرة الإبلاغ العالمية عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة ؛ هو الجمهور المستهدف, إذ تم إنشاء GRI لتوفير المعلومات إلى العديد من أصحاب المصلحة الذين تكون اهتماماتهم الرئيسية العوامل الخارجية (الآثار الإيجابية والسلبية), في حين أن الجمهور المستهدف لـSASB هم المستثمرون. والميزة الاخرى لعمل GRI هو تعريفها للأهمية النسبية, إذ ترى أنها تأثير اجتماعي,ولكن في إطار عمل SASB فتعريفها للأهمية النسبية مماثل لتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وتعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأهمية النسبية في البيئة الأستثمارية (وجهة نظر المستثمرين لطبيعة عمليات المنشأة). تحدد المبادرة العالمية لإعداد التقارير القضايا التي على الرغن من أنها ليست بالضرورة مادية من الناحية المالية اليوم ولكنها يمكن أن تصبح كذلك لقدرة أصحاب المصلحة عبر أفعالهم وقراراتهم أن تجعل القضية جوهرية بالنسبة للمستثمرين (Busco et al.,2020:3)

ويرى الباحث إن معايير SASB&GRI هما داعمان بعضمها لبعض عبر تركيزهما على المجتمع ككل, إذ إن المستثمرين (جمهور SASB) أصبحت احتياجاتهم للمعلومات في التقارير لا تقتصر على المالية منها فحسب بل أصبحوا يبحثون عن مصالحهم الكامنة في تحقيق تطلعات الجمهور والمجتمع ورغبتهم في منتج أو خدمة تتمثل به مواصفات المحافظة على البيئة في مدة حياته وبعدها، وهذا توجه GRI نحو الجمهور.

5-3-2 جهود دمج معايير الاستدامة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

اعتبارًا من أغسطس 2022، تولى مجلس معايير الاستدامة الدولية (ISSB) التابع لمؤسسة IFRS المسؤولية عن معايير SASB. يلتزم ISSB بالبناء على معايير SASB القائمة على الصناعة والاستفادة من نهج SASB القائم على الصناعة لتطوير المعايير. يشجع ISSB المُعدين والمستثمرين على الاستمرار في تقديم الدعم الكامل لمعايير SASB واستخدامها حتى تحل معايير الإفصاح عن الاستدامة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية محل معايير SASB. إن الحاجة إلى تنسيق العديد من أطر إعداد التقارير الحالية تُعد جوهرية، "إذ لا يوجد إطار عمل مثالي"، ولهذا الغرض، أطلق حوار تقارير الشركات[2] (Corporate Reporting Dialogue CRD) مؤخرًا "مشروع المواءمة الافضل" الذي يسعى إلى تعزيز الاتساق بين الأطر المختلفة في النظام الإيكولوجي للإبلاغ عن الاستدامة. لقد حقق المشروع بالفعل نتائج واعدة فيما يتعلق بتحسين مواءمة معايير الأطر مع التوصيات التي نشرتها فرقة العمل المعنية بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ (TCFD) (Busco et al.,2020:5-6). يتم تنظيم موضوعات الاستدامة في SASB تحت خمسة أبعاد واسعة للاستدامة: (SASB CONCEPTUAL FRAMEWORK,2017:4-5)

أولاً- البيئة. Environment يشمل هذا البعد تأثيرات الشركات على البيئة ، إما عبر استعمال الموارد الطبيعية غير المتجددة كمدخلات لعوامل الإنتاج (مثل المياه ، والمعادن ، والنظم البيئية ، والتنوع البيولوجي) أو عبر الإطلاقات الضارة في البيئة (مثل الهواء والارض. ، والمياه) التي قد تؤثر سلبًا على الموارد الطبيعية وتؤدي إلى تأثيرات على الوضع المالي للشركة أو الأداء التشغيلي. إذ تشمل قضايا الاستدامة التي ينطوي عليها هذا البعد، (إنبعاثات الغازات الدفيئة، جودة الهواء، وإدارة الطاقة، وإدارة المياه ومياه الصرف الصحي، وإدارة النفايات والمواد الخطيرة) يتم استبعاد التأثيرات البيئية الناشئة عن استخدام منتجات الشركة وخدماتها من بُعد الاستدامة هذا، وبدلاً من ذلك يتم تضمينها في بُعد نموذج الأعمال.

ثانيا- رأس المال الاجتماعي .Social Capital يتعلق هذا البعد بالدور المتصور للأعمال في المجتمع، أو توقع مساهمة الأعمال التجارية في المجتمع مقابل الحصول على ترخيص اجتماعي للعمل، أي الطريقة التي ستلتزم بها الشركات تجاه المجتمع مقابل القدرة على العمل سيضمن وجود علاقات قوية مع المجتمع والعملاء والحكومة. يتناول إدارة العلاقات مع الأطراف الخارجية الرئيسية، مثل العملاء والمجتمعات المحلية والجمهور والحكومة. وتتمثل قضايا الاستدامة التي

[2] ***تأسس حوار تقارير الشركات في عام 2014 من قبل IIRC، وهو عبارة عن منصة لأصحاب المصلحة المتعددين تخدم غرض خلق التماسك والاتساق والقابلية للمقارنة بين مبادرات تقارير الشركات المختلفة**

ينطوي عليها هذا البعد ما هو متعلق بحقوق الأنسان، والعلاقات المجتمعية، وحماية الفئات الضعيفة، والتنمية الاقتصادية المحلية، والوصول إلى جودة المنتجات والخدمات ، والقدرة على تحمل التكاليف، والممارسات التجارية المسؤولة في مجال التسويق، وخصوصية العملاء. يتم استبعاد أصحاب المصلحة الذين يتم توظيفهم بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الشركة من هذا بالأبُعد ويتم تسجيلهم بدلاً من ذلك ضمن أبعاد "رأس المال البشري" و / أو "نموذج الأعمال والابتكار

ثالثاً- رأس المال البشري Human Capital. يتناول هذا البعد إدارة الموارد البشرية للشركة (الموظفون والمقاولون الافراد) كأصول رئيسية لتقديم قيمة طويلة الأجل. ويشمل القضايا التي تؤثر على إنتاجية الموظفين، مثل مشاركة الموظفين، والتنوع، والحوافز والتعويضات، فضلاً عن جذب الموظفين والاحتفاظ بهم في أسواق شديدة التنافسية أو مقيدة لمواهب أو مهارات أو تعليم معين. كما يتناول ظروف العمل وإدارة علاقات العمل في الصناعات التي تعتمد على اقتصاديات الحجم وتتنافس على أسعار المنتجات والخدمات، وفي الصناعات ذات الإلتزامات التقاعدية القديمة. أخيرًا، يشمل إدارة صحة الموظفين وسلامتهم والقدرة على خلق ثقافة سلامة للشركات التي تعمل في بيئات عمل خطرة.

رابعاً- نموذج العمل والابتكار Business Model and Innovation. يتناول هذا البعد تأثير قضايا الاستدامة على الابتكار ونماذج الأعمال. يعالج تكامل القضايا البيئية والبشرية والاجتماعية في عملية خلق القيمة للشركة، بما في ذلك استعادة الموارد والابتكارات الأخرى في عملية الإنتاج، وكذلك في ابتكار المنتجات، بما في ذلك الكفاءة والمسؤولية في مرحلة التصميم والاستخدام والتخلص من المنتجات. ويشمل أيضًا إدارة التأثيرات البيئية والاجتماعية على الاصول المادية والمالية - سواء كانت مملوكة للشركة أو تلك التي تديرها بصفتها الوكالة الائتمانية للآخرين. وكذلك يشمل تصميم المنتج وإدارة دورة حياته ومرونة نموذج الأعمال وإدارة سلسلة التوريد والتأثيرات المادية لتغير المناخ.

خامساً- القيادة والحوكمة .Leadership and Governance يتضمن هذا البعد إدارة القضايا المتأصلة في نموذج العمل أو الممارسة الشائعة في الصناعة والتي تتعارض مع مصالح مجموعات أصحاب المصلحة الأوسع (على سبيل المثال، الحكومة والمجتمع والعملاء والموظفين)، ويشمل أيضًا إدارة المخاطر وإدارة السلامة وسلسلة التوريد وتوريد المواد وتضارب المصالح والسلوك المانع للمنافسة والفساد والرشوة.

تعمل أبعاد الاستدامة الخمسة، التي تم تحديدها بشكل أكبر من خلال فئات القضايا العامة، كهيكل تنظيمي رفيع المستوى للموضوعات التي يتم تناولها في معايير SASB على الرغم من إن قضايا الاستدامة الواسعة كان بمثابة نقطة إنطلاق لوضع معايير SASB المؤقتة، فقد تم تنقيح هذه القائمة الواسعة عبرسلسلة من الخطوات المصممة لتحديد تلك القضايا التي من المحتمل بشكل معقول أن يكون لها تأثيرات مادية على الشركات في الصناعة. نظرًا لأن كل من هذه القضايا تميل إلى أن يكون لها تأثير أو عواقب مختلفة اعتمادًا على السياق الذي تظهر فيه، فإن أنشطة الشركات المستدامة ستختلف من صناعة إلى أخرى، مما يعني إن كل صناعة لها ملفها الاستدامة الخاص. تعد موضوعات الإفصاح المدرجة في المعايير المؤقتة الخاصة بالصناعة من SASB بمثابة مجموعة فرعية من هذا العالم من قضايا الاستدامة، المصممة خصيصًا لسياق الصناعة المحدد.

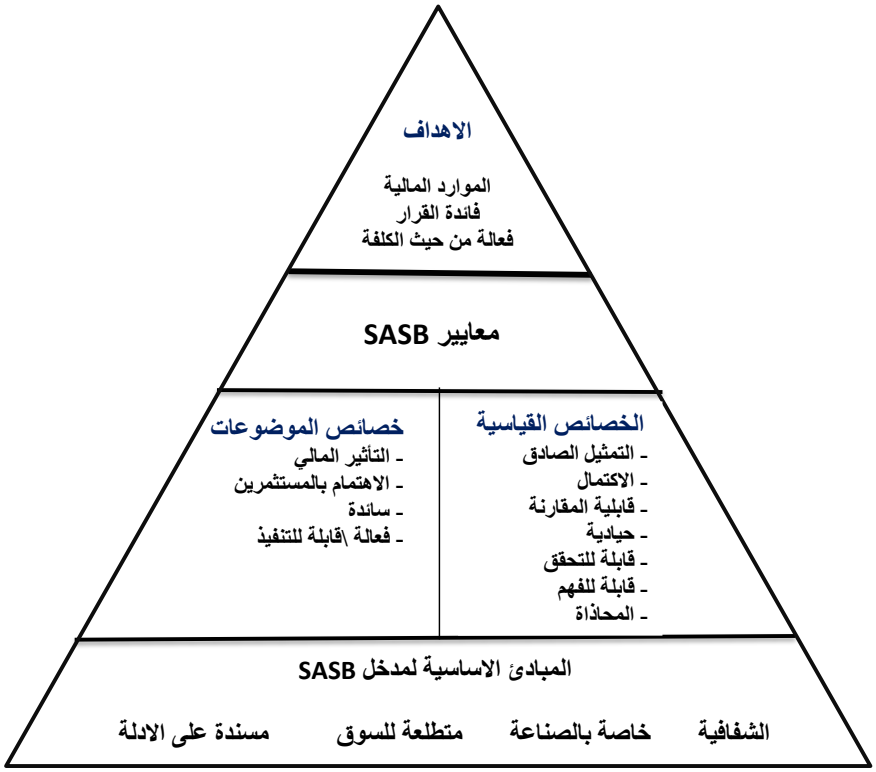
6-3-2 الإطار المفاهيمي لمجلس معايير محاسبة الاستدامة للإبلاغ عن الاستدامة

لتلبية احتياجات مقدمي رأس المال المالي بشكل كامل، فإن تقارير الشركات تمتد بالضرورة إلى ما هو أبعد من نطاق البيانات المالية إلى الكشف عن المعلومات التي من شأنها تعزيز فهم مقدمي رأس المال لمخاطر الشركة وفرصها. عندما تتعلق المعلومات المطلوبة باستعمال الإدارة واستثمارها في رأس المال البيئي و / أو الاجتماعي و / أو البشري، يُشار إلى ذلك من قبل SASB باسم "محاسبة الاستدامة". يحدد الإطار المفاهيمي لمجلس معايير محاسبة الاستدامة المفاهيم الاساسية والمبادئ والتعاريف والأهداف التي توجه أعضاء مجلس معايير محاسبة الاستدامة في نهجها لوضع معايير لمحاسبة الاستدامة. ويعمل الإطار المفاهيمي أيضًا على توصيل هذه المفاهيم والمبادئ والتعاريف والأهداف إلى أصحاب المصلحة الخارجيين في SASB. أصحاب المصلحة الخارجيون الأساسيون لعملية وضع المعايير في SASB هم المشاركون في أسواق رأس المال، بما في ذلك الشركات ومستثمروها والمقرضون والدائنون الاخرون، مقدمو الخدمات (محاسبون ومدققو حسابات ومحامو أوراق مالية)، ومنظمو أسواق رأس المال. يوضح هذا الإطار المفاهيمي المفاهيم الاساسية التي تخدم ثلاثة أغراض.

أولاً: - تعمل كدليل لمجلس المعايير والموظفين التقنيين في تنفيذ إنشطتهم الخاصة بوضع المعايير.

ثانيا: - يمكنهم مساعدة أصحاب المصلحة على فهم أفضل لنهج SASB في وضع المعايير.

ثالثًا: - يمكنهم المساعدة في تحسين مشاركة مجلس المعايير والموظفين التقنيين والتشاور معهم من خلال توفير لغة مشتركة للتواصل. ويحل هذا الإطار محل الإطار المفاهيمي لـ SASB في فبراير 2017. (SASB 2020:21-22)، ويوضح الشكل التالي الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة الاستدامة.



شكل (2-1) الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة الاستدامة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS BOARD 2020

2-3-6-1 المستوى الأول: - المبادئ الأساسية لنهج SASB في وضع المعايير

إن العملية التي يستخدمها SASB لوضع المعايير والحفاظ عليها تستند على أربعة مبادئ اساسية توجه نهج SASB في مهمتها، تتميز تلك المبادئ من حيث أنها مبنية على الأدلة ومطلعة بالسوق ومحددة بالصناعة وشفافة، ويمكن توضيحها على الشكل الاتي:-

مبنية على الأدلة Evidence-Based.

يعتمد مجلس المعايير على البحث لتحديد دليل الأثر المالي المرتبط بموضوعات الاستدامة وعلى مصادر قوية ومتنوعة للأدلة الموثوقة التي تدعم أنواعًا مختلفة من التأثيرات المالية. للمساعدة في ضمان أن تكون موضوعات الإفصاح المحددة ذات صلة بالصناعة بمرور الوقت، يقوم مجلس المعايير بتقييم الأدلة بناءً على هيكل الصناعة الأساسي والبيئة التنظيمية والدوافع المالية للصناعة، ومن خلال التركيز على الأتجاهات طويلة الأجل بدلاً من التأثيرات المتناقلة من شركة أو أصحاب مصلحة معينين. يتم استكمال هذا البحث من طريق تقييم الوضع الحالي في صناعة أو قطاع لضمان تضمين موضوعات الاستدامة الناشئة في المعايير عندما تصبح ذات صلة.

سوق مطلعة Market-Informed.

يعتمد مجلس المعايير بشكل فعال على وجهات نظر المراسلين والمستثمرين والدائنين والمقرضين والخبراء في الموضوع عند النظر في موضوعات الاستدامة التي تتطلب الإفصاح الموحد وفي تحديد كيفية تأطير تلك الموضوعات ووصفها وقياسها لأغراض التوحيد القياسي. وجهات نظر السوق هي مساهمة حاسمة في تقييم مجلس المعايير إلى أي مدى تتوافق المعايير أو المراجعات المقترحة مع مهمة SASB المتمثلة في إنتاج معايير تسهل التواصل الفعال من حيث التكلفة بين الشركات والمستثمرين حول المواد المالية، والمعلومات المفيدة في اتخاذ القرار.

خاص بالصناعة..Industry-Specific

من المحتمل إن يكون لدى الشركات العاملة في نفس الصناعة نماذج أعمال مماثلة، وبالتالي مخاطر وفرص استدامة مماثلة. نتيجة لذلك، يطور مجلس المعايير معايير الإفصاح عن الاستدامة على مستوى الصناعة، مع التركيز على القضايا التي ترتبط ارتباطًا وثيقًا باستعمال الموارد، وتأثيرات الاستدامة ، ونماذج الأعمال ، والتنظيم ، وعوامل أخرى تأثر في الصناعة. نظرًا لاختلاف نماذج الأعمال باختلاف الصناعة، فمن المرجح إن تختلف موضوعات الإفصاح حسب الصناعة أيضًا.

الشفافية Transparency

تعتمد شفافية مجلس المعايير على الطريقة التي يدير بها المجلس أنشطته الخاصة بوضع المعايير فلا يعتمد فقط على جودة معايير SASB التي تعكس مدخلات السوق. ويجب إن يكون مجلس المعايير هو واضع المعايير الموثوق به. وبالتالي، في حين إن المبادئ الثلاثة المذكورة أعلاه تدعم مهمة SASB من خلال التأثير المباشر على جودة معايير SASB، تدعم الشفافية مهمة SASB من خلال تزويد أصحاب المصلحة بنظرة ثاقبة على جدول أعمال مجلس المعايير وإنشطته ومداولاته وقراراته. بالاضافة إلى دعم الثقة في عملية مجلس المعايير، تُعد الشفافية أيضًا أمرًا حيويا لإشراك أصحاب المصلحة عالي الجودة. على هذا النحو، يمكن للشفافية تمكين معايير الجودة العالية من طريق التأكد من إن معايير SASB تعكس مدخلات السوق.

2-3-6-2 المستوى الثاني: خصائص موضوعات ومقياس الإفصاح عن الاستدامة

أولاً: خصائص الإفصاح عن موضوعات الاستدامة Characteristics of Sustainability Disclosure Topics

ينظر مجلس المعايير أولاً في السِمتين التاليتين عند النظر في موضوعات الإفصاح عن الاستدامة لإدراجها في معيار الصناعة:

1- مؤثرة ماليا. من المحتمل إن تكون عمليات الإفصاح عن الاستدامة مفيدة في اتخاذ القرار للمستثمرين والمقرضين والدائنين الاخرين عندما يمكن ربط تأثير الموضوعات بالأداء التشغيلي و / أو المالي من خلال واحدة على الاقل من القنوات الآتية:

(أ) الايرادات أو التكاليف، (ب) الاصول أو الخصوم، و / أو (ج) تكلفة رأس المال أو بيان المخاطر.

2- تهم المستخدمين. من المحتمل أن تكون عمليات الإفصاح عن الاستدامة مفيدة في اتخاذ القرار للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين عندما تتعلق الموضوعات المحددة بالقضايا التي يراقبونها عادةً ويدمجونها في قراراتهم المتعلقة بتخصيص رأس المال، واستراتيجيات المشاركة، وقرارات التصويت، والعناية الواجبة، والجوانب الاخرى المتعلقة بعملياتهم الاستثمارية. إضافة إلى السِمتين الاساسيتين المذكورتين أعلاه، ينظر مجلس المعايير في بندين إضافيين عند النظر في موضوعات الإفصاح عن الاستدامة التي يجب تضمينها في معيار الصناعة:

أ- سائدة أو منتشرة. عندما تنطبق الموضوعات المحددة على العديد من الشركات سواء داخل صناعة معينة أو عبر مناطق جغرافية، فإن هذا يعزز من فائدة قرارات الإفصاح عن الاستدامة

ب- فعالة\ قابلة للتنفيذ. من المرجح إن يتم تعزيز فائدة اتخاذ قرارات الإفصاح عن الاستدامة عندما يتم تناول الموضوعات المحددة بطريقة تكون قابلة للتنفيذ من قبل الشركات. وعندما تكون تلك الموضوعات مرتبطة بأنواع القرارات الاستراتيجية والتشغيلية التي تتخذها الشركات.

ثانيا- خصائص مقاييس محاسبة الاستدامة Characteristics of Sustainability Accounting Metrics

حدد مجلس معايير محاسبة الاستدامة نوعين من الخصائص عند تقييم المقاييس التي تتناول الأداء في موضوع الاستدامة وهما الخصائص الاساسية وتتمثل في الاتي:-

1- التمثيل الصادق:.Representationally faithful يكون المقياس أمينًا من الناحية التمثيلية إذا كان الأداء على المقياس يرتبط بالأداء في موضوع الإفصاح المقصود معالجته.

2- الإكتمال Complete. تكتمل مجموعة المقاييس إذا كانت المقاييس، بشكل فردي أو كمجموعة، توفر بيانات ومعلومات كافية لفهم الأداء وتفسيره في موضوع الإفصاح عن الاستدامة.

الخصائص التعزيزية supporting characteristics أضافة إلى خاصيتي القياس الأساسيتين اللتين تمت مناقشتهما أعلاه، هناك خصائص داعمة أخرى لمقاييس محاسبة الاستدامة التي يعدها مجلس المعايير:

1- قابلة للمقارنة .Comparable المقاييس قابلة للمقارنة إذا سمحت للمستخدمين بتحديد الشركات التي لديها أداء مشابه مقابل أداء مختلف في موضوع استدامة معين.
2- حيادية Neutral تكون المقاييس محايدة إذا كانت خالية من التحيز وأحكام القيمة، بحيث تسفر عن مقياس موضوعي للأداء فيما يتعلق بموضوع الإفصاح المقصود منها معالجته.
3- يمكن التحقق منه .Verifiable يمكن التحقق من المقاييس إذا كان من الممكن تكرار حسابها أو إنتاجها من قبل الاخرين الذين يتبعون نفس الارشادات. يمكن إن تساعد إمكانية التحقق في دعم تطوير ضوابط داخلية فعالة وتمكين الضمان الخارجي.
4- التوافق .Aligned يتم توافق المقاييس إذا كانت تستند إلى أو تتوافق مع معايير أو لوائح أخرى، أو ممارسات صناعية مشتركة، أو إرشادات مستخدمة بالفعل في صناعة ما. تسمح المقاييس المتوافقة للشركات باستعمال مقياس واحد لأغراض إعداد التقارير المتعددة.
5- قابلة للفهم .Understandable تكون المقاييس مفهومة إذا كان بإمكان المستخدمين الأساسيين فهم المعلومات التي يشملها هذا المقياس ويمكنهم استخدام المقاييس في قراراتهم الاستثمارية. الخصائص المذكورة أعلاه ليست مستقلة تماما عن بعضها ، ولكن يمكن إن تعمل جميعها معًا لتحقيق نفس الغاية أي إنتاج معلومات مفيدة للقرار.

3-6-3-2 المستوى الثالث معايير مجلس معايير محاسبة الاستدامة The SASB standards

تهدف عملية وضع المعايير في SASB إلى أن تكون صارمة وشفافة. ويشمل البحث القائم على الأدلة، مشاركة واسعة ومتوازنة من المستثمرين والشركات والخبراء في الموضوع عبر مدد التعليق العام وغيرها من وسائل التشاور ومدخلات السوق، والإشراف والموافقة من مجلس معايير مستقل. نتائج هذه العملية عبارة عن مجموعة من معايير الإفصاح عن الاستدامة الخاصة بالصناعة ودعم إرشادات التطبيق.

في إطارها المفاهيمي يضع SASB معايير مصممة للإفصاح عنها مع لجنة الأوراق المالية والبورصات الامريكية (SEC), تم تطوير هذه المعايير لـ 77 صناعة في 11 قطاع وتسعى إلى

وصف موقف الشركة فيما يتعلق بقضايا الاستدامة وإمكانية خلق القيمة على المدى الطويل يجب إن تستوفي معايير SASB الخصائص المشابهة مع خصائص المعلومات المحاسبية الصادرة عن FASB مثل الموثوقية وقابلية المقارنة والتطبيق والاكتمال وقابلية التحقق والحيادية ومفيدة لأصحاب المصالح ولاسيما المستثمرون لصنع القرار. (البطاط. 2021: 57) .

4-6-3-2 المستوى الرابع: الأهداف الأساسية لمعاييرCore Objectives of the SASB Standards

يسعى مجلس المعايير إلى إنتاج معايير الإفصاح عن الاستدامة مع الأخذ بهذه الأهداف: - (SASB,2020: 30-32)

أولا- المواد المالية Financially Material الهدف الأول لمعايير SASB هو تحديد موضوعات الإفصاح عن الاستدامة التي من المحتمل بشكل معقول إن تكون ذات أهمية مالية للشركة النموذجية في الصناعة. تكون المعلومات مهمة من الناحية المالية إذا كان من المتوقع بشكل معقول إن يؤثر حذفها أو تحريفها أو حجبها عن قرارات الاستثمار أو الاقراض التي يتخذها المستخدمون على أساس تقييماتهم للأجل القصير والمتوسط والأداء المالي طويل الأجل وقيمة المؤسسة. إن نهج SASB للأهمية المالية ليس مرتبطاً بقوانين أو لوائح تنظيمية لأي دولة أو ولاية معينة فإن كل كيان مسؤول عن تحديد المعلومات التي تعتبر جوهرية لعملياته وأنشطته وهو مسؤول في النهاية عن تحديد ما يجب الكشف عنه وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها.

ثانيا- فائدة القرار Decision-useful تساعد عملية وضع المعايير في SASB على ترجمة أبعاد الاستدامة الواسعة، مثل رأس المال البشري، إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرار، مثل الأداء في مقاييس محددة للصحة والسلامة. تهدف معايير SASB إلى دعم الإفصاح عن قضايا الاستدامة المادية بطريقة يمكن دمجها في عمليات صنع القرار لمجموعة متنوعة من مقدمي رأس المال. يتضمن ذلك تحديد المقاييس الكمية التي يمكن مقارنتها عبر الشركات والإبلاغ عنها باستمرار عبر مدد زمنية، جنبًا إلى جنب مع الإفصاحات النوعية المقترحة التي توفر سياقًا للمقاييس الكمية. وقد حدد مجلس المعايير مجموعة من الخصائص (لكل من موضوعات الإفصاح ومقاييس المحاسبة) التي تشمل فائدة القرار.

ثالثاً- فعاله من حيث التكلفة Cost-effective الهدف الثالث هو أن تكون معايير SASB فعالة من حيث التكلفة. أي إن مجلس المعايير يهدف إلى وضع معايير تبرر لها الفوائد الناتجة عن استخدام المعايير تكاليف تنفيذ المعايير. فقد تواجه الشركات العديد من التكاليف المتعلقة بتنفيذ

معايير الاستدامة مثل التكاليف المرتبطة بجمع المعلومات، وتصميم الضوابط لدعم الإفصاحات عالية الجودة، و / أو الحصول على ضمان من طرف ثالث لتلك المعلومات. فيسعى مجلس المعايير إلى تقييم تكاليف تنفيذ معيار جديد أو محدث والتكاليف المتكررة لإعداد التقارير لهذا المعيار بعد التنفيذ الأولي. يرتبط هدف فعالية التكلفة ارتباطًا وثيقًا بهدف الأهمية النسبية المالية. من خلال تحديد عدد موضوعات الإفصاح التي من المحتمل بشكل معقول إن تكون ذات أهمية مالية في صناعة معينة، فإن هدف الأهمية المالية يساعد في دعم هدف الفعالية من حيث التكلفة. بالاضافة إلى ذلك، يجب إن تتوافق المقاييس في معايير SASB، حيثما كان ذلك ممكنًا ومناسبًا، مع المقاييس الواردة في معايير أو لوائح إعداد التقارير الاخرى و / أو مع المقاييس المستخدمة بالفعل داخل الصناعة.

على ضوء ما تقدم يرى الباحث أهمية عمل مجلس معايير محاسبة الاستدامة, وتنبع هذه الأهمية من أهمية المعايير التي يصدرها واتباعه لألية محكمة في صياغة المعايير والمحافظة عليها وتطويرها كلما دعت الحاجة لذلك. وتعمل المعايير بشكل أساسي كدليل لإعداد التقارير للشركات بالطريقة التي تخدم المستثمرين وجميع الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح وبشكل معقول من فحص مركز الشركة وقيمتها الحالية، ومن ثمَ مساعدتهم في اتخاذ القرار المناسب للاستثمار من عدمه. ويستند المجلس في إصداره للمعايير على أطار مفاهيمي يخضع بدورة إلى عملية تطوير أيضا، فقد كان الإطار المفاهيمي للمجلس الصادر في 2017 يستند على ثلاثة مبادئ اساسية هي الادلة، وسوق مطلعة وصناعة محددة، في حين نلاحظ إن الإطار المفاهيمي الذي أصدره المجلس في مسودة العرض في 25\7\2020 هناك أربعة مبادئ أساسية توجه عمل SASB لوضع المعايير, إذ أضيف مبدأ الشفافية الذي يزود أصحاب المصلحة بنظرة ثاقبة عن جدول أعمال المجلس وإنشطته ومداولاته وقراراته إضافة إلى دعم الثقة في عملية مجلس المعايير. يصف كل معيار SASB الصناعة التي هي موضوع المعيار، بما في ذلك أي افتراضات عن نموذج الأعمال السائد وقطاعات الصناعة المضمنة. تشمل معايير SASB: احدى عشر قطاعاً رئيسيا ويشتمل كل منها على قطاعات فرعية تضم عدد من الصناعات في مختلف المجالات، تساعدهم في كيفية الإبلاغ عن الاستدامة وتتمثل القطاعات والصناعات في الجدول(2-5) :- https://www.sasb.org/standards/download/

جدول (2-5) تصنيف مجلس محاسبة الاستدامة لقطاعات الصناعات

اسم القطاع الرئيسية	عدد الصناعات	رمز المعيار
بضائع المستهلكين Consumer Goods	7	CG وتشمل ثلاثة قطاعات فرعية يرمز لها CG1&CG2&CG3

استخراج ومعالجة المعادن Extractives &Minerals processing	8	EM ولها أربعة قطاعات فرعية
Financialsالمالية	7	FN ولها ثلاثة قطاعات فرعية
الاطعمة والمشروبات Food &Beverage	8	FB ولها أربعة قطاعات فرعية
الرعاية الصحية Health Care	6	HC وتضم أربعة قطاعات فرعية
البنى التحتية Infrastructure	8	IN ولها أربعة قطاعات فرعية
المواد المتجددة والطاقة البديلة Renewable Resources &Alternative Energy	6	RR وفيها قطاعان فرعيان
تحويل المواد Resource Transformation	5	RT وتضم قطاعين فرعيين
الخدمات Services	7	SV وفيها ثلاثة قطاعات فرعية
التكنلوجيا والاتصالات Technology &Communication	6	TC وتشمل أربعة قطاعات فرعية
النقل Transportation	9	TR وتشمل أربعة قطاعات فرعية

المصدر :من اعداد الباحث بالاعتماد على المعايير الصادرة من SASB

وسيتم توضيح الصناعات والمعايير الخاصة بها بشكل أكثر تفصيلاً بالملاحق القادمة.

2-3-7 مفهوم الاستدامة في معايير مجلس محاسبة الاستدامة The concept of sustainability in the Sustainability Accounting Council standards

يشير استخدام SASB لمصطلح "الاستدامة" إلى أنشطة الشركات التي تحافظ على قدرة الشركة أو تعززها لخلق قيمة على المدى الطويل. تعكس محاسبة الاستدامة حوكمة التأثيرات البيئية والاجتماعية للشركة الناشئة وإدارتها عن إنتاج السلع والخدمات، فضلاً عن إدارتها وإدارة رؤوس الاموال البيئية والاجتماعية اللازمة لخلق قيمة طويلة الأجل. يشير SASB أيضًا إلى الاستدامة باسم "ESG" (البيئية والاجتماعية والحوكمة)، على الرغم من إن قضايا حوكمة الشركات التقليدية مثل تكوين مجلس الإدارة لا يتم تضمينها في نطاق أنشطة وضع المعايير الخاصة بـ SASB. يمكن للشركات استخدام معايير SASB لتحديد وإدارة وإبلاغ معلومات الاستدامة المالية للمستثمرين بشكل أفضل. يمكن إن يفيد استخدام المعايير الشركات من خلال تحسين الشفافية وإدارة المخاطر والأداء. تساعد معايير SASB المستثمرين من خلال تشجيع التقارير القابلة للمقارنة والمتسقة والجوهرية من الناحية المالية، وبالتالي تمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمار وتصويت أفضل. وتشمل معايير SASB الامور التالية: -

1- موضوعات الإفصاح - مجموعة من موضوعات الإفصاح الخاصة بالصناعة التي تمثل الحد الادنى من موضوعات الإفصاح التي من المحتمل وبشكل معقول إن تشكل معلومات جوهرية، ووصفاً موجزاً لكيفية تأثير الإدارة أو سوء إدارة كل موضوع على خلق القيمة.

2- مقاييس المحاسبة - مجموعة من مقاييس المحاسبة الكمية و / أو النوعية تهدف إلى قياس الأداء في كل موضوع.

3- البروتوكولات التقنية - يكون كل مقياس محاسبة مصحوبًا ببروتوكول تقني يوفر إرشادات بشأن التعاريف والنطاق والتنفيذ والتجميع والعرض، وكلها تهدف إلى تشكيل معايير مناسبة لضمان الطرف الثالث.

4- مقاييس النشاط - مجموعة من المقاييس التي تحدد حجم أعمال الشركة وتهدف إلى استخدامها جنبًا إلى جنب مع المقاييس المحاسبية لتطبيع البيانات وتسهيل المقارنة.

Sustainable Industry Classification System(FB-MP2018:4)

تهدف معايير SASB إلى استخدامها في الاتصالات مع المستثمرين فيما يتعلق بقضايا الاستدامة التي من المحتمل إن تؤثر على قدرة الشركة على خلق قيمة على المدى الطويل. استخدام معايير SASB اختياري. تحدد الشركة المعيار (المعايير) ذات الصلة بالشركة، وموضوعات الإفصاح التي تُعد جوهرية من الناحية المالية لأعمالها، والمقاييس المرتبطة بالإبلاغ عنها، مع مراعاة المتطلبات القانونية ذات الصلة. بشكل عام، ستستخدم الشركة معيار SASB الخاص بصناعتها الاساسية كما هو محدد في SICS®. ومع ذلك، يمكن للشركات التي لديها أعمال كبيرة في العديد من صناعات SICS® التفكير في الإبلاغ عن معايير صناعة SASB الاضافية هذه. الأمرمتروك للشركة لتحديد الوسائل التي تقوم من طريقها بإبلاغ المستثمرين بمعلومات SASB. قد تكون إحدى فوائد استخدام معايير SASB هي تحقيق الأمتثال التنظيمي في بعض الأسواق. يمكن إن تكون اتصالات المستثمرين الاخرى باستعمال معلومات SASB عبارة عن تقارير الاستدامة أو التقارير المتكاملة أو مواقع الويب أو التقارير السنوية للمساهمين. ليس هناك ما يضمن إن معايير SASB تعالج جميع مخاطر الاستدامة المالية المادية أو الفرص الفريدة لنموذج أعمال الشركة.

على ضوء ما تقدم يمكن القول إن مجلس معايير محاسبة الاستدامة عبرإصداره لمعايير محاسبة الاستدامة يهدف إلى جملة أهداف تعود بالنفع أولاً على الشركات واستمراريتها على الامد الطويل عبر التزامها بتلك المعايير وإبلاغ عنها في تقاريرها الصادرة. ومساعدة جميع الأطراف ذوي العلاقة من مستثمرين ومقرضين وغيرهم في كيفية إدارة استثماراتهم من طريق ما تقدمه تلك المعايير من مقاييس ومؤشرات أداء تسهل قراءة توجه الشركة ومستقبلها. وأخيراً تحصين المجتمع من الآثار السلبية لممارسات أنشطة الشركات بما يتعلق بالمحافظة على بيئتها واستغلال الموارد بالشكل الذي يحافظ على حقوق الاجيال اللاحقة من تلك الموارد، ومن جهة أخرى مساهمة الشركات في تنمية المجتمع اقتصاديا وتحقيق مقومات العدالة الاجتماعية قدر

الامكان. وإن تلك المعايير بالرغم من أنها غير ملزمة للشركات وأنها تراعي خصوصية كل صناعة، فأنها قابلة للتطوير كلما اقتضت المصلحة لذلك من خلال تفاعل إدارة المجلس مع الأسواق والاستعلام من المحيط المعني بذلك عن المتغيرات الحادثة والتي تحتاج إلى صياغة معايير لذلك.

2-3-8 معيار صناعة اللحوم والدواجن ومنتجات الألبان FB-MP

وهو أحد معايير قطاع صناعة الأطعمة والمشروبات الذي يشتمل على ثماني صناعات هي:-

1- صناعة المنتجات الزراعية Agricultural Products industry
2- المشروبات الكحولية Alcoholic Beverages industry
3- تجار التجزئة والموزعين Retailers & Distributors
4- اللحوم والدواجن ومنتجات الألبان Meat, Poultry & Dairy
5- المشروبات غير الكحولية Non-Alcoholic Beverages
6- الاطعمة المصنعة Processed Foods
7- المطاعم Restaurants
8- صناعة التبغ Tobacco industry

وقد كان معيار اللحوم والدواجن ومنتجات الألبان FB-MP ضمن معايير الاستهلاك الرئيسية من معايير SASB الصادرة في 2015 قبل التحديث وكانت تشمل المنتجات الزراعية، اللحوم والدواجن والألبان، الاغذية المصنعة، المشروبات غير الكحولية، المشروبات الكحولية، التبغ، المنتجات المنزلية والشخصية ضمن قطاع المنتجات الغذائية، وبعد تحديث SASB لمعاييرها في أكتوبر 2018 أصبحت هذه الصناعة لها تصنيف خاص بها، وتغير الترميز الخاص بها من CN0101 إلى FB-MP. تنتج صناعة اللحوم والدواجن والألبان المنتجات الحيوانية النيئة والمعالجة، بما في ذلك اللحوم والبيض ومنتجات الألبان، للاستهلاك البشري والحيواني. تشمل الأنشطة الرئيسية تربية الحيوانات والذبح والمعالجة والتعبئة. تمتلك أكبر شركات الصناعة عمليات دولية، ويتم دمج الشركات رأسيا بدرجات متفاوتة، اعتمادًا على نوع الحيوان المنتج. يعتمد المشغلون الصناعيون الكبار عادة على عقود أو مزارعين مستقلين لتزويد حيواناتهم، وقد يكون لديهم درجات متفاوتة من السيطرة على عملياتهم. تبيع الصناعة المنتجات في المقام الأول إلى صناعة الاغذية المصنعة وموزعي التجزئة الذين يوزعون المنتجات النهائية على الأسواق النهائية الرئيسية بما في ذلك المطاعم ومستهلكو علف الماشية والحيوانات الأليفة وتجار التجزئة في البقالة. وسيتم التطرق لهذا المعيار في الجانب العملي للتعرف على مؤشرات القياس فيه، وأثر الالتزام به

من قبل الشركات على قيمتها السوقية. والجدير بالذكر إن الاصدار الجديد لمعايير SASB لسنة 2023 لم يجري أي تغيير على معيار صناعة اللحوم والدواجن والألبان ومؤشرات قياسه ومواضيعه المعتمدة مسبقاً.

الفصل الثالث: مدخل مفاهيمي لجودة الإبلاغ وقيمة الشركة

المبحث الأول : الإبلاغ عن الاستدامة

المبحث الثاني: صيغ الإبلاغ عن الاستدامة

المبحث الثالث: قيمة الشركة في ظل جودة الإبلاغ المستدام

المبحث الأول الإبلاغ عن الاستدامة

يتناول هذا المبحث الجزء الاهم من موضوع المحاسبة عن الاستدامة ألا وهو الإبلاغ عن الاستدامة, إذ إن ممارسات الاستدامة في الوحدات الاقتصادية لا تحقق الأهداف التي أنشئت من أجلها لو بقيت في مخططات الإدارة فقط . ولكي تحقق غايتها يجب الإبلاغ عنها في قوائمها المالية أو أي وسيلة إبلاغ أخرى. ولمعرفة كيف يسهم الإبلاغ عن الاستدامة في تحسين جودة القوائم المالية.

1-1-3 مفهوم الإبلاغ Reporting concept

الإبلاغ لغةً؛ هو (الايصال) كما في معجم لسإن العرب (ابن منظور ,2005 :143) ويقال أبلغتهُ الشيءَ إبلاغاً وبَلغتهُ تبليغاً في الرسالة ونحوها (الرازي , 2008 :161). أما في الجانب المحاسبي كما يشير (البلداوي وخلف,2018 :4-5) فإن وجهات نظر الباحثين تختلف في تحليل مفهوم الإبلاغ المحاسبي, إذ يرى البعض إن هذا المفهوم هو مرادف لمفهوم الإفصاح المحاسبي أي يعمل على تقديم القوائم ذات الهدف العام التي تلبي احتياجات المستفيدين الخارجيين من المعلومات لا سيما الاشخاص الذين لا يستطيعون الوصول إلى تلك المعلومات بشكل مباشر, وهذا الرأي يحدد الإبلاغ المالي فقط بالتقارير المالية الأساسية ذات الغرض العام وهي (قائمة المركز المالي, وقائمة كشف الدخل, والتدفق النقدي, وكشف التغيير في حقوق الملكية). في حين يرى باحث آخر إن الإبلاغ المالي هو تجهيز المعلومات المفيدة إلى المستثمرين و الدائنين وأطراف أخرى لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية فلم يربط الإبلاغ بالتقارير المالية فقط بل بالمعلومات المفيدة للمستخدمين أيضا وهذا أعطى صورة أوسع للإبلاغ المالي. أما وجهة النظر الاكثر شمولية فترى إن الإبلاغ هو المحاسبة نفسها, فالمحاسبة هي نظام للإبلاغ بجميع عناصر هذا النظام فأهداف الإبلاغ تمثل الأطر الفكرية للمحاسبة فضلاً عن أساليب القياس والإفصاح, أي إن الإبلاغ هو مفهوم شامل لفلسفة المحاسبة وإجراءاتها فهو مصطلح تنطوي بداخله جميع الفرضيات والمبادئ والمعايير المحاسبية فهو تحديد واعتراف وقياس وإفصاح عن المعلومات التي تلبي متطلبات مختلف الجهات المستخدمة للمعلومات تلك. لقد كانت هناك زيادة كبيرة جدًا في الطلب على معلومات استدامة الشركات في السنوات الاخيرة، وخاصة من جانب مجتمع الاستثمار. وترجع هذه الزيادة في الطلب إلى الطبيعة المتغيرة للمخاطر التي تتعرض لها المشاريع وتزايد وعي المستثمرين بالآثار المالية لتلك المخاطر. هناك وعي متزايد بالمخاطر والفرص أمام المشاريع والاستثمارات الناتجة عن قضايا بيئية ، مثل فقدإن التنوع البيولوجي، وعن القضايا الصحية

والاجتماعية،وفي الوقت نفسه، أصبح الإبلاغ عن الاستدامة ضرورة استراتيجية للشركات المعنية لأنها تواجه المزيد والمزيد من الضغوط من المستثمرين والمنظمين والموظفين وغيرهم من أصحاب المصلحة لتضمين هذه القضية ليس فقط على مستوى مجلس الإدارة ولكن أيضًا على المستويات التشغيلية في الشركة. هناك أيضًا أدلة على إن تقارير الاستدامة تزيد من قيمة الشركة, وهذا وحده لابد إن يجذب إنتباه جميع الأطراف أصحاب المصلحة (Waas,2023: 4-6).

إن الإبلاغ المالي هو في الأساس طريقة لتتبع الممارسات القياسية وإعطاء تصوراً دقيقاً للمستخدم عن أوضاع الشركة، بما في ذلك إيراداتها ونفقاتها وأرباحها ورأس المال والتدفقات النقدية. إن إعداد التقارير المالية هو أيضاً حجر الاساس في مراقبة الشركات القائمة على السوق ، وهو ما يسمح لحملة الأسهم والجمهور عموما بتقييم أداء الإدارة, كما يؤدي التقرير المالي دوراً حاسما في دعم كفاءة أداء أسواق رأسالمال, يزيد الإبلاغ المالي القوي من ثقة المستثمرين، ما يؤدي بدوره إلى قرارات أفضل في النمو الاقتصادي (Lessambo,2018:4). إن إعداد التقارير المالية ليس غاية بحد ذاته بل هو وسيلة لإيصال المعلومات ذات الصلة والموثوقة عن الوحدة الاقتصادية لمستخدمي تلك المعلومات (كاطع, 2016 :69).

إن هناك وجهتي نظر لمفهوم الإبلاغ احداهما تقليدية تخص الإدارة وتركز في توفير تقارير مالية بهدف إنجاز وظيفة الإدارة بوصفها خاضعة للمساءلة أمام مالكي الوحدة الاقتصادية، عن استغلالها للموارد المؤتمنة عليها الإدارة، وهذه وجهة النظر تتعلق بالأهداف التقليدية للمحاسبة من حيث أنها تركز على صفقات مبنية على قرارات فعلية اتخذتها ونفذتها الإدارة. أما وجهة النظر الحديثة تدور حول الإبلاغ المالي المرتبط بملكية وسائل إنتاج معينة، حيث لا يمكن الحكم على الإدارة من خلال قدرتها على تحقيق الأرباح وإنما من خلال القدرة على اتخاذ قرارات مبنية على توقعات مستقبلية إضافة إلى قدرة الإدارة على تحقيق الربح، وهذا يتطلب توفير معلومات ذات توجه مستقبلي سواءً للإدارة أو للمستخدمين الاخرين بمعنى التركيز على نظم القيمة الجارية سيكون أكثر باعتبارها اكثر منفعة من نظم الكلفة التأريخية التي سيكون التركيز عليها أقل. (الجنابي &جاسم ,2021 (14:

ورأي الباحث مع وجهة النظر الحديثة إذ إن جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركات اصبحت تتمتع بوعي ومدركة للتطورات الحاصلة في بيئات الأعمال وتحرص على منافعها والمحافظة على رأسمالها.

الكشف عن تقارير الاستدامة بناءً على معايير محاسبة الاستدامة أصبح بين الدول اتجاهًا جديدًا في السنوات الاخيرة. ويرجع ذلك إلى عوامل مختلفة؛ مثل زيادة الوعي بقضايا الاستدامة، وزيادة طلبات المعلومات من المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، وزيادة عدد معايير الإبلاغ عن الاستدامة المتاحة, إن مستوى الإفصاح المستدام وفقا لمعايير محاسبة الاستدامة في الدول المتقدمة أعلى منه في الدول النامية لجميع القطاعات. أضافة إلى ذلك فقد وجد أيضا أن هناك اختلافات في اكتمال عرض موضوعات الاستدامة حيث إن المواضيع البيئية هي موضوعات يتم عرضها بشكل أكمل في الدول المتقدمة في جميع القطاعات عنها في الدول النامية الأكثر اكتمالا في تقديم الموضوعات الاجتماعية في جميع القطاعات, أن هناك اختلافات في مستوى الإفصاح عن المسؤوليات الاجتماعية للشركات من قبل الكيانات التنظيمية أو الشركات بين القطاعات والدول (Yehezkiel., et al., 2023:1-3).

ويمثل الإبلاغ المحاسبي الاداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي، وتعد البيانات المالية وغير المالية التي يتم عرضها والإبلاغ عنها في القوائم المحاسبية للوحدة الاقتصادية المصدر الرئيسي والموثوق فيه من قبل المستخدمين والمستثمرين والدائنين وغيرهم عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك بعد توكيدها وتأييدها من قبل أطراف خارجية كفوءه وموثوقة أو ما يعرف بعملية التدقيق، و الإبلاغ المحاسبي هو جزء من الوظائف الاساسية التي تقوم بها مهنة المحاسبة إذ تتمثل العملية المحاسبية في وظيفتين أساسيتين هما القياس والإبلاغ , وهذا ما تضمنه تعريف المحاسبة على أنها " عملية تحديد و قياس وتوصيل الأحداث الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية بهدف تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات من خلال تحويل البيانات المختلفة إلى معلومات مفيدة تتمتع بكل الخصائص النوعية والتعزيزية المرغوب فيها و المنصوص عليها في المواثيق والاعراف المهنية وذلك لزيادة المعرفة بنشاط الشركة وأدائها. والإبلاغ في المحاسبة يتمثل بالقوائم المالية والتقارير الاضافية والتي يتم اعدادها عبر تطبيق مجموعة من المعايير الخاصة والصادرة من الجهات الحكومية والهيئات الاكاديمية والمهنية ذات العلاقة، مثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) ومعايير المحاسبة المالية الصادرة عن (FASB) ومعايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن (SASB) مجلس معايير محاسبة الاستدامة, ومؤشرات مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) وغيرها. وللإبلاغ المحاسبي دوراً حاسما في زيادة ثقة حملة الأسهم والمستثمرين والجمهور عموما بكفاءة أداء الوحدة وبالتالي ينعكس على زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية.

2-1-3 المعلومات المحاسبية Accounting Information

المعلومات لغة كما تم ذكره في المعاجم العربية مشتقة من الفعل (عَلم) وتدل على الاحاطة ببواطن الأمور والوعي والإدراك, أما اصطلاحاً فهي البيانات التي عولجت لتصبح ذات معنى ومغزى معين لاستعمال محدد لأغراض اتحاذ القرارات. https://mawdoo3.com

إن وجهات نظر الباحثين والأكاديميين اختلفت في تفسير مفهوم المعلومات في ظل استخدامها في عدد من المجالات المختلفة, فبعض من الباحثين يرى إن المعلومات هي جزء من الوجود الأنساني, في حين يرى بعض آخر أنها ظهرت كنتيجة لانبثاق تكنلوجيا الأعمال و وسائل الاتصال الحديثة, ولا تزال الدراسات المختصة بمفهوم علم المعلومات information science غير قادرة للاتفاق على حدود ومفهوم علم المعلومات (الججاوي والعبيدي,2015 :13). وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) كما يذكر (Madhani ,2007:65) ثلاث عوامل رئيسية يجب أن تتمتع بها المعلومات حتى تصنف أنها ذات ميزة تنافسية وهذه العوامل هي :- نوع المعلومات ومستوى التفاصيل وتوقيت الإفصاح, وأن لا تتجاوز تكلفة الحصول على المعلومات ونشرها المنفعة الاجمالية منها. وقد عرفت المعلومات بأنها البيانات التي تمت معالجتها لتصبح أكثر نفعا للمستقبل والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو في اتخاذ القرارات المستقبلية (زوينة,2014 :30). وتعرف أنها مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وايصالها للمستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم (جميل ,2018 : 177). ويضيف (نصير, 2018 : 67) إن المعلومات المحاسبية تمثل مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها البعض بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الافراد والإدارات المختلفة، حيث تزداد قيمتها الاقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها. ومن هنا فإن وظيفة المعلومات المحاسبية تتمثل في زيادة المعرفة لدى متخذي القرارات من أجل تخفيض حالة عدم التأكد التي تواجههم في أداء وظائفهم المختلفة، وتتميز المعلومات بمجموعة من الخصائص التي تساهم في تقييم مستوى جودتها، ودورها في تعزيز الادوار المهنية في قطاع العمل و تضيف على هذه المعلومات الفائدة المرجوة منها . إن المحاسبة تسعى لجمع البيانات المالية وغير المالية التي سبق تسجيلها وتحليلها، والإبلاغ عنها كمعلومات مالية وغير مالية للإفصاح عن الأداء المالي للشركة (Adaeze,2017:12) .

وخلال التطور الحضاري للأنسانية على مدى العصور المنصرمة كما يشير (البطاط,2021: 38) كانت أنظمة المحاسبة أحدى السمات المشتركة لتلك الحضارات من خلال التوسع في النشاط

التجاري والحاجة المتزايدة لتبادل المعلومات للسلع والخدمات, إن التوسع في الأنشطة التجارية وظهور أنواع مختلفة من الشركات كالمشروع الفردي والشركات العائلية والمساهمة وغيرها أدى إلى زيادة الحاجة لتوفير معلومات مالية وغير مالية. إن الوظيفة الاساسية للمحاسبة كما بينها المعهد الامريكي للمحاسبين (AICPA) هو توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية حول نشاط الشركة والتي يراد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ القرار الاقتصادي والاستثماري (فرج الله, 2011 : 50). ومن الجدير بالذكر إن استخدام المعلومات هو لغرض اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية كما يبين (Koning,2013:2) , فالقرارات الداخلية التي تخص الأداء والإنتاج والأستثمار تستند إلى المعلومات الداخلية , والمعلومات للأغراض الخارجية فيتم الإبلاغ عن نتيجة النشاط وأداء الشركة لمساعدة الأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات الرشيدة مثل الأستثمار والإقراض وغيرها.

ومن الجدير بالذكر لابد من أن نميز بين البيانات DATA والمعلومات INFORMATION لغرض تحديد وفهم مدخلات ومخرجات المعلومات المحاسبية وما يتبع ذلك من قرارات مختلفة لأصحاب المصالح سواء أكانوا من داخل الشركة أو خارجها. فالبيانات كما يصفها الباحثين في الأدب المحاسبي هي المادة الخام أو الاساسية للمعلومات، وهي حقائق ودلائل أولية وأرقام غير منتظمة أو مترابطة وذات مدلول تأريخي ليس لها تأثير في اتخاذ القرارات وذات قيمة اقتصادية متواضعة، وفي كثير من الاحيان غير جاهزة للاستخدام المباشر ولا يمكن اتخاذ أي قرار أو استخلاص حكم مالم يتم معالجتها بصورة صحيحة وفق نظام متكامل ومن خلال خطوات ومراحل تمر بها عملية المعالجة لتحويلها إلى معلومات ذات مغزى لجميع الفئات من مستخدمي البيانات المحاسبية. وبهذا الصدد يذكر (الشيخ ,2012 : 33) إن البيانات المحاسبية تصنف إلى بيانات مالية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الشركة ويتبعها آثار مالية يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية مثل الأحداث التمويلية والاستثمارية والايرادات والمصروفات. والصنف الاخر هو البيانات غير المالية والتي تتعلق بجميع الأحداث في الشركة ولا يتبعها آثار مالية وهي إما أن تكون بيانات كمية يعبر عنها بشكل كمي وبيانات غير كمية يعبر عنها بصورة وصفية بسبب صعوبة قياسها بشكل كمي. أما المعلومات عبارة عن الناتج النهائي للمادة الخام (البيانات) بعد إن يتم معالجتها حتى تصبح ذات دلالة مبيَنة وذات معنى وقيمة, و يصفها (خيرة ,2020 :54-55) أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا , وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي حيث إن المعلومات المحاسبية تقلل من درجة عدم التأكد عند

متخذي القرار بتقليل عدد البدائل أمامه وأنها إن لم تحقق ذلك فأنها ستزيد من المعرفة للمستخدم حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ القرارات مستقبلاً, أو هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشر ذو معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة أو اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة اخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار. وهي مورد من موارد الشركة الاساسية كما يذكر (البطاط ,2021 : 30) ولها القدرة على تغير القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح من خلال اختيار أفضل البدائل المتوفرة, وتكتسب أهميتها لدورها الحيوي في استمرارية الشركة. فإن استمرار تدفق كميات هائلة من المعلومات لغرض تلبية احتياج مجموعة متنوعة من القرارات الداخلية والخارجية ودعم القرارات الاستثمارية. وبهذا الصدد يشير (السبسبي,2011 :6 -7) أنه ليس من الضروري إن تتم معالجة البيانات حتى نحصل على معلومات، حيث إن مجرد معالجة البيانات لا يحولها إلى معلومات، فقد يكون البيان على صورته الحالية هو معلومة، وبالتالي لا ضرورة لإجراء أي معالجة لهذا البيان، ونلاحظ إن ما قد يعتبر معلومة لشخص ما، قد لا يعتبر كذلك لشخص آخر، وأيضا قد تجري عدة عمليات معالجة على البيانات ولا نحصل في نهاية المطاف على المعلومات ، لذا فإن الفرق الاساسي بين المعلومات والبيانات هو؛ في إن كل المعلومات تشمل بالضرورة البيانات في حين لا تُعبَر كل البيانات بالضرورة عن معلومات مفهومة تؤدي إلى زيادة الأدراك وتحسين ظروف عملية اتخاذ القرارات، وبالتالي فالمعلومات تمثل بيانات مقدمة في صورة نافعة لمتخذ القرار. وبصفة عامة يمكن القول إن مصطلحي البيانات والمعلومات هما ليسا مترادفين، ولكنهما يؤديان دورا تكامليا في إطار نظام المعلومات في المنظمة " وقد تصبح البيانات معلومات إذا أدت إلى أضافة معرفية للمتلقي وإذا لم تؤدي إلى أية أضافة معرفية تبقى مصنفة كبيانات, فما يعتبر بيانات لشخص ما يمكن إن تعتبر معلومات لشخص اخر.

من المهم فهم بيئة التقارير المالية وفهم العوامل التي تؤثر على طبيعة ومحتوى التقارير المالية جنبًا إلى جنب مع الأهداف والمفاهيم التي تقوم عليها المعلومات المحاسبية المقدمة في البيانات المالية كما يذكر(SUBRAMANYAM,2014 :86-89) والتي تمثل نتاج عملية اعداد التقارير. تمكننا هذه المعرفة من استنتاج واقع الوضع المالي للشركة وأدائها بشكل أفضل. يتم الحكم على المعلومات الواردة في البيانات المالية من حيث :- (1) احتياجات المعلومات لمستخدمي البيانات المالية و (2) المصادر البديلة للمعلومات مثل البيانات الاقتصادية والصناعية وتقارير المحللين والإفصاحات الطوعية من قبل المديرين.

بناءً على ما سبق فإن المعلومات المحاسبية المبلغ عنها في القوائم المحاسبية المعدة من قبل الإدارة هي جوهر عمل أي نظام محاسبي, وتنبع اهميتها لدورها المهم على المستوى الداخلي للوحدة الاقتصادية في المساعدة باتخاذ مختلف القرارات الإدارية والتشغيلية وغيرها، ودورها الرئيسي في تقديم صورة واضحة عن مستوى الأداء للأطراف الخارجية المهتمة واسهامها في تحسين سمعة الشركة لدى المساهمين والدائنين والمجتمع لما تحتويه تلك المعلومات المحاسبية بشقيها المالية وغير المالية عن بيان اسهامات الوحدة الاقتصادية في تبني مفهوم الاستدامة في استراتيجيتها.

3-1-3 المعلومات المالية financial information

في ظل الظروف الحالية، فإن المنافسة في السوق ليست سهلة بالنسبة للشركات ، دون أن تكون المعلومات والبيانات المهمة مبلغ عنها ومتاحة للمستخدمين. في الوقت الحاضر,ومن ثمَ فإن نظام معلومات المؤسسة هو عامل رئيسي في القدرة التنافسية للأعمال التجارية, تعد المعلومات عالية الجودة والاقل تكلفة مفتاحًا لفتح المزيد من مصادر التمويل للشركات الصغيرة والمتوسطة. (Rajnoha,et,al,2016:2-3)

تعتبر المعلومات المالية النوعية والموثوقة عنصرًا أساسيا في عملية اتخاذ القرار، إن توفر مثل هذه المعلومات له أهمية خاصة لإدارة الأعمال وهو المصلحة العامة ذات الأولوية بشكل عام, دور هذه المعلومات مهم ليس فقط للمستثمرين أو الشركات الكبيرة بل وحتى للشركات الصغيرة والمتوسطة لأنها توفر معلومات مهمة حول مراحل اتخاذ القرار,مثل التخطيط والرقابة والتقييم. وتسجل المعلومات في الوقت المحدد وبطريقة صحيحة لجميع المعاملات الاقتصادية المقدمة بأرقام مالية يمكن قراءتها واستخدامها من قبل المستخدمين وكذلك فإن للمعلومات دوراً مهماً اتجاه النظام الاقتصادي وكل من يتعامل مع الوحدة الاقتصادية مهتم بالمعلومات الصحيحة والمحدثَة من أجل الوصول إلى قرارات اقتصادية مفيدة (Berisha& Xhelili Florentina ,2017:324-325) . التقرير المالي هو شكل من أشكال مساءلة إدارة كيان تنظيمي أو شركة أمام أصحاب المصلحة فيه والذي يحتوي على معلومات حول الأداء المالي للشركة خلال فترة معينة. سيتم أخذ هذه المعلومات لاحقًا في الاعتبار من قبل أصحاب المصلحة عند اتخاذ القرار الصحيح (Yehezkiel., et al., 2023:1-3). تعرض المعلومات المالية في مجموعة من التقارير الرئيسية والثانوية كما بينها (فاتح, 2017 :103) فمن التقارير الرئيسية قائمة كشف الدخل والميزانية العمومية (المركز المالي) والتغيرات في حقوق الملكية وكشف التدفق النقدي. وأما

القوائم المالية الثانوية فهي القوائم الملحقة التي يتم اعدادها بصورة طوعية أو حسب التوصيات المحاسبية لبيان ظروف معينة. ويضيف (Moreno,2019:6) هي قوائم الايضاحات والملخصات التفسيرية التي توضح ما قد يكون غير واضح لدى المستخدمين. ومن الجدير بالذكر إن المعلومات المالية المبلغ عنها في القوائم المالية المتعارف عليها في الوسط المحاسبي تكون معياراً لأداء الوحدة الاقتصادية من خلال مؤشرات التحليل المالي المتعارف عليها واصبحت تلك المؤشرات غير كافية لتلبية الحاجة الفعلية لمستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال المعاصرة. وبهذا الصدد يشير (Erkens ,et al.,2015:6) يُعد أداء الشركة لأصحابها الحقيقين، أي المستثمرين في الاقتصاد الرأسمالي التقليدي مفهوما مركزياً في أدبيات المحاسبية والمالية, فمقاييس الأداء المالي مثل صافي الدخل ، والدخل الشامل ، والعائد على الاصول / العائد على حقوق الملكية ، والأرباح غير الاعتيادية ، وعائد المخزون ، أو إجمالي العائد تحتل مكانا بارزًا في معظم الدراسات المحاسبية والمالية, فهي مقاييس مبنية على فكرة مقبولة على نطاق واسع ، وهي تقييم التغيرات في ثروة مقدمي رأس المال (المساهمين و / أو المقرضين) و مع ذلك ، يُنظر أحيانا إلى تعريف الأداء ونطاق هذه التدابير على نطاق ضيق, عادةً ما يتم توجيه المعلومات اللازمة لقياس هذا الشكل من الأداء المالي من خلال مبادئ المحاسبة المقبولة عموما ، ويتم توفيرها بواسطة موفري بيانات السوق و / أو يتم تجميعها من التقارير السنوية.

3-1-4 المعلومات غير المالية Non-financial information

أدت التطورات السريعة والجذرية التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة إلى ظهور مفاهيم جديدة لعل من أهمها المحاسبة عن الاستدامة التي تبين مدى استجابة قطاع الأعمال لحاجات المجتمع والقدرة على الاستمرارية، فلم تعد ثقة المستثمرين وقيمة الشركة تعتمد على المعلومات المالية فقط بل ساهمت عوامل اخرى في ذلك مثل مدى مساهمة الشركات في المسؤولية الاجتماعية، والمحافظة على البيئة ومواردها والنمو الاقتصادي وذلك من خلال قياس أدائها في تطبيق معايير محاسبة الاستدامة (SASB) والإبلاغ عن تقارير الاستدامة (GRI). وبهذا الصدد يشير (جلال,2016 :449) إن الشركات تعمل في عالم متغير ومتجدد ومتطور لذلك تحتاج وباستمرار إلى إعادة وتطوير هيكلها التنظيمي حتى لا تكتسب صفة التقادم لذلك فإن قدرة الشركة على الاستمرارية تتوقف على مدى قدرتها على مواكبة حالة التطور والتي تمكنها من معرفة متطلبات البيئة المحيطة بها ومعرفة التطورات المستقبلية, فالشركة التي لا تفكر في المستقبل فلا مستقبل لها. إن المعلومات غير المالية تتعلق بمفاهيم ومقاييس أكثر تنوعاً من الأداء المالي التقليدي ويتعلق بمجموعة أوسع

من التعريفات المتعلقة بطبيعة أداء الشركة. في البحوث الاكاديمية كما يشير (Erkens ,et al.,2015:7-9) هناك نهجان أكاديميان رئيسيان للتعامل مع المعلومات غير المالية ، يتم تطبيقهما في بعض الاحيان في وقت واحد:

يركز النهج الأول تجاه المعلومات غير المالية على تعريف مختلف للأداء ، وليس التقيد بمقاييس الأداء المالي التقليدية. بموجب هذا النهج ، تصف المعلومات غير المالية افصاحات الشركات التي تهدف إلى عكس وجهات نظر مختلفة ، مثل ربط الأداء بالمسؤولية الاجتماعية للشركات أو حوكمة الشركات أو الاستراتيجية أو جودة الإدارة أو كفاءة التشغيل أو رأس المال الفكري, يعتمد هذا النهج عادةً على مقاييس أداء مختلفة عن تلك المستخدمة لقياس الأداء المالي (مثل المؤشرات الخاصة بالصناعة ، والمؤشرات النوعية ، والرضا الوظيفي ، وتدريب الموظفين ، ودوران الموظفين ، ورضا العملاء ، وعدد براءات الاختراع ، وما إلى ذلك). في إطار النهج الثاني ، يتم استخدام مصطلح "المعلومات غير المالية" لوصف الإفصاحات المتعلقة بالأداء غير المالي ، ولكن يتم تقديمها خارج قنوات الإبلاغ النموذجية للشركات (أي التقرير السنوي) وبطرائق مختلفة مثل المعلومات المقدمة على مواقع الويب أو من خلال التواصل المباشر مع المشاركين في السوق، وهذا النهج يكتنفه الغموض لأنها لا تتوافق تماما مع الأداء غير المالي.

تماشيا مع النهجين أعلاه ، نحدد تعريفين رئيسيين للمعلومات غير المالية في الادبيات؛ أولاً : في تقرير خاص إلى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) كما يذكر (Erkens, et al.,2015:8) حول الأعمال التجارية والتقارير المالية ، يُعرّف المعلومات غير المالية على أنها "الإفصاحات والمقاييس غير المالية التي تتضمن درجات المؤشر والنسب والأعداد والمعلومات الأخرى التي لم تقدم في البيانات المالية الاساسية [أي مقدمة من الخارج] على سبيل المثال توقعات الأرباح التي يقدمها المحللين تعتبر معلومات غير مالية لأنها تنشر خارج البيانات المالية. والتعريف الثاني استناداً إلى (Barker&Imam,2008:313) . يشير إلى إن المعلومات غير المالية هي المعلومات المستمدة من [التأكيد المضاف] خارج البيانات المالية وهذا التعريف يركز أكثر على طبيعة المعلومات وليس بالضرورة موقعها. و حسب وجهة النظر هذه يبين (Orens &Lybaert,2010:40) إن المعلومات التي تعتبر غير مالية بنفس الوقت تكون تلك المعلومات مالية لأنها مستمدة من البيانات المالية كإفصاحات مقدمة إلى الجهات الخارجية بشأن أبعاد الأداء بخلاف التقييم التقليدي للأداء المالي من وجهة نظر المساهمين وحملة الأسهم. ويضيف (Erkens ,et al.,2015:8-9) من المهم التمييز بين المعلومات من داخل البيانات المالية وخارج

البيانات المالية, وهذا التميز مهما للأصول غير الملموسة فيتم الاعتراف بها في المحاسبة المالية(أي في القوائم المالية الرئيسية) مثل (البحث والتطوير والاصول غير الملموسة المقتناة من الخارج) وعليه تعتبر معلومات مالية، في حين لا يتم الاعتراف بالاصول غير الملموسة الاخرى مثل الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية الرئيسية، بل يتم تضمينها والإفصاح عنها في التقرير السنوي. وعليه فإن مفهوم المعلومات غير المالية ليس واسعًا فقط في محتواه ولكن أيضًا في الصياغة والمصطلحات المستخدمة في البحث الاكاديمي.

إن مصطلح المعلومات غير المالية كما يذكر كُل من Tarquinio &Posadas يشير إلى حسابات إضافية من قبل المنظمات التي عادة ما تكون طوعية، وقد ازداد الاهتمام بإفصاح الشركات عن "المعلومات غير المالية (NFI)" بشكل تدريجي منذ أوائل التسعينيات. إذ تعتبر المعلومات غير المالية من قبل أصحاب المصلحة (المساهمين، المستثمرين المؤسسيين، الزبائن، إلخ) ذات صلة بتقييم قدرة الشركة على المدى الطويل على البقاء والنجاح، و تم استخدام العديد من المصطلحات لتحديد التقارير التي تفصح عن المعلومات غير المالية (مثل تقارير الاستدامة ، والتقارير البيئية ، وتقارير رأس المال الفكري والتقارير المتكاملة) وهذه الأنواع من التقارير بمثابة تدفقات للإبلاغ عن المعلومات غير المالية (Tarquinio &Posadas ,2020:728).

المعلومات غير المالية هي التي تجمع بيانات الشركات التي تشير إلى كل ما يتعلق بحماية البيئة والمسؤولية الاجتماعية ومعاملة العاملين واحترام حقوق الإنسان ومكافحة الفساد والرشوة والتنوع في مجالس الإدارة، تم تغيير الاسم و تمت إعادة تسميتها بمعلومات الاستدامة ولذلك، فإن المعلومات التي يجب على الشركات إعدادها ونشرها لا تقتصر فقط على المعلومات المالية التقليدية المدرجة في بياناتها المالية ولكنها تشمل أيضًا المعلومات غير المالية أو معلومات الاستدامة، التي تنعكس في تقارير الاستدامة، والتي يتم تضمينها في البيانات المالية.ومع ذلك، بغض النظر عن مكان إدراج الجزأين اللذين يشكلان معلومات الشركة عند نشر معلومات أو أخرى، فمن الواقع أن لهما نفس الأهمية بشكل متزايد؛ إنهما "وجهان لعملة واحدة". (Marin&Menezes.,2023:3)

يبين (Davern,et al.,2018:24-25) في دراسته حول أهمية المعلومات غير المالية كونها مفيدة للمستثمرين عند اتخاذ القرار الاستثماري ولها في ذلك الدور الكبير وكذلك ضرورة وجود علاقة قوية بين المعلومات المالية وغير المالية ، وإن مجموعات المعلومات لا تُستخدم بمعزل عن غيرها. والأهم من ذلك ، إن المعلومات غير المالية اعتبرها عدد من الاشخاص الذين تمت مقابلتهم مؤشرًا رئيسيا للمعلومات المالية المستقبلية. كان الإفصاح عن المعلومات غير المالية من قبل الشركات

في الكثير من الدول طوعيا في الغالب وتم تقديمه في أشكال مختلفة, كما يذكر (Carmo &Ribeiro ,2022:2-3) من الاسباب الموجبة لجعل الشركات تُفصح عن المعلومات غير المالية هو استجابة للتوقعات والضغوط والأنتقادات من أصحاب المصلحة الذين يريدون إن يكونوا على دراية أفضل بالاتفاقيات الاجتماعية والبيئية لأنشطتهم التجارية، وكذلك يُعد الإبلاغ مهما أيضًا في تقليل عدم تناسق المعلومات وبالتالي تقليل تكلفة رأس المال. ومع ذلك ، فإن الفوائد المتوقعة تفترض مسبقًا إن المعلومات التي يتم الكشف عنها شفافة قدر الامكان وتحدد أداء الشركات الحقيقي وتأثيراتها. ويضيف المصدر إن محتوى البيان غير المالي يعتمد على مبدأين: مبدأ الأهمية النسبية ومبدأ "الامتثال أو التفسير". وفقًا للأول ، يجب اختيار المعلومات ذات الأهمية التي سيتم تضمينها في البيان غير المالي, يجب إن تعطي التصور اللازم لفهم تطور نشاط الكيان وأدائه وموقعه وتأثيره. ويعني مبدأ "الامتثال أو التفسير" أنه يجب الكشف عن جميع المعلومات المطلوبة. يجب أن تتضمن البيانات غير المالية ، عند الاقتضاء ، إشارات وتفسيرات إضافية للمبالغ المدرجة في البيانات المالية السنوية.

تتبع الشركات عدة استراتيجيات في الإفصاح عن المعلومات فمن أدوات التسويق التقليدية إلى نشر التقارير التطوعية والتي تُعكس بشكل كبير الإدراك الاجتماعي وسمعة المؤسسة المعنية على وجه الخصوص، وتحديات المستهلكين، وثقافة الشركات والمستثمرين وحتى القدرة التنافسية في السوق. من أجل كسب المستهلكين والمستثمرين يجب نشر المعلومات المتعلقة بحماية البيئة ، والقضايا الاجتماعية والتوظيفية ، والمعلومات المتعلقة باحترام حقوق الأنسان والرشوة والفساد بالقدر اللازم لفهم تطور المؤسسة وأدائها. (Boros et al.,2022:4-5) .

إن متطلبات الإفصاح غير المالي الأولى نُشرت في بداية العقد الأول من القرن الحادي والعشرون، كما يشير كُل من (Kardos& Madarasi-Szirmai ,2022:291-294) حيث ألزم برلمان الاتحاد الأوروبي الشركات الكبرى في الاتحاد الأوروبي بتضمين البيانات غير المالية في تقاريرها السنوية اعتبارًا من 2018 فصاعدًا. المعلومات غير المالية أمر حيوي لإدارة التغيير نحو اقتصاد عالمي مستدام من خلال الجمع بين الربحية طويلة الأجل والعدالة الاجتماعية وحماية البيئة من حيث المبدأ ،ومع ذلك ، فإن الشركات التي لا تكشف عن المعلومات غير المالية، لا تفقد فقط فرصها في الحد من عدم تناسق المعلومات بينها وبين أصحاب المصلحة ، ولكن أيضًا تلك الشركات تفشل في التفاعل مع أصحاب المصلحة أيضا.واشار الباحث أنه حتى لو كان الإبلاغ عن المعلومات غير المالية إلزاميا، فإن الشركات لا تذكر جميع العناصر. يمكن تفسير ذلك بالأهمية

النسبية، أي أنهم يختارون تلك القضايا ذات الصلة والجوهرية للشركة. بالطبع ، يمكن القول ما إذا كان نهج الأهمية النسبية مناسبًا في مثل هذه الظروف. وبهذا الخصوص يجادل (Izzo et al., 2020:4) في إشارة إلى ممارسة الشركات المتمثلة في تبني أهداف التنمية المستدامة للأسلوب بدلاً من الجوهر أحد المخاطر الرئيسية لهذا النهج هو إنتقاء الاجزاء "الجيدة" من الأعمال ومطابقتها مع هدف إنمائي ، ومن ثمَّ اعتماد نص أهداف الاستدامة وليس روحها. في هذا السيناريو، تخاطر أهداف التنمية المستدامة بالتحول إلى جدول أعمال امتثال، والقيام بالحد الادنى الضروري لتبدو ذات مصداقية

على ضوء ما تقدم يمكن القول إن الشركات اصبحت مسؤولة ليس فقط عن خلق القيمة الاقتصادية، ولكن أيضًا عن العلاقات الاجتماعية الأوسع والمحافظة على البيئة ومواردها وعليها إعداد التقارير من خلال الالتزام بجوهر وروح المعايير لا بنَص معايير الاستدامة التي تصدرها الجهات ذات العلاقة والتشريعات الحكومية الالزامية, لأن الالتزام بالنص فقط بدون الجوهر يكون فيه تظليل وخداع لجميع الأطراف ذات العلاقة. والمقصود بالالتزام بجوهر المعايير هي الممارسات والأنشطة التي تقوم بها الشركات لتقليل إنبعاثات الغازات السامة مثلاً , أو إنتاج منتجات قابلة للتدوير بعد إنتهاء صلاحيتها أو العدالة والمسأوات بين العاملين وغيرها من الممارسات , وتعكس التكاليف المتكبدة جراء ذلك التي تظهر في القوائم المالية حقيقة الألتزام بها, ومن ثمَ تنعكس بشكل ايجابي على المستثمرين وغيرهم مما يسهم بشكل مباشر على زيادة قيمة الشركة على المدى الطويل .

6-1-3 أهداف الإبلاغ عن الاستدامة Sustainability reporting goals

في سياق الحديث عن محاسبة الاستدامة والإبلاغ عنها في التقارير المحاسبية، لم يعد هناك هدف محدد تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقه من خلال الإبلاغ عن إنشطتها التي تتبناها لكي تكون مستدامة، بل أجمع الباحثون والكُتَّاب على إن هناك جملة من الأهداف يمكن إن تحققها الوحدات الاقتصادية من خلال تبنيها لممارسة الاستدامة والالتزام بمعايرها والإبلاغ عنها. وسيتم الاشارة إلى بعض الأهداف بذات الشأن في الادبيات والبحوث ذات العلاقة:-

فقد حدد (Schiehlé&Wallin,2014:10) أهداف للإبلاغ عن الاستدامة تتمثل بالآتي:-

أولا- تقييم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة

ثانيا- إبلاغ الجهود والتقدم المتحقق بخصوص الأداء المستدام الذي تمارسه الشركة إلى أصحاب المصلحة.

ثالثاً- يمكن إن توفر الاستدامة الكثير من الفوائد عندما يتم دمجها بشكل مناسب في استراتيجية الشركة. في الواقع، يمكن إن يساعد في تحسين العمليات، وجذب المواهب، وتعزيز العلاقات الايجابية والتأثير على شركاء سلسلة التوريد، وتعزيز الشفافية والمساءلة، وجذب المستثمرين، وتنشيط أصحاب المصلحة، زيادة القدرة التنافسية، وفي نهاية المطاف، تعزيز صافي أرباح الشركة. فيما حدد (طوبار, 2018: 30) جملة من الأهداف تسعى الشركات لتحقيقها من خلال الإبلاغ عن الاستدامة في تقاريرها منها: -

1- زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسئوليتها اتجاه البيئة، وتشجيعها على تنمية وتطوير إنشطتها والتوسع في استثماراتها.
2- الحصول على الدعم المادي أو المعاملة الضريبية المميزة مما يسهم بتخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة حجم نشاطها.
3- مساعدة المستثمرين بالأطلاع بوضوح على السياسات التي تطبقها الشركة لحماية البيئة والإفصاح عن التكاليف البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية مما يعزز في ترشيد قراراتهم المتعلقة بالشركة.
4- في رصد الاستدامة وتقييمها والإبلاغ عنها، تتمثل إحدى الغايات الرئيسية في دعم عمليات صنع القرار وتطوير السياسات واستراتيجيات الإدارة، وبالتالي تحسين إدارة النظم الاجتماعية والبيئية وتحقيق نتائج أكثر استدامة مع تأثيرات سلبية أقل. Ramos) ,2019:2)
5- ويمثل أحد أهداف إطار عمل مجلس معايير الإبلاغ عن المناخ CDSB)للإبلاغ عن التغيرات البيئية والمناخية هو "توفير معلومات بيئية حول الوحدة المبلغة والتي ترتبط بالمعلومات المالية وغير المالية والتي تكون مفيدة لمساعدة المستثمرين المحتملين في الاستثمار بالأسهم والمقرضين وغيرهم في اتخاذ القرارات بصفتهم مقدمي رأس المال. (Dumay &Tenucci,2022:10-11)

ويشير (Schaltegger et atl.,2006:15) في تعريف الإبلاغ عن الاستدامة بأنه "وسيلة رسمية يتم من خلالها توفير المعلومات الخاصة بالوضع الفعلي للوحدة الاقتصادية والتقدم نحو تحقيق استدامة الشركات", فيما عرفه (Brocket & Rezaa,2012:27) بأنه تقديم نموذج يوفر

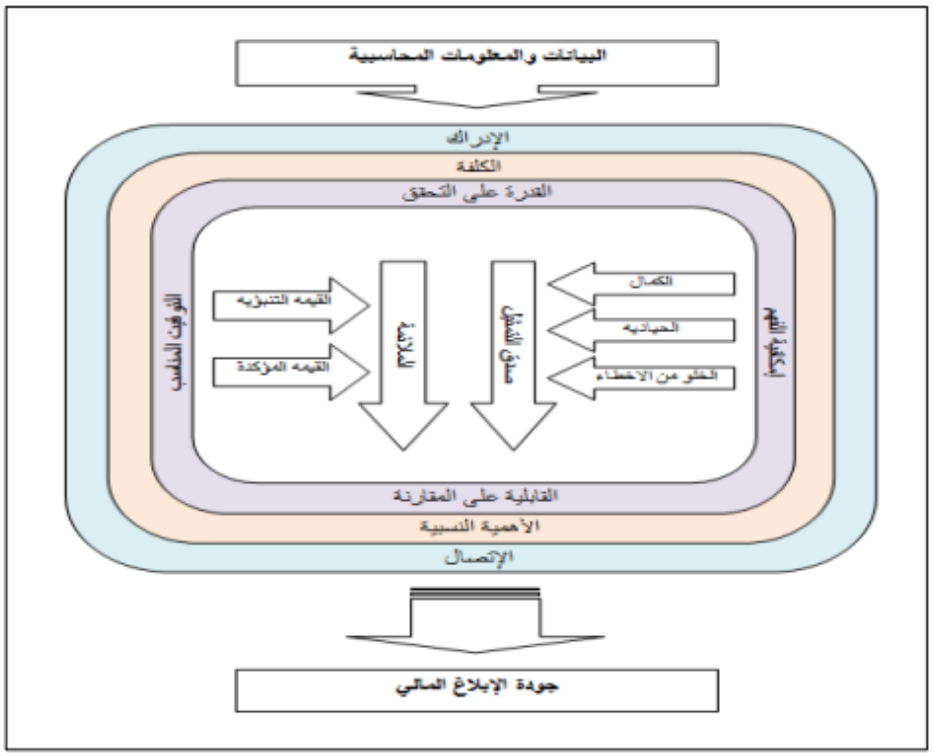
معلومات مالية وغير مالية عن مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بالأداء الاقتصادي والحوكمة والأداء الاجتماعي والاخلاقي والبيئي (EGSEE) . وقد تطور الإبلاغ عن الاستدامة من تركيزه الاساسي على القضايا البيئية إلى التركيز على الأنشطة الاجتماعية للشركات ويفصح الأن عن جميع المعلومات اللازمة لتحقيق الإبلاغ الثلاثي (TBL) والمتمثلة بالمعلومات عن ابعاد الاستدامة الخمسة (EGSEE) . اما(مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية,3:2013) فقد وضح الإبلاغ عن الاستدامة بأنه ابلاغ عن السياسات والتأثيرات الاجتماعية والبيئية.

بينما عرفته مبادرة الإبلاغ العالمي (Global Reporting Initiatives, 2013:17) بأنه" كيف تساهم الشركة، أو تهدف إلى المساهمة في المستقبل بالتحسن أو التدهور في الأوضاع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، والتطورات والاتجاهات على المستوى المحلي والاقليمي والعالمي". وذكر (GRI,2015) بإن الإبلاغ عن الاستدامة يمثل الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات الذي يساعد المنظمات على القياس والفهم والتواصل في أدائها الاجتماعي والحوكمة والاقتصادي والبيئي، ثم تحديد أهداف التغيير وإدارة التغيير على نحو أكثر فعالية. وإن الإبلاغ عن الاستدامة لا يعكس فقط الربحية على المدى الطويل، ولكن يعكس ايضا الإفصاح عن المعلومات المتعلقة برفاهية المجتمع والكوكب والناس.

3-1-7 جودة الإبلاغ المفهوم والمقاييس Concept reporting quality and metrics

قدم رائد الجودة (JURAN) تعريف للجودة ومن أشهر تعاريفها؛ إذ أشار إلى أنها الملائمة للاستعمال (Fitness for use) وينظر فيه إلى الجودة على أنها اكثر قرباً للزبون، ومن حيث جودة الإبلاغ المالي فأنها يتطلب توصيف دقيق للواقع الاقتصادي وتسجيل الأحداث الاقتصادية بتوقيت مناسب وتطبيق ملائم للتحفظ كي تلبي احتياجات المستخدمين من معلومات الإبلاغ المالي (الجنابي &جاسم،2021 :14-15). ويُعرف (Bekiaris,&Tasios.,2012:59) جودة الإبلاغ على أنها الدقة التي تنطوي عليها عملية الإبلاغ بنقل المعلومات حول عمليات الوحدة الاقتصادية ولا سيما التدفقات النقدية وبصورة عادلة ليتم الاطلاع عليها من قبل المستثمرين، أو أنها عملية اعداد المعلومات المالية وغير المالية وبصورة كاملة وتمتاز بالشفافية وهي غير مصممة لكي يتم تشويه أو تضليل المستخدمين لها. وترتبط جودة التقارير المالية بمدى قدرة تلك المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدميها، حيث يرى الاتحاد الدولي للمحللين الماليين (Financial Analysts Federation (FAF) إن جودة التقارير المالية تعني الوضوح والشفافية وتوفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب. أما المعهد الامريكي للمحاسبيين

القانونيين ICPA فقد عرف الجودة بأنه مدى القدرة على استخدام المعلومات المحاسبية في مجال التنبؤ ومدى ملائمتها للهدف من الحصول عليها (حمادة،2014 :674-675). و يتطلب أن تكون المعلومات المبلغ عنها ذات خصائص نوعية والتي تم تحديدها من قبل (FASB) و خصائص سلوكية والمتمثلة في مفهومين هما الأدراك والاتصال حيث يُعبر الأدراك عن عملية الفهم التي تنشأ عن تلقي المعلومات المالية المفيدة ومدى تأثيرها في القرارات التي تهدف إليها، بمعنى إن الادراك المحاسبي يعبر عن درجة الأهمية النسبية للمعلومات المفيدة، بينما يعبر الاتصال عن عملية تقديم المعلومات المحاسبية في مجموعة من التقارير والقوائم إلى الجهات التي يمكن إن تستفيد منها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، والمعلومات اللازم توافرها في القوائم والتقارير المحاسبية من أجل التمييز بين المعلومات الاكثر نفعاً والاقل نفعاً لغرض اتخاذ القرار، و إن تحديد الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية أو القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات إذ إن تعدد الطرائق واساليب القياس والإفصاح يتطلب معايير لتقييم تلك البدائل واختيار الافضل بينها (عبد الرزاق وأخرون،2020 :4-5). والشكل التالي يوضح دور الخصائص النوعية والسلوكية في تعزيز جودة الإبلاغ المحاسبي.



شكل (3-1) جودة الإبلاغ المالي

المصدر: عبد الرزاق, دريد عادل وابراهيم , ليث خليل وثابت, حسإن ثابت ,2020 "آثار جودة الإبلاغ المالي على أنشطة التجارة الالكترونية" . مجاة كلية بغدلد للعلوم الاقتصادية الجامعة . العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية.

الجودة ومنها جودة الإبلاغ هي تصور المستفيد عنها أو هي عقلية تقبل المواصفات وقدرتها على تلبية احتياجاته كما يذكر(كاطع,2022 :76) ويعرفها على أنها أداة رئيسية لمقارنة المواصفات التي تشير إلى مجموعة الخصائص الكامنة في عنصر ما، كما تسمح بتلبية الاحتياجات المعلنة أو الضمنية للمستفيدين. وبهذا الصدد يشير (الخفاجي,2022: 137) إلى إن فكرة الجودة ذاتية بطبيعتها بسبب التفضيلات المتضاربة عبر مجموعات المستخدمين التي تتخذ احكاماً و قرارات مختلفة فهم الذين يحكمون على جودتها بأنفسهم، وبذلك تختلف التعريفات بشكل كبير عبر مجموعات المستخدمين المختلفة وكل حسب الغرض من استعمال تلك المعلومات.

إن الجودة تعني مجموع الخصائص التي يجب إن تتسم بها المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لتلبي الاحتياجات الضرورية لمستخدميها وترتبط بشكل رئيسي بمدى قدرة المعلومات المفصح عتها في إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير و مدى القدرة على استخدامها في التنبؤ ومدى ملاءمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، وتعني درجة التمثيل الصادق للتقارير المالية بحيث تعكس المفاهيم الأساسية للمحاسبة، ويرتبط مقياس جودة المعلومات ارتباطاً وثيقاً بإدراك الزبون لها عبر مدى استفادته من المعلومات المقدمة في التقارير المحاسبية. فالمستخدمون المختلفون يستخدمون التقارير لأهداف مختلفة ويحتاجون كذلك إلى معلومات مختلفة، مثال ذلك المستثمرون يهتمون بالمعلومات عن استراتيجيات الاستثمار المختلفة مثل توزيعات الأرباح ومكاسب رأس المال، عندما يقرروا الاستثمار من عدمه في وحدة ما، في حين يهتم المقرضون عند تقييمهم تمويل الشركة، يهتمون بالمقام الأول بمؤشرات الملاءة والسيولة والربحية للشركة لتبديد مخاوفهم تجاه قدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات والديون وهكذا بقية الأطراف المستخدمة الاخرى. بمعنى إن تصور المستخدمين عن جودة المعلومات هو ما يحتاجونه من معلومات تكون ملاءمة لهم في قرارٍ ما , أي هم من يحكموا على جودة المعلومات بأنفسهم.

8-1-3 العوامل المؤثرة في جودة الإبلاغ Factors influencing reporting quality

هناك العديد من العوامل المؤثرة في جودة الإبلاغ تشير إليها البحوث الاكاديمية ذات العلاقة ومنها:- (يونس, 2019: 22-24)

أولاً- خصائص الشركة تؤثر على جودة التقارير ومن تلك الخصائص: -

أ- حجم الشركة, وجود علاقة طردية بين حجم الشركة وجودة الإبلاغ في تقاريرها المحاسبية

ب- النمو المستقبلي, عندما يكون هناك فرص للنمو المستقبلي، لا تقدم الشركات إفصاحات كبيرة خوفاً من المنافسين في السوق ما ينعكس سلباً على جودة الإبلاغ.

ت- أداء الشركة, عند إنخفاض مستوى الأداء في الشركة تلجأ إلى إدارة الأرباح وبالتالي إنخفاض جودة الإبلاغ.

ثانيا-حوكمة الشركات التي تعرف على أنها الممارسة الرشيدة لسلطات الإدارة عبرالارتكاز على القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصلحة، فآليات الحوكمة وتطبيقها لها دور مؤثر في جودة التقارير المحاسبية.

ثالثاً- قوة نظام الرقابة الداخلية تؤثر في جودة المعلومات المبلغ عنها في التقارير المحاسبية، والعكس بالعكس.

رابعاً- جودة المعايير المحاسبية المستخدمة في إنتاج التقارير المالية، كلما كانت التقارير معتمدة على المعايير المحاسبية الرصينة لها تأثير على جودة الإبلاغ.

خامساً-إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي. للتدقيق الداخلي دور مهماً في الحد من سلوك الإدارة من التلاعب بالمعلومات المحاسبية وينعكس ذلك في جودة الأداء ومن ثمً جودة الإبلاغ في التقارير الصادرة، أما التدقيق الخارجي فأثره في جودة التقارير تأتي من هدف التدقيق الخارجي في اكتشاف الاخطاء وتنبيه الإدارة لها، وتعطي التقارير المصدقة من المدقق الخارجي أشاره على جودتها، ومما يزيد من جودة المعلومات المبلغ عنها، سمعة مكتب التدقيق وعدد المدققين وفترة تعين المدقق والتخصص واتعاب المدقق.

سادساً- مجلس الإدارة:- إن ما يتمتع به مجلس الإدارة من خصائص مثل الحجم والاستقلالية ومستوى النشاط والتنوع، تسهم في تحسين جودة المعلومات المقدمة من خلال زيادة مستوى التحكم في عمل المديرين وتوسيع نطاق رقابته ليشمل الجوانب البيئية والاجتماعية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح بشكل أفضل. (Chouaibi ,et al. .2021:3-6)

يبدو إن الدور الذي يؤديه مجلس الإدارة مهم لأنه مسؤول عن تمثيل مصالح أصحاب المصلحة المختلفة، والدفاع عن مصالحه العليا في تحقيق جودة الإبلاغ، من خلال تحفيز الإفصاح الواسع والكامل عن المعلومات لردع الأنتهازية الإدارية. لقد تم الأعتراف بتأثير خصائص مجلس الإدارة على نطاق واسع كعامل محدد ذي صلة لعمليات وآليات الإفصاح الطوعي للشركة، مما يؤثر على

اعتمادها ونوعية المعلومات المقدمة وتوسيع نطاقها. نظرًا لأن مجلس الإدارة هو جهاز صنع القرار الرئيسي.(Songini, et al,. 2022:4)

وفي المقابل من يرى إن زيادة المعلومات لا تعني بالضرورة زيادة جودة الإبلاغ عن الأنشطة الفعلية للوحدة الاقتصادية فقد تظهر كمية الإفصاح المتزايدة كستار لتغطية الجودة المنخفضة وربما أداء الشركة المنخفض. لهذا السبب، بدأت هيئات وضع المعايير الدولية مناقشات عامة وأصدرت أوراق مناقشة في محاولة للسيطرة على كمية إفصاحات التقارير المالية وزيادة جودتها. وتفتقر الأدبيات المحاسبية إلى التقارب بشأن كيفية تحديد كمية الإفصاح ونوعيته وعدم وجود نموذج متفق عليه بشكل عام لجودة الإفصاح، فضلاً عن التقنيات الملاءمة والموثوقة لقياسه. (Melloni .et al,.2017:2)

كما إن المعلومات لكي تحقق الجودة في مضمونها يجب إن تتمتع بخصائص رئيسية تتضمن الآتي:- (كاطع, 2022 :92 -93)

1- الدقة Accuracy مستوى موثوقية وصحة البيانات المتاحة التي تعكس حقيقة النشاط.
2- المصداقية Believability درجة اعتبار البيانات حقيقية وموثوقية.
3- الاكتمال Completeness قدرة نظام المعلومات على تمثيل كل حالة ذات معنى في النظام الممثل.
4- الاتساق Consistency عدم وجود تناقضات واضحة في قاعدة البيانات.
5- المرونة Flexibility القدرة على تغيير الرؤية من أجل تلبية الطلبات الجديدة لمستخدميها.
6- الملاءمة Relevance قابلية البيانات للتطبيق والاستفادة منها قي معالجة مشكلة ما، والدرجة التي تلبي بها المعلومات المقدمة احتياجات مستخدميها.
7- التوقيت المناسب Timeliness حداثة البيانات فيما يتعلق بالمهمة المستخدمة من أجلها، التي تتأثر بعاملين رئيسين هما, سرعة تحديث البيانات، والوقت الفعلي لاستخدام البيانات.

على ضوء ما تقدم يرى الباحث إن الإبلاغ على الرغم من أهميته في التقارير المالية ولكن تلك الأهمية تقترن بجودة المعلومات المبلغ عنها، فالمعلومات من المنظور التنظيمي أحد الاصول التي يمكن إن توجه الوحدة الاقتصادية للطريق الصحيح نحو النجاح، وجودة الإبلاغ كما تشير الأدبيات المحاسبية تعود بالمنفعة على الطرفين الوحدة الاقتصادية عبر زيادة قيمتها السوقية بجودة المعلومات المقدمة بتقاريرها، والمستخدم لتلك القوائم من خلال مساعدته لاتخاذ القرارات

الرشيدة لاعتماده على معلومات غير مضللة بل على معلومات تتصف بكل بخصائص الجودة التي يتصورها المستخدم نفسه.

3-1-9 نماذج وطرق قياس جودة الإبلاغ Models and methods for measuring the quality of reporting

إن تقارير الإبلاغ الذي يعتمد على ما تقدمه الإدارة من معلومات مالية وغير مالية، يكون من الصعب التأكد منها نتيجة عوامل عدة يمكن اختصارها في الاتي:- (كاطع,2022 :90)

1- من الصعب وصف وتحديد ما يريده المستفيد من المعلومات وذلك بسبب الطبيعة غير الملموسة لجودة المعلومات.
2- إن عدم التجانس بين المعلومات يؤدي إلى صعوبة تقيمها وذلك لتغير أهميتها النسبية بسرعة.
3- إن مشاركة المستفيدين من المعلومات في إنشاء وتحقيق جودة المعلومات، يتطلب التعديل المستمر لطرق تقديمها والإفصاح عنها.

نظرًا لعدم وجود اتفاق على تعريف موحد لجودة المعلومات، فعدم وجود طريقة مقبولة عالميا لقياس جودة الإبلاغ أمر طبيعي. في الجانب العلمي، هناك تمييز واضح بين النموذج (وهو الصيغة الجبرية للنظرية) والطريقة (وهي الاجراء). ومع ذلك، في الأدبيات التي تناقش موضوع الجودة، غالبًا ما يتم استخدام هذين المصطلحين بالتبادل. هناك فئتان من البدائل لجودة الإبلاغ كما يرى (Bandara .2020:37) هما المؤشرات القائمة على المحاسبة مثل جودة الاستحقاق أو إدارة الأرباح، والنماذج المستندة إلى السوق مثل ملاءمة القيمة. ويحدد ثلاث مناهج لتقدير جودة الإبلاغ وهي:-

1) النماذج الكمية مثل إدارة الأرباح ونهج ملاءمة القيمة.

2) المناهج التي تستخدم سمات خاصة بالشركة مثل مستوى الاصول والمبيعات وإنواع مختلفة من النسب.

3) الأساليب القائمة على الخصائص النوعية للمعلومات والتي تمزج المعلومات المالية وغير المالية.

فيما حدد كلُ من (Mbobo&Ekpo,.2018:185) و (Osaser& Ilaboya ,.2018:5-6) اربعة نماذج لتقييم جودة التقارير المالية، تم استخدام نماذج قياس مختلفة في الابحاث السابقة. وهي:

(1) نماذج الاستحقاق Accrual Model: يستخدم هذا النموذج مستوى إدارة الأرباح كمؤشر لجودة التقارير المالية. يقيس مدى إدارة الأرباح بموجب القواعد والتشريعات الحالية. يفترض النموذج إن المديرين يستخدمون الاستحقاقات التقديرية، أي الاستحقاقات التي يمكن للمدير ممارسة بعض السيطرة عليها لإدارة الأرباح. يعتمد هذا النموذج على افتراض إن أرباح الشركة يعتقد أنها أهم عنصر في البيانات المالية. ومن ثم، يميل معظم المحللين إلى استخدام هذا عند تحليل أداء الشركة والإمكانات المحتملة. من المفترض إن تؤثر إدارة الأرباح سلبًا على جودة التقارير المالية عبرتقليل فائدة قراراتها، يمكن وصف إدارة الأرباح بأنها تحديات عدم تناسق المعلومات بين المديرين وأصحاب المصلحة، التي ترتبط بالأسواق غير الكاملة إذ لا يمتلك أصحاب المصلحة جميع المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب. تشمل عيوب النموذج ما يلي: أ) يستبعد المعلومات غير المالية. ب) يستخدم بديل غير مباشر لقياس جودة التقارير المالية. ج) صعوبة الفصل بين الاستحقاق التقديري وغير التقديري. د) التركيز على جودة الأرباح فقط. ومن ثم ، فإن جودة معلومات التقارير المالية التي يتم الحصول عليها بناءً على نماذج الاستحقاق غير مباشرة وليست شاملة ، وعلى هذا النحو ، لا يمكنها قياس فائدة قرارها بشكل معقول.

(2) نموذج الصلة بالقيمة Value Relevance Model يختبر هذا النموذج العلاقة بين عوائد الأسهم وأرقام الأرباح من أجل قياس مدى ملاءمة وموثوقية معلومات التقارير المالية. يقيس النموذج جودة معلومات التقارير المالية عبرالتركيز على الارتباط بين الارقام المحاسبية وردود فعل سوق الأوراق المالية. يفترض إن الأرقام المحاسبية تمثل قيمة الشركة بناءً على السياسات والإجراءات المحاسبية بينما يمثل سعر السهم القيمة السوقية للشركة. وبين كلا المفهومين ارتباطاً وثيقاً (أي إن التغيرات في المعلومات المحاسبية تتوافق مع التغيرات في القيمة السوقية للشركة) فتكون المعلومات المحاسبية المقدمة هي معلومات ذات صلة وموثوق بها وبالتالي تتمتع بجودة عالية. يتوافق نموذج ملاءمة القيمة مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). تُستخدم هذه الطريقة لفحص استمرارية الأرباح والقدرة التنبؤية والتغير، كعناصر لجودة الأرباح. على الرغم من إن النموذج يوفر نظرة ثاقبة للقيمة الاقتصادية لرقم الأرباح، إلا أنه لا يميز بين الملاءمة والموثوقية. بمعنى آخر، لا يُظهر صراحة ما إذا كانت قد تمت المفاضلات أم لا عند إنشاء أرقام محاسبية. وكذلك فأنه يوفر فقط مقياسًا غير مباشر لجودة التقارير المالية. ومن مزايا هذا المنهج سهولة الحصول على المعلومات المطلوبة من التقارير السنوية وأسواق الأوراق المالية، وسهولة تحليلها. ومن عيوب هذا المنهج يستبعد المعلومات غير المالية، ويركز على جودة الأرباح ويفترض إن سوق الأوراق المالية فعال، وهو أمر غير عملي تقريبًا.

(3) عناصر محددة في التقارير السنوية Specific Elements in the Financial Reports:

يقيس هذا النهج جودة عناصر محددة في التقارير المالية السنوية كمعيار لجودة التقارير المالية الشاملة. يقوم هذا النموذج بتقييم عناصر محددة في التقارير المالية بعمق، عادة من طريق التحليل. ويركز على بعض العناصر المالية وغير المالية المحددة في التقارير المالية لقياس جودة البيانات المالية. يقيس تأثير تقديم معلومات محددة في التقرير السنوي على القرارات التي يتخذها المستخدمون وبالتالي، على الرغم من إن هذا النموذج يوفر مقياسًا مباشرًا لجودة التقارير المالية، إلا أنه لا يقدم نظرة عامة شاملة على الجودة الاجمالية لإعداد التقارير المالية. يركز على بعض العناصر المالية وغير المالية المحددة في التقارير المالية لقياس جودة البيانات المالية. وتشمل بعض المتغيرات المستخدمة في الدراسات السابقة استخدام محاسبة القيمة العادلة وتقرير المدقق وجودة الرقابة الداخلية. يركز على جودة التقارير بدلاً من التركيز على جودة الأرباح كما في المناهج السابقة. ولكنه لا يوفر أداة قياس شاملة لجودة التقارير لتركيزه على عناصر محددة في التقرير، وقد تكون تلك العناصر من الصعب قياسها. لا يتوافق هذا النهج مع الإطار المفاهيمي لقياس الخصائص النوعية من حيث فائدة القرار.

(4) نموذج الخصائص النوعية The Qualitative Characteristics Model

يمثل أحدث نموذج لتقييم جودة التقارير المالية. يفحص النموذج مستوى فائدة القرار لمعلومات التقارير المالية من خلال تفعيل الخصائص النوعية للتقارير المالية ويشير نهج الخصائص النوعية إلى التقييم المتزامن والشامل للأبعاد المختلفة للمعلومات بما يتماشى مع السمات النوعية المتوقعة من التقرير المالي على النحو المنصوص عليه من قبل هيئات وضع المعايير والهيئات المهنية والسلطات التنظيمية وغيرها من السلطات المعترف بها. غالبًا ما تتضمن الأبعاد معلومات مالية وغير مالية. من أولى المحاولات لتفعيل الخصائص النوعية للتقارير المالية لقياس جودة التقارير المالية عمل Jonas and Blanchet (2000) ويعتبران رائدين في استخدام هذا النموذج في تقييم جودة الإبلاغ، وقاما باستعمال معلومات وثيقة الصلة بالخصائص النوعية المنفصلة للتقارير المالية على النحو المنصوص عليه من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (1980) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (1989) . وقد تم تبنيه لاحقاً من قبل بعض الكتاب الاخرين. الميزة الرئيسية لهذا النموذج هي أنه يوفر مقياسًا مباشرًا لجودة التقارير ويغطي جميع جوانب التقارير المالية، بما في ذلك المعلومات المالية وغير المالية. وفي هذا الصدد يضيف (الخفاجي .2022: 144-145)إلى إن التقارير التي تتضمن معلومات تعكس جميع الخصائص النوعية التي جاءت بها الأطر

المفاهيمية (2010،2018) يضع المستخدمون ثقتهم العالية بها لشمولها على المعلومات المالية وغير المالية وإن مجموعات المستخدمين تعتمد على أجزاء مختلفة من التقرير وحسب حاجة كل مستخدم أو مجموعة مستخدمين، ولكل طرف من المستخدمين توقعات جودة مختلفة، وهذا المدخل الشامل القائم على الخصائص النوعية هو الطريقة الوحيدة التي تتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) نظراً لأن هذا المنهج يتعرف على جميع مراكز الجودة كمحددات للمعلومات المفيدة.

ويرى كل من(الجنابي&جاسم.2021: 16-18) و(يونس.2018: 24-25) و(Manigart&Beuselinck.2007:264) إن هناك مدخلين لتقييم جودة الإبلاغ في التقارير هما مدخل جودة الأرباح ومدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، فيما يعطي (الجنابي وجاسم) الأفضلية بالتقييم لمدخل الخصائص النوعية على أساس أنها الأحدث والأكثر نفعاً للمستخدمين ولأنه يقتصر على الخصائص النوعية للمعلومات، في حين ترى (يونس) الأهمية لمدخل جودة الأرباح عن طريق قيمة الاستحقاق أو مجموعة من المؤشرات المالية. على اعتبار إن الخصائص النوعية من الصعب قياسها كمياً للتحقق من جودة الإبلاغ في التقارير.

ويرى الباحث إن النهج القائم على أساس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو الأفضل لقياس جودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية إذ إن المعلومات التي تتصف بالخصائص النوعية التي تحددها المعايير الصادرة من IFRS وغيرها فهي دلالة على الالتزام بتلك المعايير, وإن هذا المدخل يقدم معلومات مالية وغير مالية للمستخدمين وهذا ما يبتغيه المستخدمون عن جودة الإبلاغ، على العكس من بقية المداخل التي تقيس جودة الإبلاغ من خلال نتائج مالية فقط، ومن ناحية أخرى إن مقايس جودة الإبلاغ المالية المستخدمة في بقية المداخل قد تختلف من بلد لآخر في حين إن معايير الإبلاغ لها صفة الدولية وموحدة بين الوحدات الاقتصادية إلى حدٍ ما ما يضفي عليها فائدة القرار.

ويمكن توضيح المداخل المستخدمة في قياس جودة الإبلاغ في الجدول الآتي:-

جدول (3-1) مقارنة بين المداخل المختلفة لقياس جودة الإبلاغ

المداخل	Accrual models مدخل الاستحقاق	Value relevance models مدخل ملائمة القيمة	Specific items as proxies for FRQ خصائص بعض عناصر القوائم المالية	QCs-based approach مدخل على أساس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
الوصف	• استخدام مستوى إدارة الأرباح من خلال جودة الأرباح كبديل لتقييم الجودة.	يفحص العلاقة بين رقم الأرباح (المتغيرات	• النظر في عناصر / جوانب محددة في التقارير المالية (مثل القيمة العادلة، وجودة	تقييم FRQ من حيث فائدة القرار للمستثمرين والمقرضين بناءً على QCs كما هو موضح في إطار IASB المفاهيمي.

	• النماذج المستخدمة على نطاق واسع هي؛ النماذج المستخدمة Jones (1991), Kasznik (1999) and Dechow & Dichev (2002).	المحاسبية) وعوائد الأسهم • النموذج الشائع هو Ohlson (1995).	النظام الداخلي، وتقرير المدقق، وسهولة قراءة المعلومات وما إلى ذلك)، أو مراقبة الجودة الفردية مثل (مثل الموثوقية والأهمية والتوقيت) كبديل لتقييم الجودة. • لا يتوفر نموذج مقبول بشكل عام.	• النموذج المستخدم بكثرة هو Beest et al. (2009) و Braam & Beest (2013).
المزايا Merits	السهولة النسبية في جمع البيانات وقياسها. • يساعد على تحليل أداء الشركة من خلال فحص تأثير خصائص الشركة على درجة إدارة الأرباح.	يركز على الدلالة بين الأرقام المحاسبية وردود فعل سوق الأوراق المالية. • يقدم نظرة ثاقبة على القيمة الاقتصادية لرقم الأرباح لقياس FRQ.	• الفحص التفصيلي لجانب معين من جوانب الجودة. • النظر في الجانب غير المالي للجودة.	• تحديد جودة التقارير المالية مع التركيز بشكل مباشر على فائدة القرار على النحو المحدد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية. • ياخذ بعين الاعتبار من منظور قرار المستخدم، مثل الجودة (مفيدة) لماذا؟ والجودة (مفيدة) لمن؟ • يتضمن كل من المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المستخدم في اتخاذ القرار. • النظر في جميع QCs. مقياس مباشر لجودة التقارير المالية
العيوب Demerits	• قياس مشتق من FRQ. • افتراض إن أرباح الشركة هي أهم عنصر في البيانات المالية. • مشاكل التمييز بين الاستحقاقات التقديرية وغير الاختيارية. • تظهر أدوات الكشف عن إدارة الأرباح أهمية جودة الأرباح بدلاً من جودة الإبلاغ.	• قياس مشتق من FRQ. • قابلية التطبيق محدودة في غياب سوق رأس مال متطور. • النظر فقط في المعلومات التي تم الكشف عنها في	• قياس مشتق من FRQ. • التركيز الجزئي ولا يقدم نظرة عامة كاملة عن FRQ الكلي. • يركز على عنصر واحد من عناصر الجودة أو عدد قليل منها. • لا يركز على تصور المستخدم.	• احتمالية تأثير التحيز الشخصي والذاتية للباحث في قياس وتفعيل ضوابط الجودة. • صعوبة تحديد جميع العلاقات بين QCs. • من غير المرجح إن تعكس وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية المتفق عليها تصورات وتوقعات جميع

	• التركيز فقط على الجانب المالي من جودة التقارير. • النظر فقط في المعلومات المالية. • تجاهل تصور المستخدم • مقياس غير مباشر لـ FRQ.	البيانات المالية لتقييم FRQ. • يتجاهل تصور المستخدم. • يفترض إن المعلومات المحاسبية تتوافق بشكل مباشر مع القيمة السوقية. • مقياس غير مباشر لـ FRQ.		مجموعات المصالح على حد سواء.
الباحثين الذين استخدموا هذه الطريقة / الطرق	Gul, Chen, & Tsui (2003); Dowdell & Krishnan (2004); Aboody, Hughes, & Liu (2005); J. Francis, LaFond, Olsson, & Schipper (2005); Biddle et al. (2009); Beneish (2001); Gregoriou, Eliwa, & Patterson (2019); Rampershad & de Villiers (2019); Phuong & Hung (2020)	Aboody, Hughes, & Liu (2002); Barth, Beaver, & Landsman (2001); Burgstahler & Dichev (1997); Yasas & Perera (2019)	Fair value – Koonce, Nelson, & Shakespeare (2011); auditors report – Gray, Turner, Coram, & Mock (2011); readability of information – Biddle et al. (2009); individual QCs – Armstrong et al. (2010); Daske & Gebhardt (2006); Jonas & Blanchet (2000); Kythreotis (2014); Parry & Groves (1990); Schipper & Vincent (2003)	Abedana et al. (2016); Agienohuwa & Ilaboya (2018); Agyei-Mensah (2013); Braam & Beest (2013); Beest et al. (2009); Chakroun & Hussainey (2014); Dimi et al. (2014); Jerry & Saidu (2018); Mbobo & Ekpo (2016); Yurisandi & Puspitasari (2015)

Source: Rathnayake Mudiyanselage Saman Bandara 2020," Measuring Financial Reporting Quality: An Approach Based on Qualitative Characteristics" A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting. University of Canterbury \ College of Business and Law P38-39

على ضوء ما تقدم يمكن القول إن المدخل الشامل القائم على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يقيس جودة الإبلاغ من وجهة نظر المستخدمين عن طريق تقييم جودة التقارير وما توفره من احتياجات وتوقعات مستخدمين محددين أي (التقييم من الخارج). في حين المداخل الاخرى التي يعتمد على جودة الأرباح كمؤشرات قائمة على المحاسبة، تقيس هذه المؤشرات الجودة الجوهرية للتقارير من وجهة نظر معدي تلك القوائم. وفيما يخص محاسبة الاستدامة، فتقارير محاسبة الاستدامة تقدم لكافة الأطراف معلومات عن أنشطة الوحدة الاقتصادية وتأثيراتها البيئية والاجتماعية فضلاً عن الاقتصادية لتلبية احتياجات المستخدمين ومساعدتهم لاتخاذ القرارات، لما تتضمن تلك التقارير من معلومات مالية وغير مالية.

3-1-10الإبلاغ المتكامل عن الاستدامة Integrated reporting on sustainability

يشير مصطلح الإبلاغ عن الاستدامة(S R) إلى كيفية تعامل الشركات مع حقائق مالية وغير مالية هامة متعلقة بالمواضيع البيئية والاجتماعية والاقتصادية والمخاطر والفرص التي يمكن إن تؤثر على الأداء المستقبلي للشركات وعلى دخلها وقيمتها (جازية,2018 :11).

ويعرّف الإبلاغ المتكامل على نطاق واسع بأنه "إعداد التقارير التي تجمع بين احتياجات كل من التقارير المالية القانونية وتقارير الاستدامة". من الناحية العملية، يعني هذا عادةً تقريرًا سنويا واحدًا يحتوي كافة المعلومات عن أداء الاستدامة والبيانات المالية. ولكي يصنف أي نشاط اقتصادي معين بأنه (مستدام بيئيا) عند مشاركته بالسوق المالي، يجب أن تخضع جميع الشركات لتوجيه التقارير غير المالية (NFRD) وتوجيه الإبلاغ عن استدامة الشركة (CSRD) Kardos &Szirmai (2022:288-291,.). ويتمثل الهدف من الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة في توفير معلومات حول المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالاستدامة التي يتعرض لها الكيان الذي يعد التقرير كما يوضح (Dumay & Tenucci .,2022:13)، وهو أمر مفيد للمستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للأغراض العامة للمساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة فيما إذا كان ينبغي توفير الموارد للكيان. ومن تلك القرارات: -

أولاً- شراء أو بيع أو الاحتفاظ بحقوق الملكية وأدوات الدَين.

ثانيا- تقديم أو تسوية القروض وأشكال الائتمان الاخرى، أو ممارسة حقوق التصويت أو التأثير بطريقة أخرى على إجراءات الإدارة التي تؤثر على استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة.

كانت فكرة الإبلاغ المتكامل "التقارير المتكاملة" في إذهان منظمات الأعمال ومهنة المحاسبة والاكاديميين منذ 40 عاما حتى الأن، الا إن نشر التقارير المتكاملة الأولى كان في أوائل العقد

الأول من القرن الحادي والعشرين. ولسنوات عديدة كان إعداد التقارير المتكاملة يمثل الهاجس الأهم في تفكير مناصري المساءلة (أصحاب المصلحة)، وهو أمر لم يتم تحقيقه بشكل كامل من خلال معظم الجهود المبذولة لإعداد التقارير النهائية(Gibassier et al.,2019:3)

أصبح إعداد التقارير المتكاملة إلى حد كبير بعد مناقشة واسعة حول طبيعتها وحدودها وتحدياتها، أصبح معروفاً كأحد أكثر ابتكارات الإدارة والمحاسبة تأثيراً في مجال الأعمال وتم اعتماده من قبل الشركات في جميع إنحاء العالم (Izzo ,et,al,2020:2). لقد كان للقصور الظاهر من التقارير المالية له الاثر الكبير لتوجه الشركات نحو الإفصاح عن معلومات الاستدامة من خلال تقارير الاستدامة. إن هدف تعظيم الربح لم يعد هو الهدف الاساسي للوحدة الاقتصادية، فلقد أصبح هدفها هو تحقيق مستوى مرضى من الربح يتسق مع تحقيق أهداف أخرى اجتماعية وبيئية، ويعنى هذا قبول مستوى جديد من المسئولية الاجتماعية للشركات استجابة لتعدد أصحاب المصالح واحتياجاتهم.

مما تقدم يمكننا القول إن الإبلاغ عن الاستدامة بجميع ابعادها هو ترجمة عن كيفية تعامل الشركات مع حقائق مالية وغير مالية هامة مثل الامور المتعلقة بالحوكمة والموضوعات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والمخاطر والفرص التي يمكن إن تؤثر في الأداء المستقبلي للشركات وعلى دخلها وقيمتها. اما ضمن التقرير السنوي الذي تعده الإدارة أو بشكل منفصل أو بصيغة التقارير المتكاملة. وأدركت الشركات أهمية إن تكون مسؤولة اجتماعيا ومربحة اقتصاديا ومستدامة من أجل البقاء على المدى الطويل فساهمت وبشكل طوعي في توفير معلومات حول مدى التزامها في تحقيق الاستدامة.

3-1-11 العلاقة بين محاسبة الاستدامة والإبلاغ عن الاستدامة The relationship between sustainability accounting and sustainability reporting

يرتبط مفهوم محاسبة الاستدامة ارتباطاً وثيقاً بإدارة الاستدامة والإبلاغ عنها كما يشير (Hyršlová. et al.,2015:608)) ويضيف إن إدارة ومحاسبة الاستدامة جزء لا يتجزأ من إدارة الشركة والفكرة الاساسية لإدارة الاستدامة هي في كيفية مواءمة الأعمال وتنسيقها مع الجوانب والاثار البيئية والاجتماعية, اما محاسبة الاستدامة فهي نشاط طوعي تقوم به الشركة يهدف إلى تحقيق الإبلاغ عن مسؤولية الشركات أو ما يعرف بالإبلاغ الثلاثي (TBL) عن طريق تقديم تقارير الاستدامة التي تستخدم للإبلاغ عن الاثار البيئية والاقتصادية والاجتماعية لأنشطة الشركة. فاستناداً إلى البيانات المحاسبية الموثوقة التي تقدمها محاسبة الاستدامة فإن الإبلاغ عن الاستدامة

يقدم ويدعم مصداقية المعلومات المتعلقة بحالة الاستدامة المؤسسية والتقدم الذي حققته بخصوصها (الخفاجي,2018 :87). وعليه كما تم الإشارة إليه سابقا عن الإبلاغ عن الاستدامة بأنه جزء لا يتجزأ من محاسبة الاستدامة وإدارتها وكأداة لاتصال الشركات مع أصحاب المصلحة الخارجيين, من جانب آخر, وكذلك يساعد المنظمات على القياس والفهم والتواصل في أدائها الاجتماعي والحوكمة والاقتصادي والبيئي. تُعد محاسبة الاستدامة والإبلاغ عنها ادوات مفيدة لضمان إن الأعمال تجري وفقا لمبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات ولإبلاغ أصحاب المصلحة بالأداء المستدام، ويمكن للشركات التي تَمتَثل لمبادئ المسؤولية الاجتماعية اكتساب القدرة التنافسية ومن ثمَ ضمان استدامة استمرارية عمل الشركة على المدى طويل الأجل.

إن الوصول إلى الارقام المحاسبية ينطوي على تقدير إداري، إذ تسمح معايير المحاسبة المالية للمديرين بالاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة، من الناحية المثالية يُحسن هذا التمييز المحتوى الاقتصادي للأرقام المحاسبية من خلال السماح للمديرين بممارسة حكمهم حسب مهارتهم وإيصال معلوماتهم الخاصة من خلال خياراتهم وتقديراتهم المحاسبية، ومن الناحية العملية، يُسيء الكثير من المديرين استخدام هذه السلطة التقديرية لإدارة الأرباح والبيانات المالية. يمكن إن تقلل إدارة الأرباح هذه المحتوى الاقتصادي للبيانات المالية ويمكن إن تقلل الثقة في عملية إعداد التقارير. ففي الوقت الذي تقلل المعايير المحاسبية من الذاتية والتعسف في أحكام المديرين الا أنها لا تلغيها. يمكنهم المبالغة في تقدير الاجراءات غير المسؤولة للشركة أو على العكس من ذلك، التقليل من قيمة الاجراءات المسؤولة اجتماعيا، إذ يُعد تحديد إدارة الأرباح وإجراء التعديلات المناسبة على الارقام المبلغ عنها من المهام المهمة في تحليل البيانات المالية. (SUBRAMANYAM,2014 ,91)

وعليه فإن جوهر الإبلاغ عن الاستدامة يتمحور في وجود نظام محاسبي لقياس الأداء واطار مفاهيمي شامل محدد بمجموعة مبادئ ومعايير ذات جودة عالية وقابلة للفهم وممكنة التطبيق على المستوى العالمي ولمختلف إنواع الشركات هدفها تحسين وتعزيز مستوى الجودة في عملية الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية الجوهرية لجميع الأطراف ذوي العلاقة، وغير منحازة لطرف دون آخر، كي تعكس الحقائق المالية وغير المالية التي تختص بالمواضيع البيئية والاجتماعية والاقتصادية والمخاطر والفرص التي يمكن إن تؤثر في الأداء المستقبلي للشركات، وعلى دخلها وقيمتها ومن ثمً تعكس تأثير الشركة على البيئة والمجتمع ككل وهذه المبادئ والمعايير موضوعة من قبل جهات مستقلة.

لكي تحقق الشركة هدفها من الإبلاغ عن الاستدامة يجب إن يكون من خلال التقارير المحاسبية التي تقدمها لمستخدميها والتي تلبي احتياجاتهم المختلفة وعليه تكون صيغ الإبلاغ في التقاريرمختلفة وهذا ما سنتعرف عليه في المبحث القادم.

المبحث الثاني :

صيغ الإبلاغ عن الاستدامة Sustainability reporting formats

يتناول هذا المبحث صيغ الإبلاغ التي تنتهجها الشركات للإبلاغ عن ممارسات الاستدامة في تقاريرها وحساباتها الختامية ومن تلك الصيغ , الإبلاغ الطوعي والالزامي وسيتم التطرق إلى مفهومها و مميزاتهما وخصائص كل منهما.

1-2-3 مفهوم الإبلاغ الطوعي والالزامي عن الاستدامة Concept of voluntary and mandatory reporting on sustainability

بشكل عام يُشير معنى الإفصاحات الطوعية، هو إن تكون المعلومات المالية وغير المالية متاحة للاستخدام وفقًا لتقدير المستخدم، بما يتجاوز الامتثال للوائح هيئة واضعي المعايير أو القوانين أو الالتزامات التعاقدية. أي أنها "إفصاحات تتجاوز المتطلبات" وتمثل "خيارات حرة" من قبل إدارة الشركات لتوفير المعلومات المحاسبة وغيرها من المعلومات التي تعتبر ذات صلة باحتياجات اتخاذ القرار لمستخدمي تقاريرهم السنوية. من منظور اقتصادي، لا تكشف الشركات عن المعلومات طواعية الا عندما تتجاوز الفوائد المتوقعة التكاليف المباشرة وغير المباشرة للقيام بذلك. ويشير كل من (Brunelli &Carlo. ,2020:84) ; (Testarmata et al.,2020:84) إن الاساس النظري لتبرير الإبلاغ الطوعي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (الاستدامة) هو نظرية الشرعية وفقًا لهذا النهج النظري الاجتماعي والسياسي ، فإن مجموعات أصحاب المصلحة قادرة على الحكم والتأثير على قرارات المنظمة وأفعالها ، وإن الاعتماد الطوعي لتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات هو استجابة لتوقعات أصحاب المصلحة وطلبهم للمعلومات من أجل إضفاء الشرعية على المنظمات ، علاوة على ذلك ، تؤكد المناهج الطوعية على المرونة ، لأنها تسمح للشركات بتشغيل الأنشطة الاجتماعية وفقًا لأهدافها الاستراتيجية. تعزز الإفصاحات الطوعية فهم المحللين لآفاق الشركة من خلال توفير معلومات إضافية. وبالتالي يجب أن تحتوي عمليات الإفصاح على المعلومات التي يطلبها المستثمرون. يشير المصطلح طوعي في هذا السياق إلى تقدير الشركة بدلاً من الالتزام. وتهدف إلى التخفيف من عدم التناسق بين المديرين والمستثمرين من خلال توفير المعلومات المتعلقة باستدامة الشركة على المدى الطويل. والشركات يجب إن تنشر طواعية أكبر قدر ممكن من المعلومات من أجل تجنب النظرة السلبية للمستثمرين (Ngcobo, 2020:20)

تُظهر النتائج دراسة كل من (Carmo & Miguéis .,2022:1) إن هناك سببين رئيسيين لإعداد تقارير الاستدامة الطوعية في الشركات غير المدرجة، أولاً؛ المتطلبات من عملاء محددين والشركة الام. وثانيا؛ الحاجة إلى التواصل مع أصحاب المصلحة، ولا سيما العملاء والمجتمع المحلي والموردين. تكشف الشركات عن معرفتها بالمفاهيم المتعلقة بالاستدامة وتطبق أطر عمل مثل معايير GRI وSDG في إعداد تقارير الاستدامة الخاصة بهم. وتشارك العديد من الادارات في إعداد تقرير الاستدامة (الاستدامة والجودة والبيئة والموارد البشرية والتسويق و / أو أقسام الاتصال)، بمعنى إن الشركات تقدم تقارير الاستدامة والتقارير السنوية في اقسام منفصلة على صفحات الويب. مما يشير إلى أنه لا يزال أمام الشركات غير المدرجة طريق للذهاب في دمج معلومات الاستدامة مع المعلومات المالية.

في الواقع هناك العديد من الأطر والمبادرات التي تهدف إلى تطوير تقارير الإبلاغ الطوعي (VRD) عن الاستدامة كما يشير(Dumay &Tenucci .,2022:7) ففي سبتمبر 2020، أصدرت الهيئات الخمس الرئيسية التي تنظم الاستدامة والعلاقات الدولية بيان يهدف للعمل معًا من أجل إعداد تقارير شاملة للشركات وهي :-

1- مجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC)
2- مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI)
3- مشروع الإفصاح عن إنبعاثات الكربون (CDP)

يساعد CDP المنظمات على قياس وإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بتغير المناخ والامن المائي وإزالة الغابات.

4- مجلس معايير الإفصاح عن الكربون (CDSB)

يسعى إلى "توحيد تقارير المعلومات البيئية يوفر إطارًا للإبلاغ عن تغير المناخ الذي تم تحديثه وتوسيعه اخر مرة عام 2015

5- مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) . تسعى لإصدار معايير خاصة بالصناعة تحتوي على مجموعات الحد الادنى من موضوعات الاستدامة المادية والمقاييس المرتبطة بها.

وقد أدى انتشار هذه المعايير والمبادئ التوجيهية إلى ظهور بعض القضايا الرئيسية التي من شأنها أن تحفز المزيد من التطور في الإبلاغ عن الاستدامة في المستقبل القريب. لا يزال هناك نقص في إمكانية المقارنة بين تقارير الاستدامة؛ في الواقع، غالباً ما تفشل الشركات في تحديد القضايا المادية (أي الرئيسية). فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية التي تعتبر مهمة بالنسبة للمستثمر (الرشيد) الذي يسعى وراء القيمة المالية, حيث يُطلب من الشركات الكشف عن المعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة التي تؤثر على الأداء المالي للشركة (Zara.et al.,2022:5-6)

وجاء في تقرير منتدى الاقتصاد العالمي (WEF,2022:32)يجري الأن دمج عدد كبير من أطر الإفصاح عن مخاطر المناخ ومعايير القياس ضمن مجلس معايير الاستدامة الدولي الجديد (ISSB) بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). سيساعد هذا في توضيح ما يجب القيام به، ومن الذي يجب القيام به، لتسليط الضوء على الغسل الاخضر ومنعه والمماطلة في العمل المناخي.

ويحدد (SUBRAMANYAM. ,2014:93) العديد من الدوافع للإفصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة يمكن ايجازها بالنقاط الاتية: -

1- المسؤولية القانونية وقد يكون الدافع الاكثر أهمية.
2- الكشف الطوعي من قبل المديرين عن معلومات مهمة عن الاستدامة، لديهم احتمالية أقل للمقاضاة من قبل المستثمرين.
3- الدافع الاخر هو تعديل التوقعات أو إدارة التوقعات. أنه يشير إلى إن المديرين لديهم حوافز للإفصاح عن المعلومات عندما يعتقدون إن توقعات السوق مختلفة بدرجة كافية عن توقعاتهم بمعنى آخر إدارة توقعات السوق لإدارة الشركة للتغلب بإنتظام على توقعات السوق.
4- إن المديرين يُفصحون عن معلومات جيدة لزيادة سعر أسهم شركاتهم وهو ما يعرف بـ (نظرية الإشارة).

وهناك دوافع للإفصاح الطوعي عن معلومات الاستدامة تُعزى إلى الزبون إذ إن تلك الإفصاحات تمنح الزبون قوة دفع لاتخاذ قرارات الشراء كما يشير (Ong. ,2016:40) إن هناك أسبابا عدة رئيسية لشرح أهمية إن تكون الشركات سباقة في التطوع بمعلومات الاستدامة

1- منح الزبائن الدافع المتزايد "القوة" لاتخاذ قرارات الشراء بناءً على تفضيلات الشركات. وقد منحت مستويات المعيشة المحسنة للناس القدرة على اختيار العلامة التجارية وجودة مشترياتهم، وبشكل عام، يفضل المستهلكون اختيار الشركات التي تعتبر أكثر مسؤولية اجتماعيا، ومن الجدير بالذكر إن العولمة والأنترنت أتاحا المعلومات عالميا وبسهولة، مما أدى إلى توخي الشركات الحذر بشكل خاص بشأن نوع الصورة التي تعرضها على المستهلكين المحتملين.
2- القوة المتزايدة لوسائل الاعلام ودعاة حماية البيئة وغيرهم من الجماعات الناشطة هي أيضًا من القوى الدافعة لتقارير الاستدامة. من حيث إن هناك ضرورة متزايدة للحفاظ على البيئة إذ يصبح الناس أكثر وعيا وقلقًا بشأن استنفاد الموارد المحدودة والأثر المدمر للتصنيع. تدعم هذه القوى الدافعة التركيز على الاستدامة وقد أدت إلى زيادة الطلب على الشفافية في الشركات والأنشطة التجارية.

ويضيف (Jackson. et al.,2017:7) في حالة التنظيم الذاتي للأعمال، فإن ما يقع ضمن هذا النطاق هو أمر طوعي، إذ تتحكم الشركات في مشاركتها الخاصة مع المسؤولية الاجتماعية للشركات. بدلاً من النص على قواعد محددة، يتركز محتوى التنظيم الذاتي على مبادئ عامة توجه سلوك الشركات، وغالبًا ما يتم التعبير عنها على أنها أعراف اجتماعية أو "أفضل الممارسات" المتصورة ذات جودة طموحة. فيما يبرر (Desai.,2022:1) الإفصاح الطوعي عن الأداء البيئي لسببين رئيسين: -

1- ينبغي النظر في الإفصاح عن الأداء البيئي على قدم المسأواة مع الإفصاح المالي للحفاظ على "علاقة الوكالة" بين المديرين والمستثمرين.
2- إن الكشف عن المعلومات البيئية وعلى الرغم ما تسببه الأنشطة الصناعية من استنفاد للموارد الطبيعية وما يتبعه من أضرار على البيئة والغلاف الجوي، الا إن الكشف عن المعلومات البيئية لم يتم دمجها بالشكل الكامل مع معايير التقارير المالية، وبالتالي أصبح الإفصاح الطوعي هو الخيار الوحيد المتاح لأصحاب المصلحة لتقييم تأثير العمليات التجارية على البيئة.

إن الحجج السائدة التي تطرحها الادبيات المحاسبية و التي تدعوا إلى الإبلاغ الطوعي غير المالي والاستدامة واعتماد الإفصاح في تقارير الشركات يمكن تحديدها في ثلاث نقاط رئيسية كما يرى (Dumay & Tenucci ,2022:9-11)

1- التقارير الطوعية خارج البيانات المالية: - توفر معلومات معيارية لتلبية حاجة المساهمين لتقليل عدم تناسق المعلومات بينهم وبين المدراء كونهم لا يملكون معلومات كاملة حول آفاق الشركة (معالجة مشكلة الوكالة) وتقليل عدم اليقين بشأن القيمة الحقيقية للشركة، وزيادة رؤية الشركة واستعداد المستثمرين للاستثمار فيها وخفض تكلفة رأس المال، يجب على المنظمات الإفصاح طوعًا عن المعلومات الجوهرية لصالح أصحاب المصلحة والمستثمرين أولاً وقبل كل شيء.
2- المعلومات الاضافية: - الأساس المنطقي للمعلومات الأضافية هو إن المنظمات تحتاج إلى الكشف عن معلومات الملكية للمستثمرين لتعزيز اتخاذ القرارات المستنيرة، نهج المعلومات الأضافية ينبع من نظرية الوكالة وينطوي على شكل قوي من كفاءة السوق حيث يمكن للمستثمرين اكتشاف تحيزات الإبلاغ والمطالبة بالإفصاح عن معلومات الملكية لاتخاذ القرارات تعتمد على نهج المعلومات الاضافية.
3- تعزيز الشرعية: - قد تكشف المنظمة طواعية عن المعلومات وتتبع التقارير السنوية تكتيكات الشرعية لاكتساب شرعيتها والحفاظ عليها وإصلاحها ومواجهة النقد العام، وقد ترغب الشركات في تغيير إنطباعات أصحاب المصلحة والمستثمرين والتوافق مع القيم الاجتماعية من خلال

اعتماد استجابات مختلفة للإفصاح عن الشرعية عند قيامها بتشغيل الأنشطة الاجتماعية وفقاً لأهدافها الاستراتيجية.

خلال العقد السادس والسابع من القرن الماضي، بدأت المنظمات في تقديم التقارير التطوعية كوسيلة لإظهار الوعي بمسؤوليتها تجاه المجتمع والبيئة بهدف إضفاء الشرعية على سلوكياتهم والحصول على إجماع الأسواق المالية. بمرور الوقت، أدت الضغوط والتوقعات المجتمعية المتزايدة إلى زيادة وتطور تقارير الاستدامة، فضلاً عن تطوير المعايير والمبادئ التوجيهية هذا النوع من التقارير هو الأن ممارسة شائعة بين الشركات الكبيرة (Aureli et al.,2018:2) إن الإفصاحات الطوعية تعمل على تحسين نزاهة بيئة تقارير الشركة من خلال توفير تقارير شفافة في شكل إفصاحات جوهرية، مما يسهل تقييم المحللين لآفاقها المستقبلية. قد ينتج عن هذا فوائد ملموسة للشركة، مثل تخفيض تكلفة رأس المال السهمي. يدعم هذا الاقتراح نظرية الحاجة إلى رأس المال التي تنص على إن الإفصاحات الطوعية تمكن الشركات من التنافس على الموارد المالية في سوق رأس المال.(Ngcobo,2020:25)

ومما سبق يمكن القول إن من الاسباب التي تعلل استخدام التقارير الطوعية بشكل واسع هو أنها توفر معلومات معيارية ومعلومات اضافية وتعزز الشرعية وهي المبررات الاكثر حضوراً في البحث الاكاديمي ، ويمكن القول أنها أصبحت النموذج السائد ـ أو على الأقل؛ الأكثر استخداما في هذا المجال.

استمر الجدل حول ما إذا كان يجب أن تستند تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات على أساس طوعي أو إلزامي إلى ما لا يقل عن عقد من الزمان. في البداية، دافعت الشركات عن التقارير الطوعية، بينما توقعت المنظمات غير الحكومية أو مجموعات الضغط الاخرى تقديم التقارير الالزامية. حاليا، يقبل كل من الشركات وأصحاب المصلحة اللوائح القانونية في مجال الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ويعززونها (Testarmata et al., 2020:70)

إن الأساس المنطقي وراء الافصاح الالزامي عن المعلومات غير المالية كما يشير إليه بعض الكتَّاب مدفوع بأمرين هما: ـ الامر الأول نابع من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في المستوى الثاني من الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الا وهو قابلية المعلومات للمقارنة وهي من الخصائص التعزيزية، وهو أمرُ مرغوب فيه ويستخدم بشكل متكرر لتبرير التنسيق المحاسبي. أما الأدعاء الثاني الذي يعتبر مفروغًا منه, فهو إن الإبلاغ الالزامي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن إن يعزز مساءلة الشركات من قبل أصحاب المصلحة وغيرهم من منظمات مجتمعية وحقوقية.

من خلال الأطلاع على الكثير من الادبيات التي تناولت النموذجين من التقارير للإبلاغ عن ممارسة الاستدامة وهما التقارير الطوعية أو ما يعبر عنه عند بعض الكتاب التنظيم الذاتي للأعمال، والتقارير

الالزامية التي تصدرها الجهات الحكومية الرسمية والهيئات المهنية المختصة يمكن تلخيص بعض الاراء في الجدول الآتي: -

جدول (3-2) بعض آراء الباحثين حول التقارير الطوعية والالزامية للإبلاغ عن الاستدامة

التقارير الطوعية voluntary	التقارير الالزامية mandatory
يتمثل بها جانب المرونة بشكل واسع لأنها تسمح للشركات بتشغيل الأنشطة الاجتماعية وفقاً لأهدافها الاستراتيجية (Testarmata, et al. 2020,84)	يعزز الشفافية إذ إن الشركات لن تكشف عن بيانات جوهرية في تقاريرها ما لم تكن ملزمة بقانون (نفس المصدر)
يوجد عدم تناسق كبير في المعلومات بين المديرين وأصحاب المصلحة مما يضعف ثقة أصحاب المصلحة فيما إذا كان المديرون يتصرفون حقاً لمصلحتهم أم لا(Jackson,et al.2020:3)	يزيد من اتساق وفائدة المعلومات غير المالية ويعزز قابلية المقارنة والمساءلة للشركات الاكثر تجانساً والمعايير المطبقة على الشركات التي تنتمي إلى نفس الفئة ((Testarmata, et al. 2020,84)
تكون التقارير الطوعية ملائمة أكثر وضوحاً للشركات التي تنشر تقاريرها لأول مرة ولم يكن لها مشاركة سابقاً في أسواق المال (Gümrah ,et al.,2020:148)	اللوائح الحكومية التنظيمية تشجع على توليد المزيد من الثقة وتحسين المعلومات المتاحة لأصحاب المصلحة (Jackson ,et al.,2020:4)
التنظيم الذاتي يدعم أفضل الممارسات حيث تتحكم الشركات في ممارساتها الخاصة مع المسؤولية الاجتماعية للشركات	تحديد المعلومات التي يجب إن يفصح عنها ولكنها تمنح الشركات حرية التصرف الكاملة فيما يتعلق بطبيعة الممارسات التجارية (Jackson ,et al.,2020:4-7)
التنظيم الذاتي يكون خياراً مناسباً لأصحاب المصلحة لتقييم تأثير العمليات التجارية على البيئة وتنطبق ممارسات الإفصاح الطوعي بالتساوي على جميع الشركات بغض النظر عن الصناعة (Desai,2022:2-7)	يفتقر إلى صلاحيات الأنفاذ التنظيمي لمنع أنشطة الشركات غير المسؤولة، أي أنه لن يكون فعالا إلا بالإقتران مع مزيد من التحقيق الخارجي وحقوق أصحاب المصالح

تتحكم الشركات في مشاركتها الخاصة مع المسؤولية الاجتماعية للشركات بدلاً من النص على قواعد محددة تركز على مبادئ عامة توجه سلوك الشركات نحو أفضل الممارسات المتصورة بجودة طموحة وتتكون عادةً من برامج واستراتيجيات تطوعية من قبل الشركات التي تجمع بين القيمة الاجتماعية والتجارية وتعالج القضايا التي تعتبر جزءًا من مسؤوليتها الاجتماعية من قبل الشركة. ومن الامثلة على ذلك، استجابة الكثير من الشركات الامريكية لتقديم الاغاثة لضحايا اعصار كاترينا عام 2005 وبشكل أسرع حتى من الجهات الحكومية. (Matten & Moon. ,2008:7-8)	قائم على قواعد وتحديد سلوكيات معينة إما بشكل إيجابي (يجب إن تفعل) أو بشكل سلبي (يجب الا تفعل) وتتبع منهاج صارم (مقياس واحد يناسب الجميع) فتندرج جميع الشركات ضمن نطاق إلزامي حيث إن التشريع عادة ينشئ متطلبات موحدة لجميع الشركات داخل اختصاص أو فئة معينة، أي أنه عرضة لفشل الدولة (مثل السيطرة التنظيمية، والفساد، والافتقار إلى القدرات) (Jackson. et al.,2020:4-7)
يتم فرض والإبلاغ من قبل جهات فاعلة في السوق أو الجهود الاكثر تنسيقاً لجمعيات رجال الأعمال التي قد تكافئ أو تعاقب من خلال اجراءات احادية الجانب أو حملات منسقة. بمعنى آخر تعتمد على كفاءة السوق وتأثير المستثمرين بمراقبة الامتثال ومعاقبة عدم الامتثال أو قبوله على أنه أمر في ظل ظروف معينة, وهو عرضة لفشل السوق (Jackson ,et al.2020:4-7)	تقوم الحكومات بصفتها منظمي المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنشاء هذه القواعد من خلال العملية السياسية مدفوعة بمخاوف المصلحة العامة ويتم تنفيذ التنظيم مباشرة من قبل وكالات الدولة من خلال الاشراف القانوني والاداري. وقد تفرض متطلبات تفتقر إلى الأهمية لشركات معينة وبالتالي يكون مكلفاً للأعمال
امكانية تعديل القواعد مع الاحتياجات المحددة للشركات وتحسين العلاقات مع أصحاب المصلحة، وتغير القواعد والمعايير عن طريق الأعمال نفسها استجابة للظروف المتغيرة للأعمال.	يحدث التنظيم "الكامل" للمسؤولية الاجتماعية للشركات داخل الشركات ويعتمد على توفر بعض العناصر التنظيمية (على سبيل المثال، العضوية والتسلسل الهرمي والقواعد والمراقبة والعقوبات) (Rasche .et al,2013:3-7)

المصدر : اعداد الباحث استناداً إلى آراء الكتاب المذكورين

ويرى الباحث إن الإبلاغ الطوعي أو تقارير الطوعية كممارسة محاسبية تتوافق من حيث التنظير المحاسبي مع طروحات النظرية الايجابية للمحاسبة التي تنصب على دراسة الأساليب والممارسات المحاسبية كما هي قائمة فعلاً في الواقع العملي والتنبؤ بآثار تلك الممارسات المحاسبية على الوحدة الاقتصادية. وعليه يكون التنظيم الذاتي للأعمال أكثر مرونة في دعم أفضل الممارسات، والمحاسبة باعتبارها نشاط خدمي يهدف إلى إشباع حاجات اجتماعية. فأصبحت البيئة والمحافظة عليها والمساهمة الاجتماعية للشركة فضلاً عن النمو الاقتصادي هي العوامل الأهم في نظر أصحاب المصلحة ومقدمي رأس المال وتنعكس تلك المؤشرات في تقارير الإبلاغ الطوعية للشركات,و الشركات تقدم عبرالإبلاغ الطوعي تفسيرات مناسبة وفقاً لإجراءاتها حول قضايا تركت لخياراتهم.

أما التقارير الالزامية التي تصدرها الشركات امتثالا للقوانين والتشريعات التي تصدرها حكومات الدول أو الجهات الاقليمية كالاتحاد الأوربي أو الجهات الدولية (فقد اقرت الأمم المتحدة أنه بحلول عام 2030 سيتعين على الشركات تحقيق نتائج ملموسة فيما يتعلق بالتنمية المستدامة (Brunelli &Ranalli 2020:62), . فإن تلك التشريعات تشجع على مزيد من الشفافية لتوليد الثقة وزيادة الاتساق وفائدة المعلومات غير المالية وتحسين المعلومات المتاحة لأصحاب المصلحة حول الأنشطة الاجتماعية للشركات، على أمل إن يقوموا (أصحاب المصالح) بدورهم بمكافأة أو معاقبة الشركات بشكل فعال عبرأنشطتها السوقية كمستثمرين ومستهلكين وموظفين وما إلى ذلك. يمكن إن يؤثر التنظيم الالزامي أيضًا بشكل إيجابي على القيمة السوقية للشركة. تحقق التقارير المتكاملة الالزامية للإفصاح عن جميع الأنشطة التجارية لنموذج أعمال الشركة مما يساعد مستخدمي هذه التقارير على فهم أنشطة الشركة بشكل أفضل وهل تحقق الشركة ما يترتب عليها من حقوق تجاه المجتمع والسلطات، على سبيل المثال ما إذا كانت الشركة متهربة من الضرائب أم لا. إن تشريعات NFD تحدد المعلومات التي يجب على الشركات الإفصاح عنها، في الوقت الذي تمنح الشركات حرية التصرف الكاملة فيما يتعلق بطبيعة الممارسات التجارية "المسؤولة اجتماعيا". يتطلب إعداد تقرير الاستدامة جهداً وعملاً شاقاً وتساعد المعرفة والخبرات المكتسبة أثناء إعداد التقرير الأول في تجاوز الاخطاء والقضاء على أوجه القصور في إعداد التقارير الاخرى، بمعنى إن التقارير الالزامية يمكن إن تتبناها الشركات التي لها ممارسة طولية في الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات أو بالاحرى كان لها أنشطة تتعلق بالتنمية المستدامة ضمن استراتيجيتها وتبلغ عنها بشكل طوعي في تقاريرها المحاسبية، ثم تحولت تلك الممارسات الطوعية إلى ممارسات إلزامية لتحقيق ما تصبو إليه المحاسبة محليا وإقليميا ودوليا من حيث الاتساق كوسيلة وقابلية المقارنة كهدف. اللوائح التي تفرضها الحكومة تكون أكثر صرامة فيما يتعلق بالمعايير وإمكانية قوية لتعزيز الحد الادنى من المعايير حول المسؤولية الاجتماعية للشركات لتحقيق قدر أكبر من الشفافية بين الشركات من

خلال تنسيق تقارير موحدة وواسعة الأنتشار, ومساعدة متخذي القرار لإتاحة معلومات مالية وغير مالية بشكل أكثر موثوقية، ولكنها تواجه مشاكل فيما يتعلق بالمحتوى من حيث الصلابة وذلك باتباعها نهج (مقاس واحد يناسب الجميع) حيث تكون متطلبات التشريع موحدة لجميع الشركات في اختصاص معين أو فئة موحدة قانوناً فهي قائمة على قواعد وتحديد سلوكيات معينة, أما ايجابي (يجب إن تفعل) أو سلبي (يجب إن لا تفعل).

من جانب آخر يشير (Ozili.2022) إلى مفهموم الإلزامية في تقارير الاستدامة, لا يتم دعم الإبلاغ عن الاستدامة بالتشريعات لأنه من الصعب التشريع بشأن أي معلومات الاستدامة تكون مفيدة في اتخاذ القرار للمستثمرين في كل نقطة زمنية لأن فائدة معلومات الاستدامة تعتمد على الوقت. على سبيل المثال، قد تصبح الإفصاحات البيئية مفيدة للغاية في اتخاذ القرار أثناء أزمة المناخ، وأقل فائدة في اتخاذ القرار في ظل الظروف المناخية المستقرة. ولذلك فإن فرض التشريعات الخاصة بالإبلاغ عن الاستدامة قد يؤدي إلى الكشف عن معلومات لا يجدها المستثمرون مفيدة (Ozili.2022:5-6). ولذلك فإن فرض التشريعات الخاصة بالإبلاغ عن الاستدامة قد يؤدي إلى الكشف عن معلومات لا يجدها المستثمرون مفيدة.

مما تقدم يرى الباحث أن التقارير الإلزامية تتوافق مع المدخل المعياري في بناء النظرية المحاسبية، فهي مبنية على فلسفة الوجوب الذي يسعى للوصول إلى ما يجب إن يكون عليه الواقع وفقاً لما يقتضيه القانون. وهذه نزعة مثالية غايتها الوصول للأفضل، ويتطلب المدخل المعياري وجود غاية يسعى إلى تحقيقها ووجود علاقة بين الغاية ووسيط يوصل إليها فغاية التنمية المستدامة هو تحقيق الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية ومن ثم تحقيق الرفاهية والحياة الكريمة للأنسان حاضرا ومستقبلاً. فتكون تقارير الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي الوسيلة لتحقيق هذه الغاية لهذا يجب تطبيقها فتصبح معياراً واجب التطبيق.

تتناول الكثير من الادبيات المحاسبية شكلين من تقارير الإبلاغ عن الاستدامة أو ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية للشركات؛ هما التقارير الطوعية حيث تتحكم الشركات في مشاركتها الخاصة مع المسؤولية الاجتماعية للشركات, بدلاً من النص على قواعد محددة. والتقارير الالزامية وهي اللوائح الحكومية الكلاسيكية أكثر صرامة من حيث المحتوى الأكثر تحديدًا في منع الأنشطة غير المسؤولة. وإن التقارير الطوعية تكون مناسبة للشركات في البلدان ذات الاقتصاديات الناشئة والتي ليس لها مشاركة فعالة في أسواق المال، أو أنها حديثة عهد بتبني أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولها ثقافة أو بيئة اجتماعية مختلفة وتعاني من مشاكل أو صعوبات من جراء تطبيق معايير إلزامية قد تصدرها جهات خارجية تختلف بيئتها الثقافية والاجتماعية عنها، ويكون الإلتزام بها مكلفاً من حيث التطبيق. فتضع الشركات ضمن خططها الاستراتيجية مواثيق أخلاقية للعمل تلتزم بها عند مزاولتها لأنشطتها المختلفة وتجمع بين القيم

الاجتماعية والتجارية. ويكون للشركات مسؤولية تجاه المجتمع لتعزيز الرفاهية العامة بموجب العقد الاجتماعي وتتوافق مع توقعات المجتمع للحفاظ على شرعية الشركات فكما إن التشريعات الحكومية صارمة من حيث الالتزام ولكنها بذات الوقت تحافظ على المرونة للشركات في تحديد أي نشاط للمسؤولية الاجتماعية للشركات فإن الالزام لا ينص على تحديد أنشطة CSR. وعدم التحديد هذا لنشاط المسؤولية الاجتماعية من شأنها إن تخلق مطالبات قابلة للتنفيذ من أصحاب المصالح.

3-2-2 تقارير الإبلاغ المتكاملة (التقارير المتكاملة) Integrated Reporting

إعداد التقارير المتكاملة ينسجم مع التطورات في التقارير المالية وغيرها، ولكن التقرير المتكامل يختلف أيضًا عن التقارير والمراسلات الاخرى في عدد من الطرق. على وجه الخصوص، يركز على قدرة المنظمة في خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل وبذلك فهي لديها تركيز مشترك على الايجاز والتركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي، وترابط المعلومات واشكال رؤوس الاموال وترابطها والتأكيد على أهمية التفكير المتكامل داخل المنظمة. تعد التقارير المتكاملة (IR) واحدة من أحدث المحأولات لتوسيع إعداد التقارير غير المالية والمساءلة، لتشمل الاثار الاجتماعية والبيئية للأعمال. يجمع إطار عمل إعداد التقارير هذا معلومات جوهرية حول استراتيجية المنظمة وحوكمتها وأدائها وآفاقها بطريقة تعكس عملية إنشاء القيمة في الشركة.(Songini et al,.2022:2) .

ويشير (Pavlopoulos et al., 2019:15) إلى إن التقارير المتكاملة تقدم معلومات ذات جودة عالية مما يجعل تلك التقارير أكثر أهمية من حيث تأثيرها في توليد القيمة المستقبلية التي لم تُراعى سابقاً في إعداد التقارير المالية. . يُعد إعداد التقارير المتعلقة بالاستدامة جزءًا من استدامة الشركة الاستراتيجية، وليس نشاطًا مؤسسيا منعزلاً. (Kücükgül et al.,2022:1) الغرض الاساسي من التقرير المتكامل هو الشرح لمقدمي رأس المال المالي كيف تنشئ المنظمة القيمة أو تحافظ عليها أو تضعفها بمرور الوقت. يفيد التقرير المتكامل جميع أصحاب المصلحة المهتمين بقدرة المنظمة على خلق قيمة بمرور الوقت، بما في ذلك الموظفين والعملاء والموردين وشركاء الأعمال والمجتمعات المحلية والمشرعين والمنظمين وصانعي السياسات. إن دورة إعداد التقارير والتفكير المتكاملين، التي تؤدي إلى تخصيص رأس المال بكفاءة وإنتاجية، ستعمل كقوة للاستقرار المالي والتنمية المستدامة. يحتاج مقدمو الموارد الاستثمارية إلى المعلومات التي يتم تشكيلها في نظام التطوير المستمر للمحاسبة ونظام المحاسبة التحليلي، حيث تركز المعايير على توفير الجودة لطلبات المستخدمين في سياق اتخاذ القرارات الإدارية.

على الصعيد الدولي، يرغب مقدمو رأس المال (أصحاب الأسهم والمستثمرون) في توفير الاستثمارات بناءً على معلومات موثوقة وكاملة حول الوضع المالي والنتائج المالية والتنبؤات المالية، مع استكمالها

بنظام المؤشرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية الواردة في التقارير الاجتماعية في قطاع الصناعة، تتشكل باستمرار المعلومات المتعلقة بعملية خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل وتنعكس نوعيا في الشركات،.هذا هو السبب الذي يجعل الشركة تسعى للإبلاغ عن طريق تشكل تقارير متكاملة وموحدة، بهدف جذب المستثمرين، حيث توفر التقارير المتكاملة معلومات كاملة وإبلاغ المستخدمين في الوقت المناسب بالطلبات المستهدفة وتعكس هذه التقارير أهمية نظام المعلومات والتحليل في المؤسسة، والتنسيق بين الوحدات الوظيفية المشاركة في عمليات اعداد التقارير من خلال الامتثال لجداول عملية إعداد التقارير والامتثال لمبادئ الإبلاغ المتكامل. (Gorshkova et al.,2022:1-7).

لا يشملIR (Integrating Reporting) بشكل فعال العنصر الضروري للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات فحسب بل يشمل أيضًا اظهار العلاقة بين أشكال المعلومات المختلفة ، يكون الإفصاح عن (CSR) أكثر موضوعية وغير مضلل لكي يوفر أعلى شفافية ومساءلة لأصحاب المصلحة، دون استخدامه كأدوات (إدارة الأنطباع والغسل الاخضر)[3] (Sun et al.,2022:1-2) .

من الناحية العملية، من الصعب تقييم المعلومات غير المالية الواردة في التقرير المتكامل لكل شركة بطريقة شاملة ويرجع أسباب ذلك إلى حقيقة إن التقارير المتكاملة ليس لها تنسيق موحد ويمكن تحريرها بحرية، بالاضافة إلى حقيقة إن مناهج الشركات تجاه أنشطة ESG تختلف باختلاف الصناعات وفئات الأعمال, فمن الصعب مقارنة محتويات التقارير المتكاملة عبر الشركات, في ظل هذه الظروف توضيح خصائص أوصاف التقارير المتكاملة الجيدة والغرض من إنشاءها هو تقديم صورة كبيرة ومتكاملة لإدارة الأعمال وعملية خلق القيمة لأصحاب المصلحة إن الغرض الرئيس من التقرير المتكامل هو تقديم قصة إنشاء القيمة بناءً على المعلومات المالية وغير المالية (Tanaka & Tsuda,2022:1-5).

إن مجرد أدراك الشركات لأهمية الإبلاغ المتكامل (التقارير المتكاملة) عن المسؤولية الاجتماعية كما يشير (Aras& Williams .,2022:2) هو بحد ذاته يعتبر تطوراً في تقارير الشركات, وأصبح كثيُر من الشركات لا تسعى فقط للتواصل مع جمهور اقتصادي بحت بل ينصب تركيزها على الاتصال بجمهور أكثر اتساعاً له مصلحة في سماع قصة نجاح الشركة التي ترويها أنشطة الأعمال. فإن إنشاء قيمة مستدامة طويلة الأجل أكثر أهمية من تعظيم قيمة المساهمين على المدى القصير والتي أصبحت

[3] إدارة الأنطباع impression management أو إدارة التغيير وهو الجهد المبذول من قبل إدارة الشركة للتحكم والتأثير في إنطباعات الموظفين والعملاء حول الشركة والأعمال والمنتجات وذلك بخلق تصور إيجابي حول الشركة ومنتجاتها في إذهان العملاء. /https://hbrarabic.com

الغسل الاخضر (greenness) greenwashing الغسل الأخضر هو مفهوم يستخدم لوصف الموقف الذي تنفق فيه المنظمة المزيد من الوقت والمال على الإعلان عن نفسها على أنها صديقة للبيئة وهي غيرذلك. فقد تستخدام العديد من الأساليب لتضليل الجمهور أو إقناعه بأن منتجاتها وأهدافها وسياساتها مصممة لتعزيز بيئة ومجتمع مستدامين https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstrac

شعارًا للإدارة العليا في نهجها تجاه مهام الشركات في العقدين الماضيين, على الرغم من إن إدارة أصحاب المصلحة أصبحت أداة ذات أهمية قصوى للإدارة فأن السياسة والممارسات المحاسبية التي تركز على ممارسات إعداد التقارير المالية غير كافية لتبديد مخاوف أصحاب المصلحة.

ومن المتوقع إن تسهم التقارير المتكاملة في تحقيق أهداف مختلفة للوحدات ولأصحاب المصالح، وعلى وجه الخصوص: - (Guthrie, et al.,2020:2-3)

1- دعم المنظمات في إدارة المخاطر المختلفة
2- تحديد الفرص
3- ربط المخاطر بالاستراتيجيات التنظيمية
4- تطوير نماذج الأعمال
5- فهم الابعاد غير المالية التي تساهم في عملية خلق القيمة

وهذه الأهداف تعمل كحافز لتوسيع خطاب الإفصاح عن مخاطر الشركات من المخاطر المالية إلى المخاطر غير المالية، والتي تسمى أيضًا "المخاطر الاكبر". من خلال الكشف عن هذه المخاطر الاكثر أهمية، والتي لها آثار واسعة النطاق على المنظمات والمجتمع. يجب أن تكون المخاطر والفرص مجالا مهما للكشف عن المعلومات في ممارسات العلاقات الدولية. وبالتالي، فإن المزيد من البحث حول ممارسات الكشف عن المخاطر يفيد واضعي المعايير والمنظمين في تطوير المبادئ التوجيهية والمعايير، بما في ذلك العلاقة بين الكشف عن المخاطر وعملية خلق القيمة.

التركيز الوحيد على كسب المال يؤدي في النهاية إلى خسائر كبيرة لجميع الأطراف المعنية، بما في ذلك الشركة والحكومة والمستثمرين والعملاء كما يشير (Irvianti, et al, 2023:1) ونتيجة لهذا فإن الحكومة والسلطات المالية، بل وحتى أسواق الأوراق المالية تعطي الأداء التنظيمي قدراً أكبر من الاهتمام مقارنة بتأثيراته غير المالية. ومن أجل تلبية توقعات أصحاب المصلحة والجمهور العام، يصبح النمو المستدام، الذي يدعو إلى الكشف ليس عن القضايا المالية فحسب، بل أيضًا عن القضايا الاجتماعية والبيئية، ولذلك يجب على الشركات إعادة هيكلة عملياتها التجارية من أجل تزويد أصحاب المصلحة والمجتمع بالمنافع الاجتماعية، ونتيجة لذلك، يولي الجمهور المزيد من الاهتمام لكيفية تفاعل الشركات مع المجتمع وتتزايد متطلبات الإبلاغ, ويطالب المستثمرون وأصحاب المصلحة الاخرون بالمزيد من الشمولية بالمعلومات حول إمكانيات الشركة لخلق قيمة طويلة المدى وتأثيرها الاجتماعي الأوسع، لفهم النجاح على المدى الطويل وفرص الابداع المستقبلية بشكل أفضل.

ويرى الباحث إن الهدف العام للمحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات، فإن تقرير الإبلاغ المتكامل ينسجم تماما مع المستوى الأول من الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الذي يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المحاسبية. وإن التقارير المتكاملة تقدم معلومات

تحمل من الخصائص الاساسية والتعزيزية ما يجعلها ذات فائدة لجميع مستخدميها عند اتخاذ القرارات ذات الصلة ببناء قيمة للمنظمة ولجميع الأطراف الخارجية كالمساهمين وحملة الأسهم والموردين والمقرضين وغيرهم، والأطراف الداخلية الموظفون والإدارة وغيرهم. على الرغم من إن الإطار المفاهيمي لم يعالج موضوع المعلومات غير المالية في الفروض والمبادئ، الا إن متطلبات المستخدم التي تتغير تحت تأثير الاتجاهات الحالية في بيئة الأعمال، لا تتطلب عرض المؤشرات المالية في التقارير المحاسبية فقط، ولكن أيضًا يجب إن توفر المؤشرات غير المالية معلومات عن ممارسات الاستدامة اتجاه الاستهلاك الخالي من الهدر، وإضفاء الطابع المعلوماتي على المجتمع اتجاه تطوير أدوات الاقتصاد.

المبحث الثالث

قيمة الشركة في ظل جودة الإبلاغ المستدام

يتناول هذا المبحث قيمة الشركة و مفهومها والعوامل المؤثرة فيها وكيفية تأثيرها وأهمية قيمة الشركة للأطراف المختلفة سواء من داخل الشركة كالمديرين والإدارة والعاملين , أو من خارج الشركة كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين والمجتمع . وماهي علاقة الترابط بين قيمة الشركة واستدامتها وأثر الاستدامة في قيمة الشركة على المدى الطويل . واخيراً طرائق قياس قيمة الشركة.

1-3-3 الاستدامة وقيمة الشركة Sustainability and corporate value

تعتبر قيمة الوحدة الاقتصادية المحور الذي يدور حوله اتخاذ القرارات، فقيمة الوحدة من أبرز العناصر التي تحدد مدى كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية وفاعليتها فهي في الواقع إنعكاسُ لمدى كفاءة القرارات الإدارية والمالية لإدارة الوحدة الاقتصادية, سواء التي تختص في تحديد مجالات الاستثمار أو اقتنـاء الاصول أو بتحديد الهيكل المناسب لتمويل الوحدة الاقتصادية. فالمفهوم الحديث لقيمة الوحدة الاقتصادية كما يشير (كاطع) لا يركز على تحقيق الأرباح بقدر ما يركز على تعظيم القيمة، وإن الوحدة الاقتصادية هي شكل خاص من أشكال الاستثمار، يتوقع منها مضاعفة رأس المال المستثمر وزيادة قيمة المشروع الذي يمتلكه المستثمرون لأن الجوهر الاقتصادي لقضايا الملكية يرتبط ارتباطاً وثيقا بقضايا المنفعة، والقيمة المرتبطة بخصوصية الوحدة الاقتصادية، ففكرة "القيمة" بشكل عام تعود إلى تقدير المنفعة التي يتصورها أصحاب المصالح أو المستفيدين الاخرين، التي يمكن إن تكون ملموسة أو غير ملموسة، وبالنتيجة فإن تحديد القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، يعتمد على عوامل داخلية وأخرى خارجية (الثقافية، والدينية، والاقليمية) المتعلقة بالشخص الذي يقوم بالتقييم، التي يمكن إن تكون مستقرة أو تختلف على وفق المواقف المحيطة بالبيئة العاملة بها (كاطع، 2022: 99). وقد ظهر مفهوم خلق القيمة في منتصف التسعينيات كما يذكر (حال،2014 :56-57) باعتباره مفهوما استراتيجيا تم استخدامه في الولايات المتحدة الامريكية بشكل واسع كمعيار لأداء الإدارة ويقصد به خلق القيمة للمساهمين وأصحاب الملكية والعمل بهذا المعيار يعني وضع أصحاب الأموال أو المساهمين في مركز عملية اتخاذ القرار، وقد تزايدت أولوية الاهتمام بخلق قيمة لحملة الأسهم باعتبارهم من تحملوا المخاطرة، فإذا تمكنت الوحدة الاقتصادية من إنشاء قيمة لمساهميها فإن الأطراف الاخرى ستستفيد حتما من ذلك، حيث تتحقق مردودية من الاموال المستثمرة تفوق مختلف مصادر التمويل. من هنا يتضح إن الوحدة

التي تحقق ربحاً بالمفهوم المحاسبي ليست بالضرورة أنها تمكنت من إنشاء قيمة، مع إن الربح المحاسبي ياخذ في الحسبان تكلفة الاقتراض في حساب النتيجة، على الرغم من إن المنشأة المحققة للقيمة هي التي تستطيع تحقيق الربح بعد الأخذ بالاعتبار تكلفة الأموال الخاصة بالاقتراض. ويُعرف مصطلح القيمة المحققة لحملة الأسهم بعملية زيادة فوائد حملة الأسهم أي قيمة المنشأة لحملة الأسهم. لقد تعددت آراء الباحثين في تعريف قيمة الوحدة الاقتصادية وحسب منظور كل واحد منهم،إذ عرفها (الموسوي،92:2017) بأنها القيمة السوقية للأسهم العادية في سوق الأوراق المالية, في حين وضحها (Moreno,2019:39) على أنها مجموعة من السمات المرتبطة بالشركة ومحددة على أساس الاجراءات السابقة للشركة. ويتم قياسها كما يشير (عبد الرحمن2018: 36) إلى إن هناك طريقتان لقياس قيمة الشركة,

أولاً-القياس على أساس القيمة السوقية للأسهم المتداولة في حالة الشركات إذا كانت متداولة في سوق الأوراق المالية.

ثانيا- الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المالية إذا كان سعر الشركة السوقي غير متوفر و عندما تكون الشركة غير متداولة في سوق الأوراق المالية.

فقد عرف كل من (Bhatnagar& Bhullar .,2013:335) قيمة المنشأة من حيث الأداء فهي تمثل الأداء الماضي والحاضر والمستقبل فضلاً عن الفائدة طويلة الأجل للمستثمرين الذين يستثمرون في المنشأة ويتوقعون الحصول على عائد مرتفع من استثماراتهم في نهاية مدة العقد والتي سوف تعوض مخاطر استثماراتهم.

إن هذا التقييم للشركات الذي يعتمد على الجانب المالي يساعد غالباً المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويرى الباحث إن هذا المنهج لا يساعد متخذي القرارات في الظروف الحالية لبيئة الأعمال لتغير وجهة نظر مستخدمي التقارير المحاسبية حول المعلومات الملاءمة والمفيدة لاتخاذ القرار. فلم يعد المؤشر الاقتصادي كافيا لتمرير القرارات الاستثمارية بل أصبحت مؤشرات اخرى أكثر أهمية من المؤشر المالي.

إن قيمة المنشأة هو المحور الذي يتم من طريقه اتخاذ القرارات والتصرفات المالية وغير المالية لذلك تحول الهدف الاستراتيجي لكثير من المنشآت من تعظيم الربح إلى تعظيم قيمة المنشأة كهدف استراتيجي، ولتعظيم قيمة المنشأة هدف خاص يتميز بأمرين: - (ريسإن،2022: 85)

1- بشموليته ومراعاته لعناصر لم تتمكن إدارة المنشأة من مراعاتها مع هدف تحقيق تعظيم الربح، ومن تلك العناصر (المخاطرة، معدلات النمو، والتغير في القوة الشرائية)

2- إنها تقلل من الخلافات في السياسة المحاسبية وقابليتها في تقليل وتجنب تأثير هيكل رأس المال ولكونها شاملة تشمل المؤسسة بأكملها تمكن المستفيدين منها من استبعاد الاصول غير الأساسية.

فقد تحول التركيز من مجرد الإفصاح المحاسبي عن معلومات تتعلق بنشاط الشركة الاقتصادي وأرباحها إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء عبرالقوائم المالية أو وسائل الإبلاغ الاخرى، وفي الوقت الذي نجحت المحاسبة في توصيل معلومات ملاءمة وكافية عن مدى كفاءة الأداء المالي أو الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، فإن نجاحها في توصيل معلومات ملائمة وكافية عن مدى كفاءة المنشأة في الوفاء بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية سوف يساهم بلا شك في التأثير الهادف في سلوك متخذي القرارات في الوحدة الاقتصادية والذي سيؤثر بدوره بشكل مباشر على قيمة المنشأة، فالوحدة الاقتصادية لابد إن يكون لها نظام محاسبي يستطيع إن ينتج معلومات عن الأداء الاقتصادي والبيئي في إن واحد والإفصاح عنها لأصحاب المصلحة وبخاصة المستثمرين في الأسهم بما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في ضوء هذه المعلومات (فوده وأخرون،2019 :3).

2-3-3 مفهوم قيمة الشركة من منظور الاستدامة

The concept of company value from the perspective of sustainability

يؤكد (Giannetti) إن على إدارة الأعمال والمستثمرين فهم معنى "القيمة" من منظور مختلف إذا كان الهدف النهائي هو تحقيق أهداف التنمية المستدامة (SDGs). يجب إن تعمل استراتيجيات الأعمال الجديدة على متابعة أهداف الاستدامة والاستعداد لأنشاء أنظمة إنتاج أنظف وأكثر تعاونية محل الاساليب التقليدية المرتبطة بإدراك القيمة غير المتسق مع أداء الاستدامة الفعلي للشركات. غالبًا ما يكون تصور القيمة الذي عفا عليه الزمن والذي لا يزال مستخدما إلى حد كبير غامضًا ومجرّدًا ويفتقر إلى المزيد من النماذج والمؤشرات الموضوعية لتجنب الخيارات المضللة للاستثمارات في الشركات ذات المستويات المنخفضة من الاستدامة. يتم تقديم معلمات للتقييم الكمي لاستدامة الشركات لبدء المناقشات حول كيف يمكن للمستثمرين اتخاذ خيارات أفضل عند وضع أموالهم على تلك الشركات الاكثر استدامة حقًا, فهي ستدعم تحقيق أهداف الاستدامة أضافة إلى تحقيق الأرباح (Giannetti.et al.,2022:1-5). وبهذا الصدد يذكر (Bakhit. et al.,2019:2-11) منذ ثمانينيات القرن الماضي، اعتمدت ديناميكيات النمو وخلق القيمة قبل كل شيء على عناصر غير ملموسة مثل المعرفة، والافكار الجديدة، والاتصالات، والطرائق التنظيمية. ينبع مفهوم رأس المال غير المادي من ملاحظتين؛ الأولى هي الحاجة إلى تصور هذا الجزء الذي لا

يظهر في الميزانية العمومية للشركة. والثاني هو وجود فجوة متنامية مستمرة بين القيمة الدفترية للشركات وقيمتها السوقية، وهذه الفجوة هي القيمة الكامنة للشركة والتي لا تظهر في الميزنيات العمومية المالية. وقد يتجاهل المديرين إن هذه القيمة تشكل رأس المال غير المادي للشركة والذي لا يمكن تحيده بل يجب استغلاله. وبالمثل، تستخدم جميع الشركات رأس المال غير الملموس لضمان استمراريتها وتثمين رأس المال هذا دون إن تكون على علم به. في الواقع، أنه بمجرد إن تستخدم الشركة الوسائل لتحفيز موظفيها وتهتم بحمايتهم سواء على المستوى العملي أو الشخصي، فإن هذا يشكل وسيلة لتثمين رأس المال البشري. وكذلك عندما يتم اختيار الموظفين بناءً على معايير محددة، يمكننا ضمان نجاح الموظفين وبالتالي عمل الشركة. ويشير (رزق،2019: 4) لكل مؤسسة ثلاث قيم مختلفة هي: القيمة السوقية والقيمة الدفترية وقيمة التصفية، ولقد أظهرت الاختلافات بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للمنظمات عجزأُطر المحاسبة المالية التقليدية عن إظهار القيمة الحقيقية والمستقبلية لمنظمات الأعمال وذلك لأن وجود هذا الاختلافات يشير إلى إن هناك جزء من قيمة المؤسسة لم يتم التقرير عنه في التقارير المالية. ولقد أوضحت الدراسات في الادب المحاسبي المعاصر إن السبب في اتساع الفجوة بين القيمة السوقية والدفترية هو عدم الإفصاح عن ذلك الجزء من قيمة الشركة الذي يتحقق نتيجة استغلالها لرؤوس أموالها غير الملموسة. وفي سياق البحث الاكاديمي فقد اجتهد الكثير من الكتاب في تعريف قيمة المنشأة فمنهم من عرفها من خلال تعريف قيمة الاصل وربط تقيم المنشأة بقيمة الاصل (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من وراء اقتناء الاصل)، والاخر قيَم المنشأة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بالاضافة إلى التدفقات النقدية الحالية، أو أنها عملية تحديد القيمة الجارية للأصول وخصوم المنشأة في تأريخ معين، وغيرها من الاراء والتي تعكس جميعها قيمة المنشأة على أساس المعلومات المالية فقط التي تعكس بصورة أوضح وأدق الوضع المالي للمنشأة (فودة واخرون،2019: 19-20).

على ضوء ما تقدم يمكن القول إن معايير ومؤشرات قيمة الوحدات الاقتصادية كانت تتعلق بكفاءة وجودة الإبلاغ المالي من خلال القوائم المحاسبية ذات المعلومات المالية والتي يمكن قياس قيمة الشركة عن طريق ما تحتوي تلك القوائم من معلومات لأغراض التحليل المالي وما يخدم المحللين الماليين لقياس الآفاق المستقبلية للشركة، ولكن التغير في بيئة الأعمال ودخول العلاقات الدولية طرفاً في الأنشطة الاقتصادية أدى إلى زيادة الطلب على معلومات وبيانات اكثر تفصيلاً عن أنشطة الوحدات الاقتصادية التي اصبحت اكثر تعقيداً فمفهوم قيمة الشركة في ظل النمو الاقتصادي البحت غير مفهوم قيمة الشركة في ظل المتغيرات البيئية والاجتماعية وحاكمية

منظمات المجتمع على الأعمال التجارية والذي يتطلب تغير في الأنظمة والممارسات المحاسبية. فأصبحت قيمة الشركة مقرونة بالإبلاغ عن المعلومات غير المالية الدالَّة على تبني تلك الوحدة للمسؤولية الاجتماعية للشركات فضلاً عن المعلومات المالية، فالإبلاغ عن الاستدامة من شأنه إن ينشأ قيمة للشركة ويزيد من قيمة أسهمها على الأمد الطويل. تكمن أهمية القيمة هذه باعتبارها المتغير الرئيسي الذي يدفع الشركة إلى تغيير نموذج الأعمال ليكون أكثر استدامة وبالتالي أكثر جذباً للمستثمر.

3-3-3 تصور القيمة كمحفز للقرارات المتعلقة بالاستثمارات Perception of value as a catalyst for investment decisions

تتضمن نظرية القيمة مناهج مختلفة لفهم أفضل لكيفية ولماذا وإلى أي درجة يخصص البشر قيمة للأشياء، تحت مظلة الاقتصاد البيئي، تنقسم نظرية القيمة إلى نوعين؛ قيمة من نوع المانح وقيمة نوع المتلقي, في حين إن قيمة نوع المتلقي هي طريقة المحاسبة الرئيسية المستخدمة في الاقتصاد الكلاسيكي الجديد الذي يعكسه القيمة السوقية أو الرغبة في الدفع ، يجادل الاقتصاديون البيئيون ذوو الخلفية الأكثر منهجية بأن الثروة الحقيقية تنعكس فقط من خلال القيمة التي يحددها المانحون أو القيمة الفيزيائية الحيوية كمقياس لما هو مطلوب لأنشاء عنصر أو إنشاء خدمة أو ما يعرف أيضًا باسم القيمة المتصورة ، على أنه قيمة سلعة بناءً على مقدار ما يريده الناس أو يحتاجونه ، بدلاً من السعر الحقيقي الذي سيتم التعبير عنه من خلال الجهد الفعلي الذي يبذله المحيط الحيوي لجعلها متاحة. كيف يمكن تحقيق تصور القيمة المتوافق مع أداء الاستدامة الفعلي للشركات؟ يجب أن يكون هذا السؤال جوهر استراتيجيات الأعمال الفعالة التي تسعى إلى الاستدامة. الأدراك التقليدي للقيمة من قبل المستثمرين يجب أن يستبدل بالامر البيو فيزيائي، يجب استبدال العمل كالمعتاد بالاقتصاد الفيزيائي الحيوي لتجنب الأنهيار البيئي. لمواجهة القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية العالمية الحالية.(Giannetti. et al., 2022:1-5)

بدأ المستثمرون في استكشاف العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والاستثمار منذ أوائل التسعينيات، ووجد إن هناك علاقة إيجابية بين تفضيلات المستثمرين في الأسهم والمسؤولية الاجتماعية، وأظهر إن هذا التفضيل يرجع إلى الأداء طويل الأجل للاستثمار. ووجدوا إن المسؤولية الاجتماعية للشركات تضيف قيمة إلى المنظمة وتجذب بدورها المستثمرين، فهؤلاء لا يأخذون بعين الاعتبار أخلاقيات الشركات على وجه التحديد عند اتخاذ قرارات الاستثمار، بل يولون إهتماما أكبر للقيمة الاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية. في الوقت نفسه، المستثمرون يميلون إلى الاستثمار في الشركات ذات الأداء البيئي الافضل لأن الحكومة تدعم القروض المصرفية

للشركات وضريبة الدخل. الشركات ذات الأداء الجيد للمسؤولية الاجتماعية للشركات لا تتمتع فقط بعائدات أعلى من الأسهم، ومخاطر سوق أقل وقيمة أعلى للشركات، ولكنها تجذب أيضًا المزيد من الاهتمام من المستثمرين والمحللين (Yi Chen ,2020:1-6)

إن مفهوم الاستدامة الذي يشير إلى إدارة الأعمال الذي يمكن إن يوفر التوزيع العادل للموارد بين الأجيال وازدهار المجتمع الحاضر،واصبح تركيز الحكومات على كيفية بناء نظام شامل يدعم زيادة الدخل وتحسين مستوى التعليم والصحة وجودة الحياة العامة ويتطلب هذا النظام ضرورة إعادة توجيه الاستثمارات نحو التطور التكنلوجي بالاتساق مع الاحتياجات الحالية والمستقبلية ويرجع ذلك لأن الاهتمام بالحصول على التمويل للنمو الاقتصادي فقط واهمال كل من الجانب الاجتماعي وحماية البيئة سيؤدي إلى أن تكون كلفة التعويضات الاجتماعية والبيئية في الأجل الطويل أعلى من المنافع التي ستحقق في الأجل القصير (عبد المتعال& السيد مطأوع ، 2022 :6). وجاء في تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي (WEF,2022) هناك حاجة إلى تحول نموذجي من النمو اللامحدود إلى النمو المستدام المقيّد بتوفر الموارد المتجددة, إلى جانب تقليل مخاطر التفاوتات في الدخل التي من شأنها زيادة الاستقطاب والاستياء داخل المجتمعات، ونظراً لأن المستثمرين هم أصحاب رأس المال النقدي وإن أهم القرارات في العالم تستند بشكل شبه حصري على الجونب النقدية، فعليه يجب إن يكون التفكير المنهجي متجذراً في قرارات المستثمرين مما يسمح لهم بفهم أفضل لمعنى القيمة بناءاً على جانب المانحين (أي نوع المانح) والابتعاد عن إنشاء تصور للقيمة من منظور جانب المتلقي، وإن هذا التوجه سيوفر منظوراً قويا لكيفية عمل الاشياء على هذا الكوكب كسلاسل الإنتاج أو تخفيف المنتجات الثانوية المركزة، و قوانين الديناميكية الحرارية، وجهود الطبيعة لتجديد الموارد. ويبدو إن السوق يتجه في هذا الاتجاه من خلال البدء في فحص مؤشرات الاستدامة الفيزيائية الحيوية للشركات قبل اتخاذ قرارات بشأن أي منها يجب أن يتلقى استثمارات (Giannetti, et al., 2022:2)

لقد ذهب كل من (Gelles & Yaffe-Bellany., 2019:1) بعيداً في تحديد الجهة التي لها التأثير الاكبر في تحديد قيمة الشركة، كما جاء في الاعلأن الذي وقعهُ الرؤساء التنفيذيين للشركات التي تكون مجموعة (الدائرة المستديرة للأعمال) في آب عام 2019 إعلانا بأن قيمة المساهمين، باعتبارها الهدف الوحيد لشركاتهم، تضر باستمرارية شركاتهم على المدى الطويل. كما جاء في تقرير لصحيفة نيويورك تايمز: "لم يعد من الواجب أن تكون الوظيفة الأساسية للشركة هي تعزيز مصالح مساهميها" بأنه يجب على الشركات أيضًا الاستثمار في الموظفين وتقديم قيمة للعملاء. **بمعنى آخر إن قيمة الشركة في نظر المجتمع بكل أطرافه من الموظفين والعملاء يجب إن يُقدم**

على مصالح المساهمين وذلك لمصلحة كلا الطرفين الشركة والمستثمرين على المدى البعيد. فقد كان للمعطيات الجديدة في أسواق المال تأثير مباشر في تحويل توجه الشركات وإعادة ترتيب أولوياتها والبحث عن سبل جديدة تعزز ثقة المستثمرين في السوق ويتحقق عبر خلق القيمة للشركة، عن طريق التحسين المستمر للأنشطة والعمليات وغيرها من الممارسات التي تلبي معايير محاسبة الاستدامة من ناحية ومن جانب اخر الإبلاغ المتكامل عن تلك التحسينات وتأثيراتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وأثر هذا الإبلاغ في خفض حالة عدم اليقين وجذب المستثمرين. فالعائد المالي والتخفيف من المخاطر البيئية والمساهمة المجتمعية أضحت ثنائية المستثمرين التي تسعى لتحقيقها عند وضع استثماراتهم في المكان الصحيح، فقد يهتم شخص ما بشكل حصري بالأرباح الاقتصادية، في حين يهدف شخص آخر إلى تحقيق عوائد اقتصادية مع حماية البيئة والمجتمع.

4-3-3 الإبلاغ المتكامل وقيمة الشركة Integrated reporting and company value

الفكرة الأساسية للنموذج المقترح لإعداد التقارير المتكاملة هي إن الشركات تخلق قيمة ليس فقط من حيث العائد للمساهمين ولكن في شكل "رؤوس أموال" مختلفة، أي المالية والتصنيعية والفكرية والبشرية والاجتماعية والعلاقة، والطبيعية. إن عملية تقييم الوحدة الاقتصادية غالبا ما تكون معقدة للغاية، إذ تتعلق بمنهجية التقييم ونطاق الخبرة التي يحملها المقيَم فالقيمة السوقية الفعلية نادرا ما تحدد عن طريق الاصول الممتلكة لها، بل يجري التقييم الفعلي لعدد من العوامل المحيطة ذات التأثير بالوضع الاقتصادي للبلد، والحصة السوقية، واستراتيجية التطوير التي تتبعها الوحدة الاقتصادية في إدارة اعمالها، وكذلك الموارد البشرية المتوفرة لديها. وبالنتيجة فإن فوائد التقارير المتكاملة وتأثيراتها على قيمة الوحدة الاقتصادية يمكن ايجازها في الآتي :- (IIRC 2011)

التركيز والاتصال الاستراتيجي

التوجه المستقبلي للمعلومات

الاستجابة لمتطلبات أصحاب المصالح

الايجاز والموثوقية والأهمية النسبية

وبهذا الصدد يذكر(Aras &Williams,2022:9-11) يؤدي التفكير المتكامل إلى اتخاذ قرارات متكاملة وإجراءات تأخذ بعين الاعتبار خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل. فتفكير الإدارة بقيمة موظفيها، في نماذج محاسبة الموارد البشرية ومحاولة لفهم علاقة الموظف وصاحب

العمل من الناحية المالية لتذكير الإدارة بقيمة موظفيها والقيمة طويلة الأجل للاستثمار في مهاراتهم ورضاهم الوظيفي.

يُنظر إلى نموذج الأعمال[4]الذي ظهر في السبعينيات على أنه أداة متاحة للشركة لوصف منطق التنظيم الذي له قيمة في الأنشاء والتسليم والتقاط كما يذكر(Sinansari. et al.,2022:1-4) في كثير من الاحيان يرتبط نموذج العمل باستراتيجية الشركة ويجب إن يتغير إذا تغيرت استراتيجية الشركة، عندما يكون هناك ابتكار جديد للشركات يتطلب منها تطوير نموذج أعمالهم الخطي ليكون أكثر استدامة كي ينسجم مع الابتكار الجديد، يعتبر نموذج العمل المستدام تطورًا من نموذج الأعمال الخطي الحالي، ولكن يتصف بخصائص وأهداف تركز بشكل أكبر على (1) دمج المفاهيم والمبادئ والأهداف التي تهدف إلى الاستدامة، و (2) دمج الاستدامة في عرض القيمة وخلق القيمة والتسليم و / أو آلية الحصول على القيمة، و عندما قررت الشركة التحول إلى نموذج عمل مستدام ، فعادةً ما يكون ذلك بسبب إن لديها طريقة مبتكرة يمكن إن تضيف المزيد من القيمة إلى نموذج الأعمال. ويضيف إن هناك ثلاث حالات يعكسها منطق التفكير الاستراتيجي للشركات عن بناء القيمة التي تصبح مصدر ميزتها التنافسية، وهي: -

إنشاء القيمة وتعني كيفية وضع النظرية موضع التنفيذ

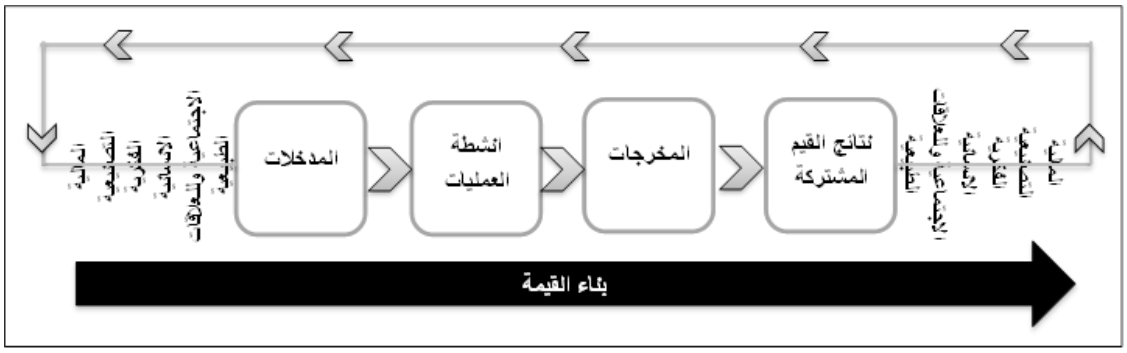
تسليم القيمة أي تقديم القيمة لأصحاب المصلحة

وآخرها الحصول على القيمة وتحقيق الايرادات والأرباح للشركة

الفكرة الاساسية لنموذج التقارير المتكاملة كما يرى كل من (Aras &Williams,2022:6-11) هي إن الشركات تخلق قيمة ليس فقط من حيث العائد للمساهمين ولكن في شكل "رؤوس أموال" مختلفة؛ المالية والمصنعة والفكرية والبشرية والاجتماعية والعلاقة و الطبيعية, وهذه تشكل قواعد الأداء حسب تصنيف IIRC. سيشكل كل هدف وحدة حساب أو صندوقاً مختلفاً. سيوفر التقرير المالي المستند إلى نظام المساءلة مقاييس مالية لمقدار الموارد التي استخدمها كل صندوق. وهكذا، مثلما تكشف الحكومات عن المبلغ الذي تم إنفاقه على السلامة العامة، والصحة والرفاهية، وإدارة النفايات، وما إلى ذلك، فإن الشركة ستكشف عما أنفقته في كل صندوق لإنجاز المياه النظيفة مثلاً، والطاقة النظيفة، إلخ. توفر نفقات الموارد هذه نوعين من المعلومات؛ أحدهما تمثيل نسبي لكيفية استخدام الشركة للموارد فعليا، أي هل تضع الشركة أموالها في مكانها الصحيح؟ ثانيا، يمكن تقييم مقاييس الأداء على طول كل من هذه الابعاد ماليا. ما هو العائد من كل دولار لكل بُعد؟

4-نموذج الأعمال هو إطار عمل مفاهيمي يساعد على ربط إستراتيجية الشركة أو (وجهة نظر الشركة في كيفية المنافسة)، بإنشطتها أو تنفيذ الاستراتيجية. يمكن إن يساعد إطار نموذج العمل في التفكير بشكل استراتيجي حول تفاصيل الطريقة التي تمارس بها الشركات أعمالها.

يشكل كل رأس مال كما هو مقترح في إطار IIRC مع أهدافه الفرعية صندوقًا منفصلاً يقدم تقارير عن الموارد المخصصة لذلك الصندوق والأنفاق الفعلي للموارد لتحقيق تلك القيمة الرأسمالية الخاصة. ويوضح الشكل التالي رؤوس الاموال المختلفة التي تنشأ الشركة القيمة من خلالها.



شكل (3-2) بناء القيمة

Source: Citation: Aras, G.; Williams, P.F. "Integrated Reporting and Integrated Thinking: Proposing a Reporting Model That Induces More Responsible Use of Corporate Power" Sustainability 2022, 14, 3277. https://doi.org/10.3390/su14063277 P:9 .

سيتم تصنيف نفقات الموارد هذه أيضًا على أنها تشغيلية أو رأسمالية، بحيث يتم تمييز الاصول الرأسمالية الملتزمة بكل "رأس مال" وبالتالي، يتم دمج المعلومات المالية المتعلقة بالتكلفة مع المعلومات غير المالية المتعلقة بالأنجازات المرتبطة بتحقيق قيمة كل رأس المال منها.

وكما جاء في إطار (IIRC,2021:19-21) لا يتطلب إطار IR اعتماد جميع فئات رؤوس الأموال المحددة أعلاه في التقرير المتكامل أو يتم تنظيمه وفقاً لها، ويحدد الإطار سببين رئيسين لتضمين رؤوس الاموال في التقرير؛ باعتبارها كجزء من الركيزة النظرية لمفهوم خلق القيمة أو الحفاظ عليها أو تآكلها، وكدليل ارشادي للتأكد من إن المنظمات تأخذ في الاعتبار جميع اشكال رأس المال التي تستخدمها أو تأثر عليها. فإن المنظمات التي تعد تقريرًا متكاملًا غير ملزمة بتبني هذا التصنيف.

رؤوس الاموال هي مخزونات ذات قيمة يتم زيادتها أو تخفيضها أو تحويلها من خلال أنشطة ومخرجات المنظمة. على سبيل المثال، يتم زيادة رأس المال المالي للمؤسسة عندما تحقق ربحًا، وتتحسن جودة رأس المال البشري عندما يصبح الموظفون مدربين بشكل أفضل. لم يتم إصلاح المخزون الاجمالي لرؤوس الاموال بمرور الوقت, هناك تدفق مستمر بين رؤوس الاموال وداخلها حيث يتم زيادتها أو نقصها أو تحويلها. على سبيل المثال، عندما تقوم منظمة بتحسين رأس مالها البشري من خلال تدريب الموظفين، فإن تكاليف التدريب ذات الصلة تقلل من رأس مالها المالي. التأثير هو إن رأس المال المالي قد تحول إلى رأس مال بشري. تتسبب العديد من الأنشطة في زيادة أو نقصان أو تحولات أكثر تعقيدًا بكثير من المثال أعلاه وتتضمن مزيجًا أوسع من رؤوس

الاموال أو المكونات داخل رأس المال (على سبيل المثال. استخدام المياه لزراعة المحاصيل التي تتغذى بها حيوانات المزرعة، وكلها مكونات لرأس المال الطبيعي). على الرغم من إن المنظمات تهدف إلى خلق قيمة عامة، الا إن ذلك قد ينطوي على تآكل القيمة المخزنة في بعض رؤوس الاموال، مما يؤدي إلى إنخفاض صافٍ في المخزون الاجمالي لرؤوس الاموال (أي تآكل القيمة). ويمكن توضيح مكونات رأس المال ومؤشرات الإبلاغ عنه في الجدول الاتي: -

جدول (3-3)
مكونات رأس المال ومؤشرات الإبلاغ عنها

رأس المال	مكوناته	مؤشرات الإبلاغ
رأس المال المالي	ما هو متاح لاستخدامه في إنتاج السلع أو تقديم خدمة. ويتم الحصول عليه من خلال التمويل مثل الديون أو حقوق الملكية أو المنح أو الناتجة عن العمليات أو الاستثمار	ارباح التشغيل، العائد على حقوق الملكية، العائد على الاصول، توزيعات الأرباح، ربحية السهم، نسبة التكلفة إلى الدخل، تكاليف التمويل، نسبة الديون، نسبة الاصول العقارية المرهونة
التصنيع	الاشياء المادية المصنعة (المتميزة عن الاشياء المادية الطبيعية) المتاحة للمنظمة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، بما في ذلك: البنايات - معدات - البنية التحتية (مثل الطرق والموانئ والجسور ومحطات معالجة المياه والصرف الصحي). غالبًا ما يتم إنشاء رأس المال المُصنَّع من قبل منظمات أخرى، ولكنه يشمل الاصول التي تصنعها المنظمة المبلغة للبيع أو عندما يتم الاحتفاظ بها لاستخدامها الخاص.	إجمالي الإنتاج، المدفوعات للدائنين، إجمالي الاحتياطيات، تقييم الاصول، نسبة الخسائر، نسبة التكلفة إلى الدخل، عدد الفروع، عدد مراكز البيانات، عدد معدات وأجهزة توصيل الخدمة، عدد متاجر التجزئة
الفكري	الاصول غير الملموسة التنظيمية والقائمة على المعرفة، بما في ذلك: - الملكية الفكرية مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر والبرمجيات والحقوق والتراخيص - "رأس المال التنظيمي" مثل المعرفة الضمنية والأنظمة والاجراءات والبروتوكولات.	عدد الابتكارات، عدد المنتجات الخدمات الجديدة، عدد التجارب والابحاث، طبيعة القوى العاملة، العلامة التجارية
البشري	كفاءات الافراد وقدراتهم وخبراتهم ودوافعهم للابتكار، بما في ذلك: - التوافق مع إطار عمل حوكمة المؤسسة، ونهج إدارة المخاطر، والقيم الاخلاقية ودعمها - القدرة على فهم وتطوير وتنفيذ استراتيجية المنظمة - الولاءات والدوافع لتحسين العمليات والسلع والخدمات، بما في ذلك قدرتها على القيادة والإدارة والتعاون.	عدد الموظفين المهرة وشبه المهرة والحرفيين، عدد المعاقين، عدد برامج التدريب و عدد المتدربين، تكاليف التدريب و التطوير، معدل دوران الموظفين الطوعي، معدل تكرار إصابات العمل الخطيرة، إنواع المكافئات، التنوع بين الجنسين

الاجتماعي والعلاقات	المؤسسات والعلاقات داخل المجتمعات والجماعات وفيما بينها أصحاب المصلحة والشبكات الاخرى، والقدرة على تبادل المعلومات لتعزيز الرفاه الفردي والجماعي. يشمل رأس المال الاجتماعي والعلاقات: - الاعراف والقيم والسلوكيات المشتركة - العلاقات مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، والثقة والاستعداد للمشاركة التي طورتها المنظمة وتسعى جاهدة للبناء والحماية مع أصحاب المصلحة الخارجيين - الاصول غير الملموسة المرتبطة بالعلامة التجارية والسمعة التي طورتها المنظمة - الترخيص الاجتماعي لمنظمة ما للعمل.	تكلفة برامج التثقيف، تكلفة برامج التعليم، الاستثمار الاجتماعي و العلاقات، الوظائف التي خلقها المشروع، الضرائب المباشرة و غير المباشرة المدفوعة، عدد برامج التوعية التربوية عدد حسابات العملاء النشطة، عدد الموردين، استطلاعات آراء العملاء، مجموع الشكأوى
رأس المال الطبيعي	رأس المال الطبيعي - جميع الموارد والعمليات البيئية المتجددة وغير المتجددة التي توفر السلع أو الخدمات التي تدعم الازدهار السابق أو الحالي أو المستقبلي للمؤسسة. ويشمل: - الهواء والماء والارض والمعادن والغابات - التنوع البيولوجي وصحة النظام البيئي.	جمالي استهلاك الطاقة، إجمالي إنبعاثات الكربون، إجمالي استهلاك الماء، مشاريع الاستثمار في الطاقة المتجددة، إجمالي مخلفات التعدين

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على IIRC 2021:20 والسيد رزق،سماح عاطف السيد,2020 " أثر الإفصاح عن رأس مال العلاقات على القيمة السوقية للشركة"مجلة البحوث المالية والتجارية, العدد4, الجزء الأول, المجلد 20,المقالة 4, من 71-92 ص11

ليست كل رؤوس الاموال ذات صلة أو قابلة للتطبيق على جميع المؤسسات. في حين إن معظم المنظمات تتفاعل مع جميع رؤوس الأموال إلى حد ما، قد تكون هذه التفاعلات بسيطة نسبيا أو غير مباشرة لدرجة أنها ليست مهمة بما يكفي لتضمينها في التقرير المتكامل. قد تصنف بعض المنظمات رؤوس الأموال بشكل مختلف. على سبيل المثال، قد تعتبر بعض المنظمات العلاقات مع أصحاب المصلحة الخارجيين والقيم غير الملموسة المرتبطة بالعلامة التجارية والسمعة، على أنها رؤوس أموال منفصلة أو جزءًا من رؤوس أموال أخرى على الرغم من تحديدهما كجزء من رأس مال اجتماعي. وبالمثل، تُعرّف بعض المنظمات رأس المال الفكري على أنه يشتمل على ما يعتبرونه رؤوس أموال بشرية و "هيكلية" و "علائقية". لذا يمكن القول إن قيمة الوحدة السوقية هي ما تعكسه قيمة الأصول غالبا والعوامل التي حققتها والناتجة عن إدارتها الفعالة، فالأسواق المالية تشبه الكائن الحي والمعلومات الجديدة التي تطرحها التقارير المتكاملة، تؤثر في اسلوب التقييم والقرارات الاستثمارية المتخذة من أصحاب المصالح (Miciuła. et aL.,2020:2). وبهذا الصدد يأكد (Davern.,2018:25) على أهمية المعلومات في القرارات الاستثمارية، فإن معلومات الإبلاغ المتكامل يتم استخدامها لتقييم الشركات التي يجب الاستثمار فيها. وقد تكون

لبعض المعلومات المفصح عنها تأثير سلبي على بعض أصحاب المصالح مثل بعض النتائج السلبية والتي تختار الإدرة عدم الكشف عنها والكشف عن النتائج الإيجابية فقط وإن هذه المعلومات المنحازة قد يؤثر في قيمة الشركة وثقة المستثمرين.

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث إن القيمة التي يقدمها الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية هي القيمة التي يبحث عنها المستثمرون ليتجنبوا حالة عدم التأكد السائدة في الأسواق المالية. وإن وجهة نظر أصحاب المصلحة عدا المساهمين، من (مستهلكين وموظفين وعامة الناس والجهات الحكومية وغيرها)، في أنشطة الشركات لها الأثر في تحديد قيمة الشركة، وهنا تتجلى قوة التأثير للبيانات والمعلومات التي تخص محاسبة الاستدامة والمبلغ عنها، في تعزيز قيمة الشركة لأنها توفر بيئة معلومات غنية وتتصف بخصائص عديدة من أهمها القدرة التنبؤية، دقة الارقام المحاسبية، الحد من عدم تماثل المعلومات، الحد من بعض ممارسات الإدارة المظللة كإدارة الأرباح، خفض مخاطر الافلاس، وهذا من شأنه إن يحفز المستثمر على تحمل أعلى سعر لأسهم الشركة وبالتالي يعزز من قيمتها. وعلى العكس فالمستثمرون يرون إن الشركات غير المسؤولة اجتماعيا لها درجة مخاطرة عالية كونها تواجه مستقبلاً غامضاً وغير مستقر.

3-3-5 قياس قيمة الشركة value company Measurement

يمكن قياس قيمة الشركة من عدة جوانب، أحدها سعر السوق لأسهم الشركة. يعكس سعر سوق الأسهم تقييم المستثمرين لآفاق الشركة كما هو وارد في التقرير المتكامل. وهناك طريقتان لقياس قيمة الشركة كما يرى (عبد الرحمن,2018: 36) وهما:-

أولاً- القياس على أساس القيمة السوقية للأسهم المتداولة في حالة الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية.

ثانيا- الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا كان سعر الشركة السوقي غير متوفر عندما تكون الشركة غير متداولة في سوق الأوراق المالية. وتشير القيمة السوقية الأعلى لأسهم الشركة إلى ارتفاع ربح المساهم، وبالتالي زيادة قيمة الشركة كما يذكر (Marita. et al., 2020:4) فكلما زادت القيمة السوقية لأصول الشركة مقارنة بالقيمة الدفترية لأصولها زاد استعداد المستثمرين لتقديم المزيد من التضحيات لامتلاك الشركة.

وأشارت الكثير من البحوث المحاسبية إلى مؤشرات يمكن استخدامها في قياس قيمة الشركة فقد حدد (الموسوي,2017: 95) أربع مؤشرات يمكن استخدامها في تعظيم قيمة الشركة هي :

1- مؤشر الميزة التنافسية: هي قدرة الشركة على جذب اكبر عدد ممكن من الزبائن في السوق من خلال طرح منتجات ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية وفي الوقت والزمان المناسبين دون التأثير في ربحية الشركة.
2- مؤشر الحصة السوقية: وهي تعبير عن مدى كفاءة أنشطة الشركة الإنتاجية والتسويقية والتي تنعكس آثارها على حجم مبيعاتها.
3- مؤشر العلامة التجارية: وهي العلامة التي تميز منتج شركة عن الاخرى في نفس قطاع الصناعة.
4- مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة: وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض، وهو مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي من حيث أنه مرتبط بثروة المساهمين على مدى الوقت.

فيما حدد (السعدي, 2021: 71-75) و(الغانمي,2017: 76-82) ثلاثة معايير ممكن إن تستخدم في تحديد قيمة الشركة وهذه مجموعة المعايير تتنوع على أساس الجهة القائمة بإجراء التقييم وهي:-

أولاً- المعايير الشخصية: - ويقصد بها المعايير التي توضح الرغبة والمنفعة المتبادلة بين البائع والمشتري، حيث يرغب البائع ببيع سلعته بأعلى ثمن ويريد المشتري الشراء بأقل سعر ممكن ويحدد السعر المتبادل بينهم عن طريق آلية التفاوض يتم عبرتحديد قيمة السلعة. وتتأثر مسألة المنفعة والرغبة بين البائع والمشتري بعدة عوامل منها.

أ- العوامل السيكولوجية (النفسية): فقد تكون لشهرة الوحدة الاقتصادية تأثير في جذب المستثمرين ومحفز على دفع مبلغ أعلى للوحدة الاقتصادية التي تتمتع بالشهرة الجيدة، إذ إن الشهرة تأخذ طابعاً اقتصادي حينما يتم ربطها باستمرارية الوحدة الاقتصادية.
ب- العوامل الاقتصادية: وهي من العوامل الأكثر تحديداً لقيمة الوحدة الاقتصادية لأنها تتصف بالندرة، فعندما تتميز الوحدة بنوع معين من المنتج وتوزيعه دون غيرها يؤدي إلى رفع قيمتها السوقية، وتبقى هذه العملية مرهونة على نحو ما برغبة المشتري في امكانية اعطاء قيمة للوحدة الاقتصادية التي يرغب بشراء منتجاتها أو شراء اسهمها ويتضح إن قيمة الوحدة الاقتصادية تتأثر برغبات المشتري ومقدار الفوائد التي يحصل عليها من الوحدة الاقتصادية.

ثانيا- معايير محاسبية: - وهي استخدام مخرجات النظام المحاسبي لاستخراج قيمة الوحدة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال عدة طرائق، منها القيمة المحاسبية، القيمة السوقية والقيمة المالية (قيمة الربح)، وتستخرج هذه القيم من خلال المعطيات التي توفرها القوائم المحاسبية عند نهاية الفترة المحاسبية للوحدة.

أ- القيمة المحاسبية accounting value: وهي تمثل صافي المركز المالي أو حقوق الملكية وتستخرج من طرح المطلوبات من الموجودات. ويمكن توضيح القيمة بالنسبة للشركات المساهمة من خلال احتساب القيمة الدفترية للسهم والتي تكون من خلال قسمة صافي حق الملكية على عدد الأسهم التي يتكون منها راس مال الوحدة ككل.

ب- القيمة السوقية Market value: وتحتسب من حاصل ضرب عدد الأسهم المملوكة للوحدة في السعر السوقي للسهم الواحد، وسعر السهم السوقي ناتج من معاملات البيع والشراء في أسواق المال وهذه القيمة للسهم تكون غير ثابتة وحسب عوامل السوق وظروف الشركة. ومن منظور آخر فإن مرور الزمن على هذا التقييم يؤدي إلى تشتت النتائج بسبب التطور الحاصل في الأسواق المالية فإن هذا التقييم قد لا يعبر عن القيمة السوقية من خلال الرؤية المالية، ولا تهدف نماذج التقييم إلى التعبير عن القيمة السوقية للأسهم فحسب، وإنما تهدف بشكل أساسي إلى تحديد العناصر التي تبين الخطر الذي يتحمله، حاملو محفظة الأسهم، إن الرسملة السوقّية للسهم تكون أعلى أو أقل من صافي المركز المالي لأن طريقة التقييم السوقية تعتمد على عدة عوامل.

ت- رسملة الأرباح Dividend capitalization تطورت الطرائق التي يستند إليها في احتساب قيمة الوحدة الاقتصادية وتحديد كلفة حقوق الملكية، إذ يمكن معرفة قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال: -

1- التقييم بواسطة الحصص: - يستند التقييم بواسطة الحصص إلى مقدار المبالغ التي يمكن الحصول عليها من السهم الواحد خلال فترة معينة والتي تتمثل بالقيمة الحالية لجميع الحصص التي يمكن استلامها خلال فترة غير محددة، إذ إن السهم يمنح حامله قيمة عادلة للتدفقات النقدية تعادل قيمة العوائد المتوقع الحصول عليها من السهم في المستقبل.

2- التقييم بواسطة الأرباح: - تقيم الوحدة بهذه الطريقة بواسطة الأرباح إلى مقدار التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها على مدى فترة غير محددة من الزمن، أي تستند إلى الربح الصافي الذي تقرره الوحدة وتعبر عن القيمة الحالية لجميع الأرباح الصافية المتوقع الحصول عليها.

ثالثاً- معايير اقتصادية: - إن الاساس الذي تستند هذه المعايير في حساب قيمة الوحدة هو إضافة قيمة إلى صافي المركز المالي عن طريق حساب ربحية الاستثمارات المادية، وتستخدم احدى الطرق التالية في حساب قيمة الوحدة الاقتصادية: -

أ- طريقة الشهرة المتحققة للوحدة: - تستند طريقة الشهرة في عملية الإحتساب إلى العناصر غير الملموسة، الكفاءات والمهارات الفنية التي تتمتع بها الوحدات الاقتصادية التي تؤدي إلى زيادة في قيمة الوحدة فهي تحتوي على السمعة الجيدة للوحدة الاقتصادية، أي أنها لا تستند على العناصر المالية فقط في تقييم الوحدات الاقتصادية، لكن هذا التقييم غالبا ما يفتقر إلى الموضوعية لأنه يعتمد على التقييم الشخصي في حساب قيمة الوحدة الاقتصادية فهو غالبا لا يعبر عن القيمة الحقيقية للوحدة.

ب- القيمة الاقتصادية المضافة EVA: - تعتمد هذه الطريقة على مقدار التغير في صافي الدخل بعد الضريبة من الأنشطة التشغيلية بعد طرح كلفة راس المال التي يتم استخدامها في إنتاج هذا الدخل وإن هذه الطريقة تدل على السياسة الإدارية الموثوق بها في حساب قيمة الوحدة الاقتصادية لأنها تعتمد على مبدئين اساسيين هما تعظيم القيمة لثروة المساهمين وهو الهدف الاساسي لأي وحدة اقتصادية، والاعتماد على حقيقة هي إن الأرباح ستكون في المستقبل اكبر من كلفة رأس المال. وما يميز هذه الطريقة عن الطرق المحاسبية التقليدية من حيث أنها تحتسب كلفة رأس المال(كلفة المديونية) مضافاً إليه كلفة رأس المال المملوك، فهي توضح دور الربح التشغيلي المتحقق بعد تغطية كلفة رأس المال.

ت- القيمة السوقية المضافة MVA :- تحتسب هذه الطريقة قيمة الوحدة من خلال الفرق بين ما يتم استثماره داخل الوحدة وبين ما يتم الحصول عليه من خلال بيع الأسهم بحسب سعر الفائدة السائد في السوق وقت البيع إذ أنها توضح مقدار الثروة التي يتم الحصول عليها من طريق استثمار رأس المال اضافة إلى ذلك يتم التقييم من قبل السوق لمدى فاعلية الإدارة في استخدام الموارد النادرة والرقابة عليها. تستخدم هذه الطريقة لاحتساب قيمة الوحدة الاقتصادية بواسطة إضافتها إلى رأس المال المستثمر بها وهي تعكس توقعات المستثمرين للإيرادات التي يتم الحصول عليها في المستقبل.

على ضوء ما تقدم لابد من الاشارة إلى أهمية تحقيق الأرباح وتعظيم القيمة لثروة المساهمين عند تحديد قيمة وحدة اقتصادية ما، فلا تتطور الشركات وتتوسع من غير الحصول على الأرباح وجذب المستثمرين من خلالها وبالتالي زيادة رأسمالها كي تحقق هدفها في التطور والنمو. ولاكن ما تفرضه بيئة الأعمال اليوم، إذ إن المعلومات أصبحت أكثر أهمية في تعظيم

قيمة الشركة من الجانب المالي وبالتالي فإن نقص الإبلاغ عن المعلومات غير المالية إلى مجتمع الاستثمار يمكن إن يؤدي إلى التقليل من قيمة الشركة، ولكن ما تبلَغ عنه الإدارة من خلال تقاريرها عن مؤشرات التزامها بمعايير الحفاظ على البيئة الطبيعية وصيانتها والمجتمع فضلاً عن الجانب الاقتصادي المتمثل بتحسين الثروة، أصبح هو المعيار الأهم الذي يبحث عنه المستثمرون عند دراسة خياراتهم الاستثمارية.

ويمكن توضيح بعض الطرائق والمؤشرات المستخدمة في قياس قيمة الشركة من حيث البعد المحاسبي أو البعد الاقتصادي والسوقي كما في الجدول الاتي: -

جدول (3-4) الطرائق والمؤشرات المستخدمة في قياس قيمة الشركة

مؤشرات قياس قيمة الشركة ذات البعد المحاسبي (المؤشرات المالية)	
معدل العائد على حقوق المساهمين ROE	يقيس نسبة ربح الشركة إلى حجم حقوق المساهمين فيها عن طريق قسمة صافي الربح على اجمالي حقوق المساهمين.
معدل العائد على المبيعات ROS	يقيس نسبة ربح الشركة إلى صافي المبيعات ويحتسب بقسمة صافي الربح بعد الفوائد والضرائب على صافي المبيعات.
معدل العائد على الاصول ROA	يشير إلى العلاقة بيت صافي الربح المتحقق وصافي الاصول المستثمرة ويدل على كفاءة استغلال الاصول من عدمها ويحتسب من ناتج قسمة صافي الربح بعد الفوائد والضرائب على صافي الاصول.
معدل العائد على الاستثمارROI	وهو من أكثر المقاييس المالية استخداما، ويقيس كفاءة الإدارة في توليد الربح من الأصول المتاحة وهو ناتج قسمة صافي الربح بعد الفوائد والضرائب على اجمالي الاصول.
ربحية السهم EPS	يعد احد المعايير في الحكم على القرارات الاستثمارية ويحتسب من قسمة صافي الربح بعد الفوائد والضرائب على عدد الأسهم.
معدل النمو RG	هو الزيادة المتتالية التي تحدث للشركة خلال فترة زمنية وهدف استراتيجي لاستمرار الشركة ويقاس من خلال متغيرين هما مقدار الأرباح المحتجزة والتي يعاد استثمارها في اصول جديدة ومعدل العائد المتوقع تحقيقه من تلك الاستثمارات الجديدة ويحتسب بناتج ضرب معدل الأرباح المحتجزة ومعدل العائد على المبيعات ومعدل دوران حق المساهمين.
قيمة محاسبية	وتتمثل القيمة المحاسبية بصافي المركز المالي أو حقوق الملكية والتي تستخرج من خلال طرح المطلوبات من الموجودات
مؤشرات قياس قيمة الشركة ذات البعد الاقتصادي والسوقي	

الشهرة المتحققة للوحدة	تستند في عملية الإحتساب إلى العناصر غير الملموسة, الكفاءات والمهارات الفنية التي تتمتع بها الوحدات الاقتصادية التي تؤدي إلى زيادة في قيمة الوحدة فهي تحتوي على السمعة الجيدة للوحدة الاقتصادية ولكنها تفتقر إلى الموضوعية لاعتمادها على التقييم الشخصي
القيمة الاقتصادية المضافة EVA	يدل المؤشر على قيام المديرين بزيادة ثروة الملاك وليس تعظيم الربح ويحسب بالمعادلة: صافي الأرباح التشغيلية بعد الضرائب – تكلفة رأس المال المستثمر.
القيمة السوقية Market value	يتم حسابها من حاصل ضرب القيمة السوقية للسهم X عدد الأسهم المتداولة.
رسملة الأرباح Dividend capitalization	يمكن معرفة قيمة الشركة من خلال الأرباح بطريقتين هما طريقة الحصص المتمثلة بالقيمة الحالية لجميع الحصص والتي يمكن استلامها خلال فترة غير محدودة، وطريقة الأرباح التي يجب أن تحدد مسبقاً الغاية والجهة التي تحتاجها، فهل الغرض الاستخدام الداخلي أو لأغراض المستثمرين والمساهمين ولكل منها معادلته الخاصة بها.
القيمة السوقية المضافة MVA	توضح هذه الطريقة القيمة السوقية المضافة من خلال الفرق بين ما يتم استثماره داخل الوحدة وبين ما يتم الحصول عليه من خلال بيع الأسهم بحسب سعر الفائدة السائد في السوق وقت البيع = القيمة البيعية للأسهم – القيمة الدفترية للأسهم عند الاغلاق
مؤشر Tobin s ‘q	يستخدم لتحديد قيمة الشركة من خلال قياس الأداء السوقي للشركة وهي نسبة القيمة السوقية للشركة على تكلفة الإحلال أو تكلفة استبدال الأصول.

اعداد الباحث بالاعتماد على (الغانمي ,2017: 76-82) و (السعدي,2021:71-75) و (البطاط,2021:81) .

هناك العديد من النسب التي يمكن استخدامها لقياس قيمة الشركة، أحدها مؤشر Tobin's Q. يوفر هذه المؤشر أفضل المعلومات فهو يفسر ظواهر مختلفة في أنشطة الشركة، مثل الاختلافات المقطعية في اتخاذ قرارات الاستثمار والتنويع, تتضمن Tobin’s Q جميع عناصر الدَين ورأس مال الشركة، لذا فإن قيمة Tobin's Q الأكبر تُظهر إن الشركة لديها آفاق نمو جيدة. حيث تزيد القيمة السوقية لأصول الشركة مقارنة بالقيمة الدفترية لها، ويزداد على اثرها استعداد المستثمرين لتقديم المزيد لإمتلاك الشركة، على الرغم من استخدام هذا المقياس كمؤشر اقتصادي، الا إن هناك بعض الاراء التي تقول إن هذا المؤشر يمكن إن يصف الاستجابة للمعلومات غير المالية ايضاً

(Marita.et al.,2020: 2-9). تم تقديم هذا النموذج من قبل Tobin كمقياس للتنبؤ بالربحية المستقبلية للاستثمار الرأسمالي سواء كان بالزيادة أو النقصان، وتقدير قيمة الشركة وقياس أدائها من منظور المستثمرين. وهي تمثل نسبة المقارنة بين القيمة السوقية لأصول الشركة على قيمتها الاستبدالية. وتم استخدام هذه الطريقة من قبل James Tobin عام 1969 إذ تمثل واحدة من نماذج التقييم الأكثر قبولا وذلك لسهولة حسابها وتفسيرها (السعدي,2021: 77). يعد هذا النموذج من أهم النماذج المستخدمة لقياس رأس المال المرتبطة بتكلفة رأس المال وقام (Tobin) بتطوير هذا النموذج كمقياس للتنبؤ بقرارات الاستثمار المستقلة في عوامل الاقتصاد الكلي مثل سعر الفائدة. (الحسناوي وطاهر, 2021: 3-5). وتشير معادلة Tobin إذا كانت قيمة أسهم الشركة مرتفعة، فستكون قيمتها مرتفعة أيضًا. يمكن قياس قيمة الشركة باستعمال Tobin's Q ، وهو إجمالي قيمة سوق الأوراق المالية والقيمة السوقية للرافعة المالية مقسومة على القيمة الدفترية لأصول الشركة. يستخدم Tobin's Q لقياس مقدار قيمة الشركة من خلال زيادة أسعار الأسهم المحتملة، والإدارة المحتملة للإدارة المالية للشركة، وفرص الاستثمار المحتملة التي ستنمو (Faozi & Ghoniyah.2019: 3). تم توظيف Tobin q بشكل خاص من قبل شركات التصنيع لشرح عدد من ظواهر الشركات المتنوعة؛ العلاقة بين ملكية الأسهم الإدارية وقيمة الشركة, العلاقة بين الأداء الإداري ومكاسب عرض العطاء ، وفرص الاستثمار واستجابات العطاءات ، وسياسات التمويل والأرباح والتعويض، وتم استخدام المعادلة لتحقيق الاتساق بين الطرائق بسبب ميزاتها المبسطة. هي النسبة بين القيمة السوقية لأصول الشركة وقيمة استبدال تلك الاصول محسوبة على النحوالتالي(Wolfe.2003 2-3) ; (Alajlani & Posecion., 2018: 3)

$$\textbf{Tobin 's Q} = (\textbf{MVE} + \textbf{PS} + \textbf{DEBT}) / \textbf{TA}$$

فقد بين كل من (Faozi & Ghoniyah.2019: 3).و (البطاط.2022: 93) و(السعدي.2021: 77) أنه كلما كان أداء وأسعار أسهم الشركة عالية فإن قيمتها ستكون عالية و يمكن قياس قيمة الشركة باستعمال (Q) من طريق توقع زيادة أسعار الأسهم وأداء الشركة الجيد وزيادة فرص الاستثمار، إن معايير التقييم هي كما يلي : $Q > 1$. تعني إن الإدارة نجحت في إدارة الشركة وبالتالي هناك إمكانية نمو عالية، $Q = 1$. في حالة متوسطة أي إن الإدارة في حالة ركود في تشغيل أصولها، أما $Q < 1$ أي إن الشركة مقيمه بأقل من قيمتها الحقيقية بمعنى فشلت الإدارة في تشغيل أصول الشركة.

MVS Market value of all outstanding stock = سعر السهم عند الاغلاق (نهاية السنة) × عدد الأسهم العادية المكتتب بها.

PS = القيمة النقدية للأسهم الممتازة القائمة للشركة.

DEBT = قيمة المطلوبات قصيرة الأجل مطروحاً منها الاصول قصيرة الأجل ومضافاً لها القيمة الدفترية للمطلوبات طويله الأجل.

TA = القيمة الدفترية لإجمالي اصول الشركة

وسيتم استخدام المعادلة أعلاه في الجانب العملي في قياس قيمة الشركات عينة البحث وأدائها.

الفصل الرابع : تحليل تأثير تطبيق معيار FB-MP في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة

يتناول هذا الفصل بمباحثة الخمس الجانب العملي والتطرق إلى بعض الجوانب المرتبطة بسوق العراق للأوراق المالية من حيث النشأة والتطور والأهداف والشركات المدرجة فيه ومنها شركات القطاع الزراعي كمجتمع للبحث واختيار بعض الشركات منها كعينة للبحث لغرض تحليل وقياس مدى التزامها بتطبيق معيار الاستدامة الخاص بها, معيار (FB-MP) من معايير محاسبة الاستدامة (SASB) وأثر ذلك في جودة الإبلاغ في تقاريرها المحاسبية , وعلى قيمة الشركة, واستخراج النتائج المطلوبة.

المبحث الأول : نبذة عن سوق العراق للأوراق المالية وشركات القطاع الزراعي المدرجة فيه.

المبحث الثاني : قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في الشركات الزراعية وفق معيار الاستدامة FB-MP .

المبحث الثالث: قياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث

المبحث الرابع : المبحث الرابع: تطبيق (Tobin 's Q) لقياس قيمة الشركات عينة البحث

المبحث الخامس : اختبار فرضيات البحث

المبحث الأول : نبذة عن سوق العراق للأوراق المالية وشركات القطاع الزراعي المدرجة فيه

4-1-1 نشأة سوق العراق للأوراق المالية

في العقد الثالث من القرن العشرين وتحديداً في بداية عام (1932) صدر أول تشريع قانوني لأنشاء سوق العراق للأوراق المالية خلال العهد الملكي , ولكنه لم يرى النور حتى بداية التسعينات إذ أسس سوق للأوراق المالية يطلق عليه أسم سوق بغداد للأوراق المالية (الابراهيمي,2019:121). تأسس بموجب القانون المرقم (24) لسنة (1991), وقد مارس نشاطه للمدة من (1992-2003) وقد أُغلق السوق بقرار من مجلس إدارة السوق في (19\3\2003) وكان سوقاً حكوميا أدرج فيه (113) شركة عراقية مساهمة خاصة ومختلطة من مختلف القطاعات واستطاع إن يستقطب معدلات تداول سنوية عالية تجاوزت (17) مليون دينار. وبعدها أسس في بغداد سوق العراق للأوراق المالية على وفق القانون الصادر في(18) نيسإن والمرقم (74) لسنة 2004 ليُنشئ مؤسستين مهمتين في القطاع رأس المال في العراق هما 1- سوق العراق للأوراق المالية (ISX) . 2- هيأة الأوراق المالية العراقية.

وتم افتتاح السوق رسميا في 24 حزيران 2004 . ويُعد مؤسسة مالية مستقلة مالياً وإدارياً يخضع لرقابة هيأة الأوراق المالية ويعمل بموجب القواعد والتعليمات الصادرة عنها (البطاط ,2021: 88). وهيأة الأوراق المالية هي جهة رقابية منظمة لسوق رأس المال وتتمتع بالإستقلال المالي والإداري والهدف من إنشائها حماية المستثمرين بالأوراق المالية في السوق وتنظيم سوق رأس المال وتطويره بما يكفل تحقيق العدالة والكفاءة والشفافية وحماية السوق من المخاطر التي قد يتعرض لها, ويقوم على إدارة الهيأة والإشراف عليها مجلس مختص ويناط بهذا المجلس مهام عديدة لتحقيق الأهداف وتشمل إعداد مشاريع القوانين والأنظمة وإصدار التعليمات والموافقة على التعليمات والأنظمة الداخلية الخاصة بأسواق المال ومركز الإيداع ومنح التراخيص للأسواق وشركات الوساطة والموافقة على إدراج الأوراق المالية في السوق https://www.isc.gov.iq/ وإن رؤية تطوير سوق العراق للأوراق المالية تكون على وفق النظم القانونية وتأسيس الشركات المساهمة وتشجيع الاستثمار بالأوراق المالية أضافة إلى الأهداف المتعلقة بالأسواق العربية الناشئة. اما بالنسبة إلى الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ولجميع القطاعات يمكن توضيحها عبر الجدول الآتي

الجدول (4-1) القطاعات وعدد الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة (2022)

أسم القطاع	عدد الشركات المدرجة
المصارف	46
التأمين	5
الاستثمار	9
الخدمات	10
الصناعة	25
الفنادق والسياحة	9
الزراعة	7
الاتصالات	2
التحويل المالي	17

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات السوق
https://www.isc.gov.iq/upload/2022/04/28/626a27f798133.pd

4-1-2 مجتمع البحث وكيفية اختياره :

تم اختيار مجتمع البحث من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ضمن قطاع الزراعة والبالغ عددها (7) شركات كما في الجدول (4-2) إذ اختيرت عينة البحث من (4) شركات من شركات القطاع الزراعي المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من (2016-2022) من حيث توفر بياناتها المالية, بعد استبعاد (3) شركات للأسباب الموضحة في الجدول أدناه. والتي يمكن من طريق بياناتها المتوفرة وتقارير الإدارة وتقارير التدقيق المرفقة, دراسة وتحليل مدى الإفصاح عن معيار الاستدامة (FB-MP) الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان و من خلال الموضوعات العشرة التي يتطلبها المعيار المذكور و حسب المؤشرات الخاصة بكل موضوع قياس و الصادرة من مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لسنة (2018) والمحدثة في سنة (2023) والخاصة بصناعة اللحوم والدواجن والألبان. والموضحة في الملحق (1). وسنتطرق في المبحث الثاني من هذا الفصل إلى قياس مدى التزام الشركات عينة البحث بهذا المعيار. وقياس جودة الإبلاغ في قوائمها المالية استناداً إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة والتي جاءت بها معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) ومن طريق عدد من مؤشرات القياس والموضحة في الملحق رقم (2). وكما موضح في المبحث الثالث من هذا الفصل. وفي الجدول الآتي يمكن توضيح الشركات بحسب تأريخ تأسيسها وإدراجها في السوق المالية ورأس مال الإدراج لها خلال مدة البحث .

جدول رقم (4-2)
الشركات عينة البحث وتأريخ إدراجها ورأسمالها

اسم الشركة ورمزها	تأريخ التأسيس	تأريخ الادراج	رأس المال الادراج دينار	رأس المال المدرج في مدة البحث دينار	نسبة المساهمة	أسباب الإستبعاد
الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي AMAP	25\3\1991	4\9\2004	4101300000	20506500000	100% مساهمة خاصة	مبحوثة
الاهلية للإنتاج الزراعيAAHP	6\9\1994	15\6\2005	575000000	575000000	100% مساهمة خاصة	مبحوثة
العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية AIPM	13\6\1987	3\8\2005	400000000	5000000000	مساهمة مختلطة 53,906% حكومي	مبحوثة
العراقية للمنتجات الزراعية AIRP	29\5\1984	4\9\2004	360000000	360000000	مساهمة مختلط 36% حكومي	مبحوثة
الشرق الأوسط لإنتاج الاسماك AMEF	9\8\1994	3\8\2004	300000000	300000000	100%	غير مشمولة بالمعيار موضوع البحث
العراقية لإنتاج البذور AISP	10\5\1989	4\9\2004	16380000000	20000000000	100%	كذلك
الريباس للدواجن والأعلاف AREB	4\8\2015	15\4\2020	30000000000	30000000000	100%	ادرجت في السوق سنة 2020

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على https://www.isc.gov.iq/index.php

وعليه تتمثل الشركات عينة البحث في اربعة شركات فقط:-

1- الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي قطاع خاص
2- الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي قطاع خاص
3- الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية قطاع مختلط
4- الشركة العراقية للمنتجات الزراعية قطاع مختلط

ومن الملاحظ إن الشركات عينة البحث كانت قد أُنشأت في العقد التاسع والعاشر من القرن الماضي وقد مارست نشاطها الزراعي الذي أنشأت من أجله وتطورت وحققت أرباح فاقت أضعاف رأس مالها في الفترة الممتدة من تأريخ قيامها حتى عام 2003 , وحسب تقارير إدارة تلك الشركات, ولكن بعد هذا التأريخ وما رافقها من أحداث أدت إلى توقف الشركات عينة البحث من مزأولة إنشطتها التشغيلية الاساسية والتحويل إلى الأنشطة الاستثمارية.

المبحث الثاني : قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في الشركات الزراعية وفق معيار الاستدامة FB-MP

يتناول هذا المبحث قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات موضوعات الاستدامة المتعلقة بأبعاد محاسبة الاستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة) الخاصة بمعيار FB-MP المتعلق بصناعة اللحوم والدواجن والألبان ، سيتم مراجعة وتحليل القوائم المالية للشركات الزراعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للمدة من 2016 إلى 2022 فضلاً عن تقسيم الإفصاح عن المعلومات المذكورة أعلاه .

4-2-1 آلية احتساب مستوى الإفصاح عن المعلومات غير المالية وفق معيار FB-MP

يمكن توضيح طريقة احتساب مستوى الإبلاغ لمعيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) فقد حدد مجلس معايير محاسبة الاستدامة في هذا المعيار (10) موضوعات رئيسة عن الاستدامة، كما تضم هذه الموضوعات مجموعة من المؤشرات الفرعية عددها (24) مؤشر، ويمثل كل مؤشر من هذه المؤشرات متطلب من متطلبات الإفصاح التي سيتم على أساسها قياس مدى الإفصاح عن المعلومات غير المالية ، فضلاً عن مقاييس النشاط والمتضمنة موضوعين لكل منها مؤشر واحد والموضحة في الملحق (1). والجدول (4-3) يوضح موضوعات الاستدامة ومؤشراتها المطلوب الإفصاح عنها وموضوعات مقاييس النشاط الخاصة بها.

جدول (4-3) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها

	موضوعات الاستدامة	المؤشرات
أولا	إنبعاثات غازات الاحتباس الحراري	2 مؤشر
ثانيا	إدارة الطاقة	1 مؤشر
ثالثا	إدارة المياه	3 مؤشر
رابعا	استخدام الاراضي والآثار البيئية	3 مؤشر
خامسا	سلامة الغذاء	4 مؤشر
سادساً	استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني	1 مؤشر
سابعاً	صحة وسلامة القوى العاملة	2مؤشر
ثامناً	الاعتناء بالحيوان ورعايته	3مؤشر
تاسعاً	الاثار البيئية والاجتماعية لسلسلة التوريد الحيوانية	2مؤشر
عاشراً	مصادر الأعلاف الحيوانية	3مؤشر
المجموع		24مؤشر

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على معيار الاستدامة الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان (FB-MP,2023)

جدول (4-4) موضوعات مقياس النشاط

موضوعات مقياس النشاط	عدد المؤشرات
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	مؤشر واحد
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة , نسبة الإستعانة بمصادر خارجية	مؤشر واحد

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على معيار الاستدامة الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان (FB-MP,2023)

سيتم قياس مستوى الإفصاح للشركات عينة البحث وفق المعادلة الاتية:-

المتطلبات المفصح عنها ÷ إجمالي المتطلبات × 100%

4-2-2 ثانيا : مستوى الإفصاح في الشركات عينة البحث

4-2-2-1 أولاً- الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي

جدول (4-5) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي

التفاصيل		المتطلبات المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)						
موضوعات الاستدامة	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1)إنبعاثات الغازات	أولا	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
2)إدارة الطاقة	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
3)إدارة الماء	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
	ثانيا	1	1	1	1	1	1	1
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3 مؤشرات	2	2	2	2	2	2	2
4)استخدام الاراضي والتأثيرات البيئية	أولاً	0	1	1	1	1	1	1
	ثانيا	1	1	1	1	1	1	1
	ثالثاً	0	1	1	1	1	1	1
المجموع	3مؤشرات	1	3	3	3	3	3	3
5)سلامة الغذاء	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
	رابعاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	اربع مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
6)استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني	مؤشر ولحد فقط	0	0	0	0	0	0	0
7)سلامة وصحة القوى العاملة	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	1
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	1
8)الاعتناء بالحيوان ورعايته	أولا	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
9)الآثار البيئية والاجتماعية لسلسة توريد الحيوان	أولا	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
10)مصادر الحيوان والأعلاف	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	3مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1

اجمالي المؤشرات وعدد المفصح عنها سنويا من 24مؤشر	6	8	8	8	8	8	9
قياس الإبلاغ عن معيار الاستدامة السنوي 100%	0.25	0.333	0.333	0.333	0.333	0.333	0.375

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

جدول (4-6) موضوعات مقاييس النشاط للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي وفق معيارFB-MP

موضوعات مقياس النشاط	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة, نسبة الاستعانة بمصادر خارجية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع الكلي	26 مؤشر	7	9	9	9	9	9	10
نسبة الإبلاغ الكلية	100%	0,27	0.35	0.35	0.35	0.35	0.35	0.38
المعدل العام للإبلاغ عن مؤشرات معيار الاستدامة FB-MP للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي للفترة من (2016-2022) 0.343								

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

يتضح من الجدولين (4-5)-(4-6) اللذين يتعلقان بمؤشرات معيار الاستدامة الخاص بالشركات تصنيع اللحوم والدواجن والألبان والذي جرى تطبيقها على القوائم المالية للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي المبلغ عنها والمنشورة من قبل هيأة الأوراق المالية وعلى موقع سوق العراق للأوراق المالية، إذ يتضح من الجدولين المذكورين، أنه على الرغم من تدني نسبة الإبلاغ عن متطلبات معيار الاستدامة (FB-MP) في القوائم المالية للشركة الاهلية (27%) إلا إن النسبة قد تحسنت بعد عام 2016بشكل ملحوظ (35%) ، بعد إن كانت تعد قوائمها على وفق المعايير الدولية ، ومن ثم ارتفعت النسبة في سنة 2022 لتصل إلى (38%) .

4-2-2-2 ثانيا : الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي

جدول (4-7) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن والألبان للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي

التفاصيل		المتطلبات المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)						
موضوعات الاستدامة	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1)إنبعاثات الغازات	أولا	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
2)إدارة الطاقة	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1

3)إدارة الماء	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
	ثانيا	1	1	1	0	0	0	1
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3 مؤشرات	2	2	2	1	1	1	2
4)استخدام الاراضي والتأثيرات البيئية	أولاً	0	1	0	0	0	0	1
	ثانيا	1	1	0	0	0	0	1
	ثالثاً	0	1	0	0	0	0	1
المجموع	3مؤشرات	1	3	0	0	0	0	3
5)سلامة الغذاء	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
	رابعاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	أربعة مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
6)استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني	مؤشر ولحد فقط	0	0	0	0	0	0	0
7)سلامة وصحة القوى العاملة	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
8)الاعتناء بالحيوان ورعايته	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
9)الآثار البيئية والاجتماعية لسلسة توريد الحيوان	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
10)مصادر الحيوان والأعلاف	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	1
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	1
اجمالي المؤشرات وعدد المفصح عنها سنويا من 24مؤشر		5	7	4	3	3	3	8
قياس الإبلاغ عن معيار الاستدامة السنوي 100%		0.21	0.29	0.17	0.125	0.125	0.125	0.333

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

جدول (4-8) موضوعات مقاييس النشاط للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني و الزراعي وفق معيارFB-MP

موضوعات مقياس النشاط	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة, نسبة الاستعانة بمصادر خارجية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع الكلي	26 مؤشر	6	8	5	4	4	4	9
نسبة الإبلاغ الكلية	100%	0,23	0.31	0.19	0.154	0.154	0.154	0.35
المعدل العام للإبلاغ عن مؤشرات معيار الاستدامة FB-MP للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني و الزراعي للفترة من (2016-2022) 0.22								

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

يتضح من الجدولين (4-7),(4-8) اللذين يتعلقان بمؤشرات معيار الاستدامة والذي جرى تطبيقها على القوائم المالية للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني و الزراعي المبلغ عنها والمنشورة من قبل هياة الأوراق المالية , إن نسبة الإبلاغ عن متطلبات معيار الاستدامة (FB-MP) في القوائم المالية للشركة الحديثة كانت في عام 2016(23%) ثم ارتفعت إلى (31%) عام 2017الا أنها إنخفضت بشكل كبير عام 2018 واستمرت بالأنخفاض للأعوام اللاحقة بسبب توقف الشركة عن نشاطها الاساسي الذي إنشأت من اجله فلم تبلغ عن الكثير من متطلبات معيار الاستدامة FB-MP , ثم تضاعفت نسبة الإبلاغ عن الاستدامة في عام 2022 عن الاعوام السابقة بفضل تشغيل الشركة لبعض مشاريعها المتوقفة. ومن الجدير بالذكر, أنه على الرغم من تدني نسبة الإبلاغ عن الاستدامة في الشركة الا أنه يلاحظ إمكانية قياس مدى التزام الشركات عينة البحث بتطبيق موضوعات معيار الاستدامة FB-MP .

4-2-2-3 ثالثاً- الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية مساهمة مختلطة

جدول (4-9) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي

التفاصيل		المتطلبات المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)						
موضوعات الاستدامة	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1)إنبعاثات الغازات	أولا	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0

2)إدارة الطاقة	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
3)إدارة الماء	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
	ثانيا	1	1	1	1	1	1	1
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3 مؤشرات	2	2	2	2	2	2	2
4)استخدام الاراضي والتأثيرات البيئية	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
5)سلامة الغذاء	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
	رابعاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	اربع مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
6)استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني	مؤشر ولحد فقط	0	0	0	0	0	0	0
7)سلامة وصحة القوى العاملة	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
8)الاعتناء بالحيوان ورعايته	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
9)الاثار البيئية والاجتماعية لسلسة توريد الحيوان	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
10)مصادر الحيوان والأعلاف	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
اجمالي المؤشرات وعدد المفصح عنها سنويا من 24مؤشر		3	3	3	3	3	3	3
قياس الإبلاغ عن معيار الاستدامة السنوي 100%		0.125	0.125	0.125	0.125	0.125	0.125	0.125

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

جدول (4-10) موضوعات مقاييس النشاط للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية وفق معيارFB-MP

موضوعات مقياس النشاط	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة, نسبة الاستعانة بمصادر خارجية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع الكلي	26 مؤشر	4	4	4	4	4	4	4
نسبة الإبلاغ الكلية	100%	0,154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154
المعدل العام للإبلاغ عن مؤشرات معيار الاستدامة FB-MP للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية للفترة من (2016-2022) 0.154								

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

يتبين من الجدولين (4-10) و(4-9) ضعف التزام الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية بالإبلاغ عن معيار الاستدامة (FB-MP) في قوائمها المالية السنوية بالرغم من إصدار مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لمعايير الاستدامة لمعظم الصناعات في قطاع الأعمال منذ عام 2015.

4-2-2-4 رابعاً: الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية

جدول (4-11) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي

التفاصيل		المتطلبات المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)						
موضوعات الاستدامة	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1)إنبعاثات الغازات	أولا	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
2)إدارة الطاقة	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
3)إدارة الماء	أولاً	1	1	1	1	1	1	1
	ثانيا	1	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3 مؤشرات	2	1	1	1	1	1	1
4)استخدام الاراضي والتأثيرات البيئية	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
5)سلامة الغذاء	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0

	ثالثاً	1	1	0	0	0	0	0
	رابعاً	1	0	0	0	0	0	0
المجموع	اربع مؤشرات	2	1	0	0	0	0	0
6)استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني	مؤشر ولحد فقط	0	0	0	0	0	0	0
7)سلامة وصحة القوى العاملة	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
8)الاعتناء بالحيوان ورعايته	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
9)الاثار البيئية والاجتماعية لسلسة توريد الحيوان	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	2مؤشر	0	0	0	0	0	0	0
10)مصادر الحيوان والأعلاف	أولاً	0	0	0	0	0	0	0
	ثانيا	0	0	0	0	0	0	0
	ثالثاً	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
اجمالي المؤشرات وعدد المفصح عنها سنويا	24مؤشر	5	3	2	2	2	2	2
قياس الإبلاغ عن معيار الاستدامة السنوي	100%	0.21	0.125	0.083	0.083	0.083	0.083	0.083

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

جدول (4-12) موضوعات مقاييس النشاط للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية وفق معيارFB-MP

موضوعات مقياس النشاط	عدد المؤشرات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	مؤشر واحد	1	1	1	1	1	1	1
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة, نسبة الاستعانة بمصادر خارجية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع الكلي	26 مؤشر	6	4	3	3	3	3	3
نسبة الإفصاح الكلية	100%	0,23	0.154	0.115	0.115	0.115	0.115	0.115
المعدل العام للإبلاغ عن مؤشرات معيار الاستدامة FB-MP للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية للفترة من (2016-2022) 0.137								

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مؤشرات معيار FB-MP والقوائم المالية للشركة المنشورة في سوق العراق للمدة من 2016:2022

لم تختلف الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية عن بقية الشركات العراقية في ذات القطاع في تدني نسب الإفصاح عن متطلبات معيار الاستدامة (FB-MP) في قوائمها المالية للسنوات من (2016-2022) كما هو واضح من الجدولين (4-11)و(4-12) . ويبين الجدول (4-13) اجمالي نسب الإفصاح عن الاستدامة للشركات عينة البحث للمدة من (2016-2022)

جدول (4-13) مقارنة بين مستويات الإفصاح عن الاستدامة وفق معيار(FB-MP) للشركات عينة البحث

اسم الشركة	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المعدل العام
الاهلية للإنتاج الزراعي	0,27	0.35	0.35	0.35	0.35	0.35	0.38	0.343
الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي	0,23	0.31	0.19	0.154	0.154	0.154	0.35	0.22
العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية	0,154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154	0.154
العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية	0,23	0.154	0.115	0.115	0.115	0.115	0.115	0.137

اعداد الباحث بالاعتماد على الجدأول السابقة

يظهر الجدول (4-13) إن اعلى نسبة إبلاغ عن الاستدامة في الشركات عينة البحث كانت (38%) والتي حققتها الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي في سنة 2022, واقل نسبة إبلاغ كان (11,5%) للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية للسنوات (2018,2019و2020و2022) , وكانت الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي هي الافضل بين الشركات عينة البحث على مستوى العام إذ حققت معدل عام (34,3%) وأدنى مستوى إبلاغ كان للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية حيث حققت معدل عام (13.7%) . من خلال الاطلاع على القوائم المالية للشركات عينة البحث نرى أنها لم تتضمن معلومات غير مالية الا القليل وخلوها من القوائم المنفصلة التي تحتوي على المعلومات الاضافية التي تطلبها الأطراف الخارجية لاتخاذ القرارات الرشيدة.

المبحث الثالث: قياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث

تتطلب جودة التقارير المالية إن تكون المعلومات المالية ذات صلة وممثلة بأمانة في البيانات المالية لتحسين فائدة القرار للمعلومات المالية للمستثمرين والدائنين (IASB، 2010). لذلك ، من المهم قياس مدى جودة التقارير المالية بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتأكد مما إذا كان الهدف قد تم تحقيقه. ومع ذلك ، تم استخدام طرائق قياس مختلفة في محأولة لقياس جودة التقارير المالية, وكان التبرير المقدم لاستخدام الطرق غير المباشرة من خلال الدراسات السابقة هو إن بعض الخصائص النوعية للتقارير المالية لا يمكن ملاحظتها,وقد أدى استخدام طرق القياس غير المباشرة إلى نتائج متناقضة حول الاسئلة المتعلقة بمدى مساهمة المعايير المحاسبية في فائدة القرار لمعلومات التقارير المالية (Beest, et al.,2009:2-3) . استخدام متغير محدد كجودة الأرباح مثلاً, غير كافي لقياس جودة التقارير المالية, إن قياس جودة المعلومات المالية يجب إن يعتمد على الصفات التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تشمل الصفات الاساسية والتعزيزية بدلاً من التركيز فقط على متغيرات أو أبعاد محددة لجودة التقارير. ولذلك ،تم تطوير أداة قياس شاملة من قبل مركز Nijmegen للاقتصاد (NiCE) لتقييم جميع أبعاد FRQ من التقارير المالية المقترحة من قبل (IASB,2010) . تتضمن أبعاد FRQ الخصائص النوعية الاساسية والمعززة على النحو المحدد في الإطار المفاهيمي IFRS 77 لإعداد التقارير المالية (Kabwe.2023:3-5) .

وقد اعتمد الباحث نموذج الخصائص النوعية هذا لقياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث اعتماداً على بعض الدراسات الحديثة التي حددت بعض المؤشرات لقياس جودة الإبلاغ. وهذا المؤشرات متسقةً تماما مع الإطار المفاهيمي ومحققةً لهدف الإطار المفاهيمي الرئيسي المتمثلة بتقديم معلومات للمستخدمين مفيدة في اتخاذ القرار, ومن تلك الدراسات دراسة (Geert Braam & Ferdy van Beest 2013) التي حددت (33) مؤشر لخمسة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الاساسية والتعزيزية). ودراسة , A. O. Osasere) (& O. J. Ilaboya , 2018 والتي حددت أيضا 33 مؤشر للقياس . واطروحة(Rathnayake Mudiyanselage Saman Bandara 2020)جامعة Canterbury الذي طور وحدث تلك المؤشرات وجعلها (54) مؤشر كمتطلبات لقياس مدى احتواء القوائم المالية للشركات بالخصائص النوعية (أثنإن أساسية وأربعة تعزيزية). ومن ثم قياس جودة الإبلاغ. ويوضح الجدول الاتي (14- 4) الخصائص النوعية الـ(6) وموضوعاتها الـ(17) المحددة ومؤشراتها الـ(54).

جدول (4-14) قياس جودة الإبلاغ عن طريق الخصائص النوعية للمعلومات

أولاً خاصية الملائمة Relevance		
تصنيف الموضوعات	وصف الموضوع	عدد المؤشرات
1- المعلومات الاستشرافية (التطلعية)	تحتوي التقارير السنوية على معلومات تطلعية تساعد في تكوين توقعات حول مستقبل الشركة	9 مؤشرات
2-معلومات التدفق النقدي	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول التدفقات النقدية السابقة والمستقبلية	5 مؤشرات
3-المعلومات القطاعية	تحتوي التقارير السنوية على معلومات مالية قطاعية	5 مؤشرات
4-المخاطر المرتبطة بالمعلومات	تحتوي التقارير السنوية على معلومات عن المخاطر المتعلقة بالشواغل المالية والسوقية والاقتصادية والسياسية وما إلى ذلك.	3 مؤشرات
5-قياس الاصول والخصوم وحقوق الملكية	تحتوي التقارير السنوية على مبررات لطرق قياس الاصول والخصوم وبنود حقوق الملكية	4 مؤشرات
6-هيكل رأس المال	تحتوي التقارير السنوية على معلومات عن هيكل رأس مال الشركة (نسبة الدين وحقوق الملكية المستخدمة في تمويل الاصول)	3 مؤشرات
اجمالي مؤشرات خاصية الملائمة		29 مؤشر
ثانيا خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation		
7-التقديرات والسياسات المحاسبية	تحتوي التقارير السنوية على تقديم الحجج الصحيحة لدعم القرارات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية	5 مؤشر
8-الإفصاحات للأطراف ذات العلاقة	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول إفصاحات المعاملات مع الأطراف ذات الصلة	مؤشر واحد
9-الإبلاغ عن الأحداث السلبية والايجابية	تحتوي التقارير السنوية على إفصاحات تتعلق بكل من الأحداث المستقبلية الايجابية (الجيدة) والسلبية (السيئة)	4 مؤشر
مجموع مؤشرات خاصية التمثيل الصادق		10 مؤشرات
ثالثاً خاصية قابلية الفهم Understandability		
10-قبلية القراءة	سهولة قراءة التقارير السنوية	2 مؤشر
11-قاموس المصطلحات	مسرد للمصطلحات الواردة في التقارير السنوية	مؤشر واحد
12-مخطط بياني للمعلومات	استخدام الرسوم البيانية أو الجداول لشرح المعلومات	مؤشر واحد
13-ملاحظات على البيانات المالية	استخدام الملاحظات لشرح البنود في البيانات المالية	مؤشر واحد
مجموع مؤشرات خاصية قابلية الفهم		5 مؤشرات
رابعاً خاصية قابلية المقارنة Comparability		

14-مقارنة المعلومات	تحتوي التقارير السنوية على معلومات مالية مقارنة لأكثر من عام في بيان الدخل وبيان المركز المالي	4 مؤشرات
15-النسب المالية	التقارير السنوية توفير أرقام المؤشرات المالية والنسب المالية	مؤشر واحد
مجموع مؤشرات خاصية قابلية المقارنة		5 مؤشرات
خامساً خاصية الوقتية Timeliness		
16-نشر التقارير السنوية في مواعيدها	تم الأنتهاء من التقارير السنوية ونشرها في غضون فترة أقصر (ثلاثة أشهر بعد نهاية السنة المالية)	2 مؤشر
مجموع مؤشرات خاصية الوقتية		2 مؤشر
سادساً قابلية التحقق Verifiability		
17-تدقيق التقارير	التقارير السنوية تقديم تقرير تدقيق للقوائم المالية	3 مؤشرات
مجموع مؤشرات قابلية التحقق		3 مؤشرات
المجموع الكلي لمؤشرات قياس جودة الإبلاغ		54 مؤشر

Source:(Bandara,2020:. Measuring Financial Reporting Quality: An Approach Based on Qualitative Characteristics . A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting . p260-263.

أولاً- الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي (مساهمة خاصة)

جدول رقم (4-15) قياس جودة الإبلاغ في تقارير الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي للفترة (2016-2022)

خاصية الملائمة relevans المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)								
أبعاد المعلومات (المعلومات الاساسية)	المؤشرات (المعلومات الفرعية)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
المعلومات التطلعية	1	1	0	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	0	0	0	1	1	1	1
	4	0	0	0	0	0	1	0
	5	1	1	1	1	1	1	1
	6	1	1	1	0	1	1	1
	7	1	0	0	1	1	0	1
	8	0	0	0	0	0	1	0
	9	0	0	0	0	0	1	0
المجموع	9 مؤشرات	5	3	4	5	6	8	6
معلومات التدفق النقدي	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	1	0	0	0	1	1	1
	4	0	0	0	0	0	1	0

	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	3	2	2	2	3	4	3
المعلومات القطاعية	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
المخاطر المرتبطة بالمعلومات	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	1	0	0	0	0
	3	1	0	0	1	0	1	1
المجموع	3مؤشرات	2	1	2	2	1	2	2
قياس الاصول والمطلوبات وحقوق الملكية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
هيكل رأس المال	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	1	0	0	0	0	0	1
المجموع	3 مؤشرات	1	0	0	0	0	0	1
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية الملائمة	29 مؤشر	12	7	9	10	11	15	13
خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation								
التقديرات والسياسات المحاسبية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1

الإفصاحات للأطراف ذات العلاقة	1	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
الإفصاح عن الأحداث السلبية والايجابية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	1	1	1	1	1	1	1
	4	1	0	0	1	1	1	1
المجموع	4 مؤشرات	4	3	3	4	4	4	4
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية التمثيل الصادق	10 مؤشرات	5	4	4	5	5	5	5
قابلية الفهم Understandability								
قابلية القراءة	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشرين	1	1	1	1	1	1	1
قاموس المصطلحات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مخطط بياني للمعلومات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
ملاحظات على البيانات المالية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	1
المجموع		0	0	0	0	0	0	1
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية الفهم	5 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	2
قابلية المقارنة Comparability								
مقارنة المعلومات	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	1	1	1	1	1	1
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0

المجموع	4 مؤشرات	1	2	2	2	2	2	2
النسب المالية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية المقارنة	5 مؤشرات	1	2	2	2	2	2	2
الوقتية Timeliness								
نشر التقارير السنوية في مواعيدها	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	1	0	0	0
المجموع	مؤشرين	0	0	0	1	0	0	0
قابلية التحقق Verifiability								
تدقيق التقارير	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	3 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
اجمالي المؤشرات المفصح عنها	54 مؤشر	20	15	18	20	20	25	23
نسب المئوية لجودة التقارير	100%	37	28	33	37	37	46	43
متوسط جودة الإبلاغ لتقارير الشركة الاهلية للإنتاج الزراعي للفترة من (2016-2022) 37.3%								

اعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المحاسبية المنشورة للشركة

يتبين من الجدول (4-15) إن اعلى نسبة لجودة التقارير للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي كانت في سنة 2021حيث بلغت 46% , و جودة التقارير قد ارتفعت في السنوات (2018-2022) بعد ادنى مستوى لها في عام 2017 حيث بلغت 28% , وذلك لعدم الإفصاح عن الكثير من المعلومات الاساسية التي تشير إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المحاسبية مما ينعكس بشكل سلبي على الأطراف المستخدمة لتلك القوائم في مساعدتها لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثانيا- الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي (مساهمة خاصة)

جدول رقم (4-16) قياس جودة الإبلاغ في القوائم الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي للفترة (2016-2022)

خاصية الملائمة relevans المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)								
أبعاد المعلومات (المعلومات الاساسية)	المؤشرات (المعلومات الفرعية)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022

المعلومات التطلعية	1	1	1	1	1	0	0	1
	2	1	1	0	0	0	0	1
	3	1	0	0	0	0	0	1
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	1	1	1	1	0	0	1
	6	0	1	0	0	0	0	1
	7	0	0	0	0	0	0	0
	8	0	0	0	0	0	0	0
	9	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	9 مؤشرات	4	4	2	2	0	0	5
معلومات التدفق النقدي	1	1	0	0	0	0	0	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	1	1	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	2	1	0	0	0	0	1
المعلومات القطاعية	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
المخاطر المرتبطة بالمعلومات	1	1	1	0	0	0	0	0
	2	0	1	0	0	0	0	0
	3	1	0	0	0	0	0	0
المجموع	3مؤشرات	2	2	0	0	0	0	0
قياس الاصول والمطلوبات وحقوق الملكية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
هيكل رأس المال	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	3 مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية الملائمة	29 مؤشر	9	8	3	3	1	1	7

خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation								
التقديرات والسياسات المحاسبية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	1	1	0	0	0
	3	0	1	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5 مؤشرات	1	2	2	2	1	1	1
الإفصاحات للأطراف ذات العلاقة	1	0	1	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشر واحد	0	1	0	0	0	0	0
الإفصاح عن الأحداث السلبية والايجابية	1	1	1	0	0	0	0	1
	2	1	1	0	0	0	0	0
	3	1	1	0	0	0	0	0
	4	1	1	0	0	0	0	1
المجموع	4 مؤشرات	4	4	0	0	0	0	2
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية التمثيل الصادق	10 مؤشرات	5	7	2	2	1	1	3
قابلية الفهم Understandability								
قابلية القراءة	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشرين	1	1	1	1	1	1	1
قاموس المصطلحات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مخطط بياني للمعلومات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
ملاحظات على البيانات المالية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية الفهم	5 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1

قابلية المقارنة Comparability								
مقارنة المعلومات	1	1	1	0	0	0	0	1
	2	1	1	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	2	2	0	0	0	0	1
النسب المالية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية المقارنة	5 مؤشرات	2	2	0	0	0	0	1
الوقتية Timeliness								
نشر التقارير السنوية في مواعيدها	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشرين	0	0	0	0	0	0	0
قابلية التحقق Verifiability								
تدقيق التقارير	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	3 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
اجمالي المؤشرات المفصح عنها	54 مؤشر	18	20	7	7	4	4	13
نسب المئوية لجودة التقارير	100%	33	37	13	13	7	7	24
متوسط جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني الزراعي للفترة من (2016-2022) 19%								

اعداد الباحث

يتبين من الجدول (4-16) مدى تدني جودة التقارير المالية للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي للفترة من عام (2016-2022) وكانت أعلى نسبة جودة 37% في عام 2017 وأدنى نسبة كانت 7% للأعوام 2020و2021 وذلك لعدم الإفصاح عن الكثير من متطلبات قياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية. بسبب إنخفاض نشاط الشركة وتوقف إنتاجها من الألبان ومشتقات الحليب مما أدى إلى ضعف إيراداتها من عام 2018حتى عام 2021, وفي عام 2022أدت زيادة رأس مال الشركة إلى 20506500000 دينار إلى زيادة الإنفاق الاستثماري بشراء موجودات ثابتة وتأهيل بعض المواقع الإنتاجية لزيادة مردوداتها الاقتصادية, وإنعكس هذا التغير في الإفصاح

في القوائم المالية لسنة 2022 وتحققت جودة إبلاغ أعلى من الأعوام التي سبقتها حيث بلغت 24%

.

ثالثاً – الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية (مساهمة مختلطة)

جدول رقم (4- 17) قياس جودة الإبلاغ في قوائم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية للفترة (2016-2022)

خاصية الملائمة relevans المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)								
أبعاد المعلومات (المعلومات الاساسية)	المؤشرات (المعلومات الفرعية)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
المعلومات التطلعية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	1	1	1	1	1	1	1
	4	0	0	0	1	1	1	1
	5	1	1	1	1	1	1	1
	6	0	0	0	1	1	1	0
	7	1	1	1	0	0	0	1
	8	0	1	0	1	1	0	1
	9	0	0	0	0	0	1	0
المجموع	9 مؤشرات	5	6	5	7	7	7	7
معلومات التدفق النقدي	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	1	1	1	1	1	1
	4	1	0	1	1	1	1	1
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	2	2	3	3	3	3	3
المعلومات القطاعية	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
المخاطر المرتبطة بالمعلومات	1	1	1	0	0	0	0	1
	2	1	1	0	0	0	0	0
	3	0	0	1	0	0	0	1
المجموع	3مؤشرات	2	2	1	0	0	0	2
	1	1	1	1	1	1	1	1

قياس الاصول	2	0	0	0	0	0	0	0
والمطلوبات	3	0	1	1	1	1	1	1
وحقوق الملكية	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	1	2	2	2	2	2	2
هيكل رأس المال	1	0	0	0	0	0	1	0
	2	0	1	1	1	1	1	0
	3	0	0	1	1	1	1	1
المجموع	3 مؤشرات	0	1	2	2	2	3	1
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية الملائمة	29 مؤشر	10	13	13	14	14	15	15
خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation								
التقديرات	1	1	1	1	1	1	1	1
والسياسات	2	0	0	0	0	1	1	1
المحاسبية	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5 مؤشرات	1	1	1	1	2	2	2
الإفصاحات للأطراف ذات العلاقة	1	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
الإفصاح عن	1	1	1	1	1	0	1	1
الأحداث السلبية	2	1	1	1	1	1	1	1
والايجابية	3	1	1	1	1	1	1	1
	4	1	1	0	1	1	1	1
المجموع	4 مؤشرات	4	4	3	4	3	4	4
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية التمثيل الصادق	10 مؤشرات	5	5	4	5	5	6	6
قابلية الفهم Understandability								
قابلية القراءة	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0

المجموع	مؤشرين	1	1	1	1	1	1	1
قاموس المصطلحات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مخطط بياني للمعلومات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
ملاحظات على البيانات المالية	مؤشر واحد	1	1	1	1	0	1	1
المجموع		1	1	1	1	0	1	1
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية الفهم	5 مؤشرات	2	2	2	2	1	2	2
قابلية المقارنة Comparability								
مقارنة المعلومات	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	2	2	2	2	2	2	2
النسب المالية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية المقارنة	5 مؤشرات	2	2	2	2	2	2	2
الوقتية Timeliness								
نشر التقارير السنوية في مواعيدها	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشرين	0	0	0	0	0	0	0
قابلية التحقق Verifiability								
تدقيق التقارير	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	1	1	1	1	1	1	1

المجموع	3 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
اجمالي المؤشرات المفصح عنها	54 مؤشر	20	23	23	24	24	26	26
نسب المئوية لجودة التقارير	100%	37	43	43	44	44	48	48
متوسط جودة الإبلاغ للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية للفترة من (2016-2022) 44%								

اعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة للشركة

يظهر الجدول (4-17) مدى جودة التقارير التي حققتها الشركة العراقية للإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية, إذ كانت أعلى نسبة جودة في العامين 2021 و2022 حيث حققت ما نسبته 48% وكانت اقل نسبة في عام 2016 . وبشكل عام فإن نسبة الإبلاغ في تقارير الشركة متدنية ويعود ذلك بسبب افتقار التقارير المالية إلى بعض الكشوفات المرفقة للبيانات المالية وافتقار تقرير مجلس الإدارة إلى بعض المؤشرات والمعلومات المهمة مما ينعكس سلبيا على قياس جودة التقارير المالية.

رابعاً :- الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية (مساهمة مختلطة)

جدول رقم (4-18) قياس جودة الإبلاغ في قوائم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية للفترة (2016-2022)

خاصية الملائمة relevans المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)

أبعاد المعلومات (المعلومات الاساسية)	المؤشرات (المعلومات الفرعية)	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
المعلومات التطلعية	1	1	1	1	0	0	1	1
	2	1	1	0	1	1	1	1
	3	1	1	0	0	0	1	1
	4	0	1	0	0	0	0	0
	5	1	1	1	1	1	1	1
	6	1	0	1	0	0	1	1
	7	0	0	0	1	0	0	0
	8	0	0	0	0	0	0	0

	9	1	0	0	0	0	0	0
المجموع	9 مؤشرات	6	5	3	3	2	5	5
معلومات التدفق النقدي	1	1	1	0	0	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	1	1	0	1	1	1
	4	1	1	1	1	1	1	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	2	3	2	2	2	3	2
المعلومات القطاعية	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5مؤشرات	0	0	0	0	0	0	0
المخاطر المرتبطة بالمعلومات	1	0	1	1	1	1	1	1
	2	1	0	0	0	0	0	0
	3	0	1	1	1	1	1	1
المجموع	3مؤشرات	1	2	2	2	2	2	2
قياس الاصول والمطلوبات وحقوق الملكية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	0	1	1	1	1	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	1	2	2	2	2	1	1
هيكل رأس المال	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	1	1	1	1	1	1	0
	3	0	1	1	1	1	1	1
المجموع	3 مؤشرات	1	2	2	2	2	2	1

مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية الملائمة	29 مؤشر	11	14	11	11	10	13	11
خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation								
التقديرات والسياسات المحاسبية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	0	0	1	1	1	1	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
	5	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	5 مؤشرات	2	2	3	3	3	3	2
الإفصاحات للأطراف ذات العلاقة	1	0	1	1	0	0	0	0
المجموع	مؤشر واحد	0	1	1	0	0	0	0
الإفصاح عن الأحداث السلبية والايجابية	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	0	0	0	0	0	0	1
	4	1	1	1	1	1	1	1
المجموع	4 مؤشرات	3	3	3	3	3	3	4
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية التمثيل الصادق	10 مؤشرات	5	6	6	6	6	6	6
قابلية الفهم Understandability								
قابلية القراءة	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشرين	1	1	1	1	1	1	1
قاموس المصطلحات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0

مخطط بياني للمعلومات	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
ملاحظات على البيانات المالية	مؤشر واحد	1	1	1	0	1	1	1
المجموع		1	1	1	1	1	1	1
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية الفهم	5 مؤشرات	2	2	2	1	2	2	2
قابلية المقارنة Comparability								
مقارنة المعلومات	1	1	1	1	1	1	1	1
	2	1	1	1	1	1	1	1
	3	0	0	0	0	0	0	0
	4	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	4 مؤشرات	2	2	2	2	2	2	2
النسب المالية	مؤشر واحد	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		0	0	0	0	0	0	0
مجموع المؤشرات المفصح عنها لخاصية قابلية المقارنة	5 مؤشرات	2	2	2	2	2	2	2
الوقتية Timeliness								
نشر التقارير السنوية في مواعيدها	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
المجموع	مؤشرين	0	0	0	0	0	0	0
قابلية التحقق Verifiability								
تدقيق التقارير	1	0	0	0	0	0	0	0
	2	0	0	0	0	0	0	0
	3	1	1	1	1	1	1	1

المجموع	3 مؤشرات	1	1	1	1	1	1	1
اجمالي المؤشرات المفصح عنها	54 مؤشر	21	25	22	21	21	24	23
نسب المئوية لجودة التقارير	100%	39	46	41	39	39	44	43

متوسط جودة الإبلاغ للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم و المحاصيل الحقلية للفترة من (2016-2022) 41.6%

اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير المنشورة للشركة

حققت الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية كما في الجدول (4-18) أعلى جودة لتقاريرها المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية في سنة 2017 حيث كانت نسبة جودة التقارير 46% وأدناها كانت 39% للسنوات(2016,2019,2020) , وكانت نسبة المعدل العام لجودة الإبلاغ للشركة خلال مدة البحث 41,6% وهي نسبة متدنية , وذلك بسبب توقف الشركة عن مزاولة مهامها الرئيسية التي أنشأت من أجلها وهذا بدوره أدى إلى افتقار القوائم المالية للمعلومات المهمة التي تشير إلى فائدة القرار و تساعد في اتخاذ القرار. . ويبين الجدول التالي (4-18) اجمالي نسب جودة التقارير المحاسبية للشركات عينة البحث للمدة من (2016-2022)

جدول رقم (4-19) جدول مقارنة جودة الإبلاغ في التقارير للشركات عينة البحث

اسم الشركة	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المعدل العام
الاهلية للإنتاج الزراعي	%37	%28	%33	%37	%37	%46	%43	37.3%
الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي	%33	%37	%13	%13	%7	%7	%24	19%
العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية	%37	%43	%43	%44	%44	%48	%48	44%
العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية	%39	%46	%41	%39	%39	%44	%43	41,6%

اعداد الباحث بالاعتماد على الجداول السابقة

يتبين من الجدول (4-19) تدني نسب جودة الإبلاغ في تقارير الشركات عينة البحث, ولم تقدم بيانات مالية ذات جودة ومفيدة تساعد متخذي القرار في اتخاذ قراراتهم ذات الصلة. فالتقارير المحاسبية للشركات العراقية في هذا القطاع والمبنية على أساس النظام المحاسبي الموحد لم تقدم

معلوماتها أية قيمة تنبؤيه أو التوكيدية التي يبحث عنها مستخدم التقارير المالية, مما يشير إلى عدم التزام الشركات عينة البحث بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية لما لها من الأثر البالغ في جودة التقارير المالية. ويبين الجدول أعلاه إن أعلى جودة إبلاغ كان في تقارير الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية إذ بلغت 48% للسنوات 2021و2022 وبمعدل عام بلغ 44% وإن أدنى جودة إبلاغ في تقارير الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي إذ بلغت 7% للسنوات 2020 و2021 . على الرغم من تدني نسب جودة الإبلاغ في تقارير الشركات ولكن يمكن ملاحظة تحسَن الجودة في السنوات الاخيرة عدا الشركة الحديثة. وإن من أهم الامور التي يمكن ملاحظتها في عموم القوائم المحاسبية المعدة من قبل مجلس الإدارة للشركات عينة البحث وخلال مدة البحث أنها خالية من مؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية. إن تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية وعلى الخصوص في البلدان النامية ومنها العراق , يعزز بوجه عام جودة المعلومات مما يجعل أسواق رأس المال فيها أكثر كفاءة ويمكن للمستثمرين الوصول إلى معلومات مهمة وملائمة يستطيع من طريقهاالتنبؤ بالقيمة السوقية المستقبلية.

المبحث الرابع: تطبيق (Tobin 's Q) لقياس قيمة الشركات عينة البحث

لقياس قيمة الشركة ومعرفة مدى فاعلية إدارة الشركة وأدائها المالي سيتم الاعتماد على معادلة Tobin's Q متغيراً تابعاً والذي يمثل قيمة الشركة و مدى فاعلية إدارة الشركة والأداء المالي العام للشركة. معادلة Tobin's q هي النسبة بين القيمة السوقية لأصول الشركة وقيمة استبدال أصولها, كما يشير (SAUAIA ,2002 :1-5) , يتم حساب القيمة السوقية للشركة على أنها مجموع جبري للقيمة السوقية للأسهم (MVS) بالاضافة إلى القيمة السوقية للديون (MVD) ، أي رأس المال المملوك للشركة بالاضافة إلى رأس مال الأطراف الثالثة. يتم تحديد قيمة استبدال الاصول (RVA) من خلال "الصرف النقدي اللازم لشراء الطاقة الإنتاجية للشركة بأحدث التقنيات المتاحة بأقل تكلفة, أهم تطبيق لـ Tobin's q هو الاستخدام كبديل لقيمة الشركة. ترتبط بعض الدراسات بـ Tobin's q بهيكل ملكية الشركة وهيكل رأس مالها. يناقش آخرون التوازن بين التنويع مقابل التركيز على الأعمال التجارية أو حتى القضايا التي تم التعامل معها مثل عمليات الاستحواذ والأندماج والاستحواذ. سيتم قياس تقييم أداء الإدارة (المديرين) عن طريق قيمة Tobin's q المحسوبة حيث إن الشركات ذات الأداء الافضل تكون قيمة Tobin's q أعلى من الشركات ذات الأداء الضعيف. سيتم قياس قيمة الشركات عينة البحث لمعرفة مدى فاعلية إدارة الشركة وأدائها المالي العام في المبحث الرابع من الفصل الرابع.

مؤشر Tobin's Q

يمكن احتساب قيمة الشركة عن طريق المعادلة الاتية:

$$Tobin's\ Q = \frac{(MVE + PS + DEBT)}{TA}$$

إذ إن قيمة **Q>1** نجحت الإدارة في إدارة الشركة وبالنتيجة تحسين الأداء وتعظيم قيمتها.

أما إذا كانت قيمة **Q<0.5-0.** **أداء ضعيف** بسبب فشل الإدارة في إدارة الشركة وبالنتيجة قيمة منخفضة.

في حين تدل قيمة **Q=1-0.5** الشركة في حالة متوسطة في الأداء والقيمة (الجبوري ،2023 :154).

1-2-4-4 أولاً : الشركة الاهلية للإنتاج الحيواني

الجدول (4-20) القيمة السوقية لأسهم الشركة الاهلية للإنتاج الحيواني

السنوات	أسعار الاغلاق	عدد الأسهم	القيمة السوقية للأسهم بالدينار
2016	1.220	575,000,000	701,500,000
2017	1.200	575,000,000	690,000,000
2018	1.200	575,000,000	690,000,000
2019	1.100	575,000,000	632,500,000
2020	1.120	575,000,000	644,000,000
2021	0.940	575,000,000	563,500,000
2022	0.910	575,000,000	523,250,000
المتوسط	1.099	575,000,000	634,964,286

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على النشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية

الجدول(4-21) المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة الاهلية للإنتاج الحيواني

الشركة الاهلية للإنتاج الحيواني Q = (MVE + DEBT) / TA								
المتوسط	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	السنوات
634,964,286	523,250,000	563,500,000	644,000,000	632,500,000	690,000,000	690,000,000	701,500,000	MVE
44,656,958	44,871,703	45,784,322	49,903,504	38,143,658	42,723,133	39,625,383	51,547,000	TL(DBET)
380,436,724	414,805,480	399,802,361	385,866,283	386,135,632	369,947,625	360,383,688	346,116,000	TA
335,779,767	369,933,777	354,018,039	335,962,779	347,991,974	327,224,492	320,758,305	294,569,000	OE
575,000,000	575,000,000	575,000,000	575,000,000	575,000,000	575,000,000	575,000,000	575,000,000	الأسهم العادية
2	1.370	1.524	1.798	1.737	1.981	**2.025**	**2.176**	قيمة Q
0.333	**0.38**	0.33	0.33	0.33	0.33	**0.38**	0.25	DiscESGMP
0.370	**0.43**	**0.46**	0.37	0.35	0.33	0.28	0.37	Q R

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية والنشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية للمصرف وبرنامجي Excel & SPSS

من الجدول (4-21) الذي يوضح قيم معادلة Q للشركة الاهلية للإنتاج الحيواني المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يُلاحظ إن الشركة الاهلية للإنتاج الحيواني قد سجلت أعلى نسبة لقيمة الشركة وفق معادلة مقياس (Tobin 's Q) في سنة 2016 و 2017 بنسبة (2.176) و (2.025) وهذه النسبة تدل على إن أداء الإدارة عالي جداً، ويرجع سبب هذا الارتفاع إلى ثبات سعر سهم المصرف ، فضلاً عن ارتفاع درجة الإفصاح وفق متطلبات معيار الاستدامة الخاص بالشركات الزراعية،

إذ بلغت أعلى نسب الإفصاح في السنتين 2017 و2022 وكانت (38 % و (38 %)، كما إن جودة الإبلاغ قد سجلت أعلى نسبة في سنة 2021 و وكانت (46 % و (43 %) 2022 .

ثانيا: الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي

الجدول (4-22) القيمة السوقية لأسهم الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي

السنوات	أسعار الاغلاق	عدد الأسهم	القيمة السوقية للأسهم بالدينار
2016	0.500	4,101,000,000	2,050,650,000
2017	0.320	4,101,000,000	1,312,416,000
2018	0.180	4,101,000,000	738,234,000
2019	0.210	4,101,000,000	861,273,000
2020	0.210	4,101,000,000	861,273,000
2021	0.210	4,101,000,000	861,273,000
2022	0.670	20,506,500,000	13,739,355,000
المتوسط	0.329	6,444,642,857	2,917,782,000

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على النشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية

الجدول (4-23) المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي

الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي Q = (MVE + DEBT) / TA								
السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المتوسط
MVE	2,050,650,000	1,312,416,000	738,234,000	861,273,000	861,273,000	861,273,000	13,739,355,000	2,917,782,000
TL(DBET)	4,205,410,327	4,324,029,196	4,272,187,732	2,154,919,244	2,194,919,244	2,194,919,244	2,193,756,811	3,077,163,114
TA	8,672,715,304	8,701,100,944	8,649,068,421	6,544,549,933	6,539,549,933	6,494,549,933	22,910,098,750	9,787,376,174
OE	4,467,304,977	4,377,071,748	4,376,880,689	4,389,630,689	4,344,630,689	4,299,630,689	20,716,341,939	6,710,213,060
الأسهم العادية	4,101,000,000	4,101,000,000	4,101,000,000	4,101,000,000	4,101,000,000	4,101,000,000	20,506,500,000	6,444,642,857
قيمة Q	**0.721**	0.648	0.579	0.461	0.467	0.471	**0.695**	0.578
disESG	0.21	0.29	0.17	0.13	0.13	0.13	**0.33**	0.197
Q R	**0.33**	**0.37**	0.13	0.13	0.07	0.074	0.24	0.193

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية والنشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية للمصرف وبرنامجي Excel & SPSS

من الجدول (4-23) الذي يوضح قيم معادلة Q للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يُلاحظ إن الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي قد سجلت أعلى نسبة لقيمة الشركة وفق معادلة مقياس (Tobin 's Q) في سنة 2016 و 2022 بنسبة (0.721) و (0.695) وهذه النسبة تدل على إن أداء الإدارة متوسط، ويرجع سبب هذا الأداء إلى إنخفاض سعر سهم المصرف ، فضلاً عن ارتفاع درجة الإفصاح وفق متطلبات معيار الاستدامة الخاص بالشركات الزراعية، إذ بلغت أعلى نسبة للإفصاح في سنة 2022 وكانت (33 %)، كما إن جودة الإبلاغ قد سجلت أعلى نسبة في سنة 2016 و 2017 وكانت (33 %) و (37 %).

ثالثاً: الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية

الجدول (4-24) القيمة السوقية لأسهم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية

السنوات	أسعار الاغلاق	عدد الأسهم	القيمة السوقية للأسهم بالدينار
2016	7.250	360,000,000	2,610,000,000
2017	7.650	360,000,000	2,754,000,000
2018	8.800	360,000,000	3,168,000,000
2019	12.050	360,000,000	4,338,000,000
2020	12.650	360,000,000	4,554,000,000
2021	18.500	360,000,000	6,660,000,000
2022	24.250	360,000,000	8,730,000,000
المتوسط	13.021	360,000,000	4,687,714,286

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على النشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية

الجدول (4-25) المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية (TA / Q = (MVE + DEBT								
السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المتوسط
MVE	2,610,000,000	2,754,000,000	3,168,000,000	4,338,000,000	4,554,000,000	6,660,000,000	8,730,000,000	4,687,714,286
TL(DBET)	263,609,539	261,118,875	326,337,853	309,335,226	554,576,417	423,498,656	288,245,405	346,674,567
TA	2,836,690,100	2,977,955,196	2,708,121,676	2,840,965,925	3,058,928,642	3,176,221,428	3,314,312,981	2,987,599,421
OE	2,573,080,561	2,716,836,321	2,381,783,823	2,531,630,699	2,504,352,225	2,752,722,772	3,026,067,576	2,640,924,854
الأسهم العادية	360,000,000	360,000,000	360,000,000	360,000,000	360,000,000	360,000,000	360,000,000	360,000,000
قيمة Q	1.013	1.012	1.290	1.636	1.670	**2.230**	**2.721**	1.653

disESG	0.13	0.13	0.13	0.13	0.13	0.13	0.13	0.125
Q R	0.39	0.43	0.41	0.44	0.44	**0.48**	**0.50**	0.442

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية والنشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية للمصرف وبرنامجي Excel & SPSS

من الجدول (4-25) الذي يوضح قيم معادلة Q للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يُلاحظ إن الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية قد سجلت أعلى نسبة لقيمة الشركة وفق معادلة مقياس (Tobin 's Q) في سنة 2021 و 2022 بنسبة (2.230) و (2.721) وهذه النسبة تدل على إن أداء الإدارة عالي جداً، ويرجع سبب هذا الأداء إلى ارتفاع سعر سهم المصرف ، فضلاً عن ثبات درجة الإفصاح وفق متطلبات معيار الاستدامة الخاص بالشركات الزراعية، إذ بلغت نسبة للإفصاح للسنوات السبعة عينة البحث (13 %)، كما إن جودة الإبلاغ قد سجلت أعلى نسبة في سنة 2021 و 2022 وكانت (48 %) و (50 %).

رابعاً: الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية

الجدول (4-26) القيمة السوقية لأسهم الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية

السنوات	أسعار الاغلاق	عدد الأسهم	القيمة السوقية للأسهم بالدينار
2016	3.680	5,000,000,000	18,400,000,000
2017	7.940	5,000,000,000	39,700,000,000
2018	4.990	5,000,000,000	24,950,000,000
2019	4.750	5,000,000,000	23,750,000,000
2020	4.600	5,000,000,000	23,000,000,000
2021	4.500	5,000,000,000	22,000,000,000
2022	6.850	5,000,000,000	34,250,000,000
المتوسط	5.330	5,000,000,000	26,578,571,429

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على النشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية

الجدول (4-27) المؤشرات غير المالية وقيمة الشركة وفق معادلة (Tobin 's Q) للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية

الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية (MVE = Q + TA / (DEBT								
السنوات	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المتوسط
MVE	18,400,000,000	39,700,000,000	24,950,000,000	23,750,000,000	23,000,000,000	22,000,000,000	34,250,000,000	26,578,571,429

2,913,592,771	2,493,604,603	2,269,336,573	3,475,259,266	3,145,575,904	2,953,405,777	3,267,269,742	2,790,697,535	TL(DBET)
11,213,610,626	12,913,098,128	12,151,819,999	11,636,873,854	11,179,604,256	10,340,023,720	10,211,722,107	10,062,132,319	TA
8,300,017,855	10,419,493,525	9,882,483,426	8,161,614,588	8,034,028,352	7,386,617,943	6,944,452,365	7,271,434,784	OE
5,000,000,000	5,000,000,000	5,000,000,000	5,000,000,000	5,000,000,000	5,000,000,000	5,000,000,000	5,000,000,000	الأسهم العادية
2.648	**2.845**	1.997	2.275	2.406	2.699	**4.208**	2.106	قيمة Q
0.113	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.13	**0.25**	disESG
0.415	0..426	**0.444**	0.390	0.390	0.410	**0.463**	0.390	Q R

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية والنشرات السنوية لسوق العراق للأوراق المالية للمصرف وبرنامجي Excel & SPSS

من الجدول (4-27) الذي يوضح قيم معادلة Q للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يُلاحظ إن الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية قد سجلت أعلى نسبة لقيمة الشركة وفق معادلة مقياس (Tobin 's Q) في سنة 2017 و 2022 بنسبة (2.230) و (2.721) وهذه النسبة تدل على إن أداء الإدارة عالي جداً، ويرجع سبب هذا الأداء إلى ارتفاع سعر سهم الشركة ، فضلاً عن ثبات درجة الإفصاح وفق متطلبات معيار الاستدامة الخاص بالشركات الزراعية، إذ بلغت أعلى نسبة للإفصاح في السنوات السبعة عينة البحث (25 %) في سنة 2016، كما إن جودة الإبلاغ قد سجلت أعلى نسبة في سنة 2017 و 2021 وكانت (46 %) و (44 %).

ويمكن تلخيص نتائج الجداول (4-13) و(4-19) و(4-21) و(4-23) و(4-25) و(4-27) في الجدول (4-28) لتوضيح نتائج متغيرات البحث

جدول (4-28)

الشركة	الافصاح عن الاستدامة	قياس جودة الإبلاغ	قيمة الشركة Tobins,Q
الاهلية للانتاج الزراعي	0,343	0,373	2
الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي	0,22	0,19	0,578
العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية	0,154	0,44	1,653
العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية	0,137	0,416	2,648
المعدل العام	0,2135	0,35475	1,7197

يتبين من الجدول (4-28) اعلاه انه على الرغم من أن قيم الشركات عينة البحث مرتفعة و حسب معادلة Tobin الا ان الافصاح عن الاستدامة كان ضعيفا, وكذلك معدل جودة الابلاغ بالرغم من انها أعلى نسبياً من الافصاح عن الاستدامة. وذلك لعدم اهتمام الادارة وأصحاب المصلحة الاخرين بالمعلومات غير المالية و الافصاح عنها في القوائم المحاسبية, والسعي خلف زيادة الارباح على حساب تلبية حاجة المجتمع في الجوانب البيئية والاجتماعية.

المبحث الخامس : اختبار فرضيات البحث

فرضيات البحث :

أولاً : اختبار التوزيع الطبيعي

عمل الباحث على إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات البحث ، ذلك باستعمال تحليل (one-sample Kolmogorov Test) وأظهر الاختبار النتائج الآتية:

جدول (4-29) اختبار التوزيع الطبيعي

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test				
		QREPORTING	DISCESG	QCOMPANY
N		28	28	28
Normal Parameters[a,b]	Mean	.35518	.19204	1.67004
	Std. Deviation	.120143	.104119	.893546
Most Extreme Differences	Absolute	.115	.154	.106
	Positive	.089	.154	.106
	Negative	-.115-	-.162-	-.088-
Kolmogorov-Smirnov Z		.115	.154	.106
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200	.088	.200
a. Test distribution is Normal.				
b. Calculated from data.				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4-29) إن مستوى معنوية (Sig) جميع المتغيرات اكبر من (0.05) والذي يظهر إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات

بعد فحص التوزيع الطبيعي للبيانات والتأكد من صلاحيتها للاختبار عمل الباحث على اختبار الفرضيات إحصائيا.

الفرضية الأولى : كانت جودة الإبلاغ اقل في الشركات الزراعية العراقية قبل ظهور معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP

سيتم اختبار هذه الفرضية والفرضية الثانية باستعمال اختبار one sample T-test الذي يبين مدى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية لمتوسط المجتمع (الشركات الزراعية المدرجة في السوق) الذي سحبت منه العينة عن قيمة ثابتة ، فضلاً عن إمكانية تقدير الثقة لهذا المتوسط، كما سيتم اعتماد قيمة الصفر بافتراضها قيمة اختبارية Test Value = 0 لعمل تحليل T-test لأنه يمثل

الحد الفاصل بين مستوى الجودة للإبلاغ قبل اختبار معيار الاستدامة للمنتجات الزراعية وفق المقياس المستخدم لذلك، وعن طريق البرنامج الاحصائي SPSS V25 أظهرت النتائج الاتية:

الجدول (4-30) اختبار الفرضية الأولى

One-Sample Statistics						
	N		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
QR before MP	12		.3583	.08688	. 02508	
	Test Value = 0					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	14.284	11	.000	.35825	.3030	.4135

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4-30) إن قيمة T المحسوبة 14.284 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عن درجة حرية 11(1 - N) والبالغة 2.365، وكان متوسط الأنحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean (02508.) وتعد قيمة منخفضة ، فضلاً عن مستوى معنوية الاختبار معنوية Sig. (2-tailed) كانت عالية جداً وقد بلغت (0.000) وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية المحدد في (0.05) ، ووفقاً لذلك يظهر إن بيانات العينة قدمت دليلاً على قبول الفرضية.

الفرضية الثانية : كانت جودة الإبلاغ اكبر في الشركات الزراعية العراقية بعد ظهور معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP

الجدول (4- 31) اختبار الفرضية الثانية

One-Sample Statistics						
	N		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	
QR after MP	16		. 3529	. 14295	.03574	
	Test Value = 0					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	9.874	15	.000	.35288	.2767	.4290

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 31) إن قيمة T المحسوبة (9.874) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عن درجة حرية 15(1 - N) والبالغة 2.131، وكان متوسط الأنحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean (03574.) وتعد قيمة منخفضة ، فضلاً عن مستوى معنوية الاختبار معنوية Sig.

(2-tailed) كانت عالية جداً وقد بلغت (0.000) وهي اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية المحدد في (0.05) ، ووفقاً لذلك يظهر إن بيانات العينة قدمت دليلاً على قبول الفرضية.

الفرضية الثالثة : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP وجودة الإبلاغ .

من اجل اختبار هذه الفرضية صياغة إنموذج الأنحدار الخطي وفق الاتي:

$$QR = \beta_0 + \beta_1 \text{ dis } ESGMP_{it} + {}_{Eit}$$

حيث تمثل :

β_0 : ثابت معادلة الأنحدار التي تمثل قيمة المتغير التابع (المتأثر) عندما تكون قيمة المتغير المستقل مسأوية للصفر.

β_1 : يسمى بميل الأنحدار، ويستخدم لقياس نوع ومقدار التأثير.

Eit : أخطاء التقدير أو ما يعرف بالبواقي الاحصائية.

وعن طريق برنامج العوم الاجتماعية SPSS V25 أظهرت النتائج الاتي:

الجدول (4- 32) ملخص إنموذج اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.062[a]	.004	-.034-	.122195
a. Predictors: (Constant), DISCESGMP				
b. Dependent Variable: QREPORTING				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 32) إن قيمة الارتباط R بين المتغيرات بلغت(0.062) وإن معامل التحديد(R Square) بلغ (.004)، وإن الأنحراف المعياري لخطأ التقدير (Std. Error of the Estimate) (.122195) ويُعد إنخفاض هذا الخطأ افضل من الناحية الاحصائية.

الجدول (4-33) تباين اختبار الفرضية الثالثة

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.002	1	.002	.101	.049[b]
	Residual	.388	26	.015		
	Total	.390	27			
a. Dependent Variable: QREPORTING						
b. Predictors: (Constant), DISCESGMP						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 33) الخاص بالتباين (**ANOVA**) إن قيمة F المحسوبة (.101) اصغر من قيمة F الجدولية (2.91) وفق درجات الحرية df (26) عند مستوى دلالة (0.05) وإن مستوى معنوية الاختبار Sig (.049) وهي أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية (0.05) .

الجدول (4- 34) معاملات دالة الأنحدار الفرضية الثالثة

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.369	.049		7.509	.000
	DISCESGMP	-.072-	.226	-.062-	-.318-	.049
a. Dependent Variable: QREPORTING						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 34) الخاص بميل معادلة الأنحدار (β_1) التي بلغت (-.072-) التي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع بواسطة المعامل (β) وتشير القيمة السالبة للمعامل β_1 إلى إن هناك تأثيراً عكسيا للمتغير المستقل في المتغير التابع، أي إن تطبيق معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP (المتغير المستقل)قد أحدث إنخفاضاً في جودة الإبلاغ (المتغير التابع) بمقدار (-.072-) مع ثبات باقي المتغيرات الاخرى خارج نطاق البحث الحالي. و إن قيمة T (-.318-) وإن مستوى معنوية الاختبار Sig (0.049) وهي أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد بـ(0.05) وهذا يشير إلى إن بيانات العينة أظهرت دليلاً على قبول الفرضية .

QR = .369 -.072- *DiscESGMP

الفرضية الرابعة : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP وقيمة الشركة .

Tobin's Q = $\beta_0 + \beta_1$ dis $ESGMP_{it} + E_{it}$

الجدول (4-35) ملخص إنموذج اختبار الفرضية الرابعة

Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.183[a]	.033	-.004-	.895201
a. Predictors: (Constant), DISCESGMP				
b. Dependent Variable: QCOMPANY				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 35) إن قيمة الارتباط R بين المتغيرات بلغت(0.183) وإن معامل التحديد(R Square) بلغ (.033)، وإن الأنحراف المعياري لخطأ التقدير (Std. Error of the Estimate) (.895201) ويُعد إنخفاض هذا الخطأ افضل من الناحية الاحصائية

الجدول (4- 36) تباين اختبار الفرضية الرابعة

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.721	1	.721	.900	.035[b]
	Residual	20.836	26	.801		
	Total	21.557	27			
a. Dependent Variable: QCOMPANY						
b. Predictors: (Constant), DISCESGMP						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 36) الخاص بالتباين (**ANOVA**) إن قيمة F المحسوبة (.900) اصغر من قيمة F الجدولية (2.91) وفق درجات الحرية df (26) عند مستوى دلالة (0.05) وإن مستوى معنوية الاختبار Sig (.035) وهي أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية (0.05)

الجدول (4- 37) معاملات دالة الأنحدار الفرضية الرابعة

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.972	.360		5.477	.000
	DISCESG	-1.570-	1.655	-.183-	-.949-	.035
a. Dependent Variable: QCOMPANY						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 37) الخاص بميل معادلة الأنحدار (β_1) التي بلغت (-1.570-) التي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع بواسطة المعامل (β) وتشير القيمة السالبة للمعامل β_1 إلى إن هناك تأثيراً عكسيا للمتغير المستقل في المتغير التابع، أي إن تطبيق معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP (المتغير المستقل)قد أحدث إنخفاضاً في قيمة الشركة (المتغير التابع) بمقدار (-1.570-)مع ثبات باقي المتغيرات الاخرى خارج نطاق البحث الحالي. و إن قيمة T (-183.-) وإن مستوى معنوية الاختبارSig (0.035) وهي أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد بـ(0.05) وهذا يشير إلى إن بيانات العينة أظهرت دليلاً على قبول الفرضية .

Tobin's Q = 1.972- 1.570- *DiscESGMP

الفرضية الخامسة : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين جودة الإبلاغ وقيمة الشركة .

$$\text{Tobin's Q} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Q reporting}_{it} + \text{Eit}$$

الجدول (4- 38) ملخص إنموذج اختبار الفرضية الخامسة

Model Summary[b]				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.650[a]	.423	.400	.691959
a. Predictors: (Constant), QREPORTING				
b. Dependent Variable: QCOMPANY				

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 38) إن قيمة الارتباط R بين المتغيرات بلغت(0.650) وإن معامل التحديد(R Square) بلغ (.423)، وإن الأنحراف المعياري لخطأ التقدير (Std. Error of the Estimate) (.691959) ويُعد إنخفاض هذا الخطأ افضل من الناحية الاحصائية

الجدول (4- 39) تباين اختبار الفرضية الخامسة

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.108	1	9.108	19.023	.000[b]
	Residual	12.449	26	.479		
	Total	21.557	27			
a. Dependent Variable: QCOMPANY						
b. Predictors: (Constant), QREPORTING						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 39) الخاص بالتباين (**ANOVA**) إن قيمة F المحسوبة (19.023) أكبر من قيمة F الجدولية (2.91) وفق درجات الحرية df (26) عند مستوى دلالة (0.05) وإن مستوى معنوية الاختبار Sig (.000) وهي أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية (0.05) .

الجدول (4- 40) معاملات دالة الأنحدار الفرضية الخامسة

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.047-	.415		-.113-	.911
	QREPORTING	4.834	1.108	.650	4.362	.000
a. Dependent Variable: QCOMPANY						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS V25

ويُلاحظ من الجدول (4- 40) الخاص بميل معادلة الأنحدار (β_1) التي بلغت (4.834) التي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع بواسطة المعامل (β) وتشير القيمة الموجبة للمعامل β_1 إلى إن هناك تأثيراً طرديا إيجابيا للمتغير المستقل في المتغير التابع، أي إن جودة الإبلاغ هنا نفترضها كـ (المتغير المستقل) قد أحدث زيادة في قيمة الشركة (المتغير التابع) بمقدار(4.834) مع ثبات باقي المتغيرات الاخرى خارج نطاق البحث الحالي. و إن قيمة T (4.362) وإن مستوى معنوية الاختبارSig (0.000) وهي أقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد بـ(0.05) وهذا يشير إلى إن بيانات العينة أظهرت دليلاً على قبول الفرضية .

Tobin's Q = -.047+4.834 * **QREPORTIN**

الفصل الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

تعد الاستنتاجات والتوصيات الاكثر اهمية في البحث كونها الثمرة النهائية لما توصل إليه الباحث وبيان مدى اهمية الأهداف وصحة ومصداقية فرضيات الدراسة, كما يمكن إن تصبح الاستنتاجات والتوصيات كمشاريع بحثية مستقبلية للباحثين لتطوير البحث الحالي أو للأنطلاق منها لبحوث جديدة, ويتضمن هذا الفصل على مبحثين الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول الاستنتاجات

المبحث الثاني التوصيات

المبحث الأول الاستنتاجات

أولاً- الاستنتاجات النظرية

1. معايير الاستدامة التي تخص الوحدات الاقتصادية جاءت استجابة لمتطلبات المجتمع للحفاظ على البيئة وتحسينها من جهة ومن جهة أخرى مراقبة أنشطة الوحدات الاقتصادية عن ذلك.
2. إن تبني الشركات لمعايير محاسبة الاستدامة في استراتيجيتها يتيح لها الفرص لاستغلالها ولتخفيف المخاطر ويعزز ثقة المستثمرين بأنشطة الشركات.
3. المعايير التي يصدرها (SASB) محددة لكل صناعة وليست عامة كما هو الحال في باقي المبادرات مثل مؤشرات GRI فالالتزام بمعايير محاسبة الاستدامة (معيار FB-MP) من قبل الشركات العراقية العاملة في القطاع الزراعي والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية يساعد على معرفة المؤشرات المتعلقة بمواضيع الاستدامة من قبل الشركات أو المستثمرين أو الجمهور.
4. مؤشرات معيار الاستدامة FB-MP تقيس مدى التزام الشركات الزراعية التي يختص بها المعيار بتخفيض إنبعاثات الغازات الضارة ومصادر طاقتها ومياهها وبقية المواضيع التي يشملها المعيار.
5. تساهم محاسبة الاستدامة عن طريق المعايير التي تصدرها المؤسسات المهنية ذات العلاقة ومؤشرات قياسها مثل معايير(SASB) , تساهم في جودة الإبلاغ في التقارير التي تقدمها المنظمة .
6. معايير (SASB) بما تتضمن من مؤشرات قياس عن المعلومات المالية وغير المالية , والتي تنعكس في تقارير الشركات, تحسن تلك المعلومات من جودة التقارير وتزيد من ثقة المستثمرين بها وبالتالي قيمة الشركة .
7. تعد تقارير محاسبة الاستدامة مكملة للتقارير المالية كونها تعزز من الشفافية في الإبلاغ المالي وتوفر رؤية كاملة للمستثمرين للمقارنة بين الشركات وتزيد من قيمة الشركة من خلال تحسين الأداء.
8. الاهتمام بأبعاد ومؤشرات الاستدامة له أهمية متزايدة للوحدات الاقتصادية كونها تحقق لها فوائد داخلية من حيث تحسين الأداء وجودة الإبلاغ في تقاريرها وخارجية من حيث جذب المستثمرين والمقرضين وإرضاء أصحاب المصلحة وتحقيقها لقيمة مستدامة بمرور الوقت للوحدة والمجتمع.
9. تعمل الشركات على دمج إنشطتها الاعتيادية مع الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية لغرض المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة وتحقيق الرفاهية الاجتماعية وتطوير الاقتصاد وحماية البيئة.
10. في بيئة الأعمال الحديثة, لا تمثل زيادة أسعار الأسهم المتداولة للشركات وحده كمؤشر لقيمة الشركة وجودة الأداء, على الرغم من أهميته, ولكن تقييم المجتمع للشركة واكتسابها المشروعية

وصفة المواطنة ,اصبحت هي مؤشرات تقيم الشركة اضافة لقيمتها المالية, المستثمر ينظر أولاً إلى العلاقة بين الشركة والمجتمع لما لها من أثر على المدى البعيد في تحسين قيمة الشركة.

ثانيا الاستنتاجات العملية

11-عدم ادراك الشركات العراقية عينة البحث أهمية معايير محاسبة الاستدامة (SASB) على مستقبل واستمرارية الشركة, ولم تسعى للالتزام بها .

12- من خلال المعلومات المتوفرة في التقارير للشركات (عينة البحث) للفترة الممتدة من (2022-2016) التي تم تحليلها نستنتج ضعف وتباين في الإبلاغ عن معايير محاسبة الاستدامة (معايير SASB) المتعلقة بمعيار FB-MP .

13- القوائم المالية للشركات عينة البحث تكاد تفتقر من المعلومات غير المالية, و التركيز بشكل واسع على المعلومات المالية لأن المستثمر العراقي في سوق المال يهمه هذا الجانب فقط.

14- من خلال تحليل التقارير المحاسبية للشركات عينة البحث يتبين إن المعلومات المقدمة لا تتصف بها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي جاءت بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية , أي تفتقد لفائدة القرار.

15- عدم وجود معايير لمحاسبة الاستدامة تلائم بيئة الأعمال العراقية تقدمها الجهات الرسمية المسؤولة عن مهنة المحاسبة في العراق تنسجم وتتوافق مع المعايير الدولية لمحاسبة الاستدامة .

16- كانت اعلى نسبة للإبلاغ عن الاستدامة في تقارير الشركات عينة البحث, تقارير الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية , وكانت الاعلى في نسبة جودة الإبلاغ المحاسبي .

17- على الرغم من تدني نسب الإبلاغ عن الاستدامة في تقارير الشركات عينة البحث وإنخفاض مستوى جودة الإبلاغ في تلك التقارير , ولكن هناك بوادر لإمكانية تحسين هذه النتائج من خلال تقديم الشركات للتقارير الاستدامة الطوعية , أو قيام الجهات المسؤولة مثل إدارة سوق العراق للأوراق المالية بالزام الشركات الزراعية بالعمل على الالتزام بمعيار الاستدامة(FB-MP) كما الزمت المصارف بتبني معايير (SASB) الخاصة بها.

18- من خلال استخراج المتوسط العام لنسب معادلة (Tobin 's Q) للشركات (عينة البحث) خلال فترة البحث نستنتج إن قيم Q كانت اغلبها مرتفعة و يعود ذلك بسبب الارتفاع في القيمة السوقية للشركات الناتج من حاصل ضرب أسعار اغلاق الأسهم السنوية في عدد الأسهم المتداولة للشركة. مما يعني تحسن قيمة الشركة من الجانب المالي فقط ولا يشير إلى قيمة الشركة من ناحية جودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية والالتزام بتطبيق معيار الاستدامة (FB-MP) .

المبحث الثاني التوصيات

1. على الشركات الزراعية العراقية اعتماد معايير (SASB) لتحسين أدائها ومستوى جودة الإبلاغ في تقاريرها المحاسبية , وذلك لخلق ميزة تنافسية بين الشركات ومساعدة المستثمرين في اتخاذ القرار الاستثماري .
2. إن مراقبة مدى التزام الوحدات الاقتصادية العراقية بالمعايير المحاسبية الصادرة من الجهات المحاسبية المحلية وتقديم تقاريرها المحاسبية مسترشدةً بالمعايير الدولية والمحلية, وذلك لأهمية موضوع الإبلاغ المحاسبي في استمرارية الوحدات.
3. ضرورة تشريع القوإنين وإصدار التعليمات من الجهات العراقية المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية, تخص تطبيق معايير محاسبة الاستدامة ومعايير الإبلاغ المالي الصادرة من المؤسسات الدولية مثل (SASB&GRI&IFRS&FASB) وغيرها, وبما يلائم بيئة الأعمال العراقية.
4. تشجيع الوحدات الاقتصادية وزيادة وعي وثقافة العاملين فيها عن أهمية المحاسبة عن الاستدامة ومفاهيم التنمية المستدامة واثرها على الوحدة والمجتمع وبالتالي ازدهار اقتصاد البلد. وكذلك زيادة الوعي المجتمعي عن البيئة واهمية المحافظة على النظام البيئي , وعن مراقبة أداء الشركات بهذا الخصوص.
5. ضرورة الزام الشركات بتطبيق معايير (SASB) لأهمية مؤشراتها في قياس المعلومات غير المالية فضلاً عن المعلومات المالية. و على الشركات تحديد نوع المعلومات المالية وغير المالية ومستوى التفاصيل فيها و توقيت الإفصاح عنها لأهمية ذلك للمستثمرين ولجميع أصحاب المصلحة.
6. إن المعلومات غير المالية تدعم المعلومات المالية في تحسين جودة الإبلاغ وقيمة الشركة و تحقيق فائدة القرار. ولكن يجب إن تتمتع المعلومات المالية وغير المالية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الرئيسية والمعززة .
7. ضرورة إصدار تشريعات من سوق العراق للأوراق المالية ملزمة للشركات المسجلة في السوق بتقديم تقارير عن محاسبة الاستدامة أما بشكل مستقل أو تقارير الإبلاغ المتكامل .
8. إن تحقيق التنمية المستدامة للشركات والالتزام بتطبيق معاييرها وجودة الإبلاغ في التقارير يساعد على تنشيط سوق رأس المال والأنفتاح على الأسواق المالية الدولية والاقليمية وجذب المستثمرين ورؤوس الاموال للداخل مما ينعكس بشكل ايجابي على اقتصاد البلد ورفاهية المجتمع.

9. ضرورة توعية المستثمر العراقي بأهمية تقيم الشركات ليس فقط على المعلومات المالية وزيادة اسعار اسهمها في السوق بل هناك مؤشرات عن المعلومات غير المالية يجب إن ياخذها في الحسبان عند تقييم الشركة .
10. إن التنمية المستدامة كي تتحقق في جميع ابعادها البيئية والاجتماعية والاقتصادية تتطلب تظافر الجهود من جميع الأطراف. فعلى المهتمين والمعنيين تذليل العقبات امام الاستثمار الذي يُعنى بالتنمية المستدامة لنحصل على الاقتصاد المستدام.
11. يتطلب تبني معايير الاستدامة (SASB) من المنظمات توسيع ثقافة جميع أفراد المنظمة بمضمونها وحثهم والرغبة بالالتزام بها لأهميتها على المستوى الداخلي والخارجي.
12. تقارير محاسبة الاستدامة يجب إن تتصف بالمصداقية وغير مظللة من خلال التزامها بجوهر المعايير وليس بمضمونها لما لذلك من أثر في تحسين صورة الشركة عند المجتمع والمستثمرين وبالتالي قيمة الشركة.
13. ضرورة التأكيد على جميع الوحدات الاقتصادية العراقية الالتزام بجميع معايير المحاسبية الصادرة من الجهات الدولية ذات العلاقة لما لذلك من تأثير ايجابي في تقديم تقارير تتميز بجودة الإبلاغ ومن ثم تحسين قيمة الشركة .
14. ضرورة اعتماد الجهات المسؤولة الخطوات التي تؤدي إلى تحقيق الاقتصاد المستدام وذلك من خلال إلزام الشركات بتحقيق الاستدامة بكافة إنشطتها وجعلها من استراتيجيات اعمالها .
15. لأهمية معايير محاسبة الاستدامة (معاييرSASB) ودورها في تحسين الاداء لجميع القطاعات الاحد عشر والصناعات (77) التي شملتها تلك المعايير, ولأهمية هذا الموضوع في تعزيز اقتصاد البلد, يوصي الباحث بدراسة مدى امكانية تطبيق تلك المعايير في جميع الشركات العراقية الصناعية وتعزيز البحث الاكاديمي بهذا الجانب.

المراجع والمصادر

القرآن الكريم

المصادر العربية

أولاً : التقارير والوثائق الرسمية :

1- البيانات المالية للشركة الاهلية للإنتاج الزراعي من 2016-2022
2- البيانات المالية للشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي من 2016-2022
3- البيانات المالية للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية من 2016-2022
4- البيانات المالية للشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية من 2016-2022
5- التقرير السنوي لسوق العراق للأوراق المالية من 2016-2022

ثانيا- : الكتب

1. ابن منظور, ابي الفضل جمال الدين, " لسإن العرب" الجزء الخامس عشر, دار صادر, بيروت - لبنإن. 2006
2. بوطه , عبد الحميد بشير, (2015) تنمية وتسيير الموارد البشرية جدلية المفهوم النظرية والواقع , دار الايام للنشر, عمان , الاردن.
3. الججأوي, طلال محمد علي, و العبيدي , رافد كاظم,(2017)," قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها" الطبعة الأولى, دار الايام للنشر والتوزيع , عمان , الاردن.
4. جلال, أحمد فهمي, (2016). " مبادئ التنظيم وإدارة الأعمال" , كلية التجارة , جامعة القاهرة.
5. الرازي , ابي الحسين أحمد (2008) ," معجم مقاييس اللغة" دار الكتب العلمية , بيروت – لبنإن .
6. الكمالي, طلال فائق, (2014), التنمية البشرية في القرإن الكريم , مركز كربلاء للدراسات والبحوث في العتبة الحسينية المقدسة.

ثالثاً- : الدوريات

1. أبو سمك, أحمد محمد علي. 2020" أثر تطوير المعايير المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة " دراسة مرجعية , بحث منشور مجلة جامعة العين للأعمال والقانون , الاصدار الثاني , السنة الثالثة, ص94-117.
2. البقمي, متعب عايش و البشتأوي, سليمان حسين (2014), " واقع المحاسبة عن التنمية المستدامة في الشركات الصناعية , دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية الاردنية" بحث منشور مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية , العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك 2014.
3. البلدأوي, شاكر عبد الكريم و خلف, حسنين سعد (2018) " تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS6) " بحث تطبيقي على شركة الاستكشافات النفطية \ ش . ع , بحث منشور مجلة كلية الكوت الجامعة , المجلد 2 العدد 2 .
4. جازية, جيهإن مجدي محمد كمال (2018)," أثر الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في الحد من مخاطر القرارات الاستثمارية " بحث منشور مجلة الفكر المحاسبي المجلد 22 العدد7 .
5. جاسم, خالد حميد والجنابي, عامر محمد سلمان (2021), " دور معايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الإبلاغ المالي (ملائمة المعلومات المحاسبية) " بحث منشور, مجلة دراسات محاسبية و مالية , المجلد 16 العدد 57 .
6. الجبلي, وليد سمير عبد العظيم. (2020). " أثر استخدام المعايير المالية لمحاسبة الاستدامة على تحسين الإفصاح المحاسبي وتعزيز ثقة المستثمرين –دراسة تطبيقية- " بحث منشور المجلة العلمية الدولية للمحاسبة والمراجعة, المجلد 24 ,العدد2 ص873-941 .
7. الحسنأوي, سالم صلال و طاهر, ندى نوري, 2021" أثر رأس المال الفكري في المنظور المالي على السيولة والمديونية" بحث منشور مجلة مركز الكوفة للدراسات , المجلد الأول, العدد62 ص67-88.
8. الحسنأوي, سالم صلال. & طاهر, ندى نوري.(2017). " أثر رأس المال الفكري في المنظور المالي على السيولة والمديونية " بحث منشور, 1db709acae580c0c.pdf

9. الحصينإن, علي سالم علي (2021) . تحليل أثر اقتصاد المعرفة على التنمية المستدامة في الكويت . المجلة العلمية للبحوث التجارية, العدد الثالث: 2021

10. حمادة, رشا (2014). " قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية , دراسة ميدإنية في بورصة عمان " , المجلة الاردنية في إدارة الأعمال , المجلد 10العدد4 .

11. الخزرجي, ريم سعدي حسن والتميمي, حيدر كاظم نصر الله والجبوري, محمد هاشم حمود (2020), " أثر معايير محاسبة الاستدامة على التدقيق الاجتماعي وإنعكاسها على أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية" بحث منشور, مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية 2020.

12. السيد رزق, سماح عاطف السيد (2020). "أثر الإفصاح عن رأس مال العلاقات على القيمة السوقية للشركة" بحث منشور, مجلة البحوث المالية والتجارية, المقالة 4العدد4 الجزء 1, المجلد20 , ص71-92.

13. الشحادة, عبد الرزاق قاسم, و بوعيشة, مبارك, و سوده, محمد زكريا, (2014), " تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة" بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك .

14. الشريف, محمود مصطفى منصور (2022) " تقييم أثر الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية CSR على فرص نمو المنشأة – دراسة عملية " بحث منشور المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية المجلد 36 العدد 1 .

15. طحطوح, مسعود و السعيدإني, نبيلة , (2019)," أثر التحول الطاقوي على مؤشرات التنمية المستدامة في الجزائر" بحث منشور في مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية, المجلد 33 , العدد 4 .

16. طوبار, مي حسن أحمد (2018), " مدى تأثير المحاسبة المالية المستدامة على تحسين الأداء البيئي والمحافظة على الموارد" بحث منشور في المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية , المجلد 31 العدد 4, كلية التجارة – جامعة الازهر(فرع البنات) القاهرة.

17. عبد الرزاق, دريد عادل , ابراهيم, ليث خليل & ثابت, ثابت حسإن, (2020). " أثر جودة الإبلاغ المالي على أنشطة التجارة الالكترونية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية 2020 .

18. عبد المتعال, هبة عبد المتعال أحمد وسيد مطأوع, مطأوع السعيد, (2022) " أثر القياس والإفصاح عن الادوات المالية والتنمية المستدامة على تنشيط الاستثمار" دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية. بحث منشور في مجلة البحوث التجارية –كلية التجارة جامعة الزقازيق, مجلد 44 العدد 1.

19. غلاب, فاتح.(2020)." أهمية التقارير المتكاملة (IR) في تحقيق استدامة الشركات – دراسة ميدإنية" مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة, المجلد 3 العدد1.

20. فريد. حنإن هارون (2016), " أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين " بحث منشور, مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال المجلد 2 العدد2 .

21. فودة, شوقي السيد والشافعي, ياسر زكريا و عثمان, أمينة ماهر محمد (2019). "أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية على قيمة المنشأة " بحث منشور, مجلة الدراسات التجارية المعاصرة, العدد7.

22. يوسف, حسن زكي و مصطفى , سيد محمد و عبد الرحمن, آية محمد جابر,2018"بيان أثر خصائص الشركات على مستوى الإفصاح عن معلومات الاستدامة" دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية , مجلد32 العدد2 ص589-610

23. يونس, نجاة محمد مرعي 2019" أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية " بحث منشور المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة العدد49, الاصدار1.

رابعاً:- الرسائل والإطاريح

1. البطاط, علي عودة تركي (2022), " توظيف المعلومات المالية وغير المالية (معايير)SASB في تعزيز شفافية الإبلاغ وثقة المستثمرين وقيمة الشركة " رسالة ماجستير منشورة, جامعة كربلاء – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة.

2. بن فرج, زوينة (2014) , " المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق " رسالة ماجستير منشورة , جامعة فرحات عباس , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, الجزائر .

المراجع والمصادر

3. الجبوري, حيدر جميل أحمد (2023). " **التكامل بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والمعايير المالية لمحاسبة الاستدامة وتأثيرها في قيمة الشركة** " أطروحة دكتوراه. جامعة كربلاء –كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة.

4. جميل, هادية النور محمد نور الهدى, (2018), " دور القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات التنمية المستدامة في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال السودانية" أطروحة دكتوراه منشورة, جامعة النيلين - كلية التجارة – قسم المحاسبة - السودإن.

5. حال, نيفين عبد القادر حمزة ابراهيم , (2014). " استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات" رسالة ماجستير منشورة, جامعة بور سعيد- كلية التجارة – قسم المحاسبة والمراجعة.

6. الحسنأوي, مشتاق محمد ريسإن(2022), " تأثير تطبيق معايير الاستدامة في تعزيز قيمة الشركة " رسالة ماجستير منشورة, جامعة كربلاء - كلية الإدارة والاقتصاد –قسم المحاسبة.

7. الحيدري, وفاء حسين سلمان (2015) , " تحديات الإبلاغ المالي في ظل المدخل السلوكية للنظرية المحاسبية" أطروحة دكتوراه غير منشورة , جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة.

8. الخفاجي, ايمان جواد احمد, (2018), " قياس مدى التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات S&P/ISX/ESG ومعايير GRI " رسالة ماجستير منشورة, جامعة كربلاء – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة.

9. الخفاجي, ايمان جواد احمد, (2022), : معايير المحاسبة والاستدامة مع الابعاد الثقافية والقيم المحاسبية وإنعكاسها على جودة التقارير المالية" أطروحة دكتوراه , جامعة كربلاء – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة.

10. خيرة, سلمان (2020) , " أهمية الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية " رسالة ماجستير منشورة , جامعة محمد خيضر- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – قسم العلوم التجارية , بسكرة –الجزائر.

11. زينب, زروقي (2018), " محاسبة التنمية المستدامة واقع وآفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية" رسالة ماجستير منشورة , جامعة محمد بوضياف – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – قسم علوم التسيير, الجزائر – المسيلة.

12. سبسبي, مصطفى يوسف, (2011). " دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرار" رسالة ماجستير منشورة, جامعة حلب – كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة.

13. السعدي, الاء سالم مهدي, (2021)," قياس مستوى الإفصاح المستدام في ظل التقارير المتكاملة لتعزيز قيمة الشركة" دراسة تطبيقية, رسالة ماجستير منشورة, جامعة كربلاء-كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة .

14. الشيخ, عبد الرزاق حسن, (2013). " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على سعر السهم" . رسالة ماجستير منشورة, الجامعة الاسلامية ,غزة- عمادة الدراسات العليا- كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل.

15. عبد الرحمن, وليد محمد محمد السيد,(2018) . " أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين التخطيط الضريبي وقيمة المنشأة " أطروحة دكتوراه, جامعة الزقازيق – كلية التجارة- قسم المحاسبة.

16. عبد الرحيم, جمال كامل محمد,(2015), "قياس اثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدإنية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة", اطروحة دكتوراه في المحاسبة منشورة, مقدمة إلى مجلس كلية التجارة , جامعة قناة السويس, مصر.

17. عبود, زينب عزيز باصي,(2017)," الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية على وفق معايير المحاسبة الدولية" رسالة ماجستير منشورة , جامعة الفرات الأوسط التقنية – الكلية التقنية الإدارية – قسم تقنيات مالية ومحاسبية , الكوفة.

18. العبيدي, آيات ناجي مهدي (2018), " تقويم الإبلاغ عن استدامة الشركات الصناعية وفق معايير GRI " رسالة ماجستير منشورة , جامعة الفرات الأوسط التقنية – الكلية التقنية الإدارية – الكوفة .

19. الغانمي, جعفر فالح ناصر. (2017). " القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثرهما في قيمة الوحدة الاقتصادية" رسالة ماجستير منشورة , جامعة القادسية – كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة.

20. كاطع , علي خلف (2022) . "تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وإنعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية" أطروحة دكتوراه, جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة .

21. المعموري, محمد عبد الرسول جابر, (2019), " تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة ودورها في تحسين الأداء والإبلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية " رسالة ماجستير منشورة, جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة.

22. الموسوي, علاء حسن يوسف. (2017). " العلاقة بين المسؤولية البيئية والابعاد المحاسبية للرفاهية الاجتماعية وأثرها على تعظيم قيمة الشركة" رسالة ماجستير منشورة, جامعة القادسية- كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة.

23. موسى, فرج الله محمد,(2011). " دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية في ظل ظروف عدم التأكد" , رسالة ماجستير منشورة, كلية التجارة, الجامعة الاسلامية, غزة.

24. نصير, أحمد إرشيد (2018) , " دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية في المستشفيات الجامعية الاردنية (دراسة ميدإنية) " رسالة ماجستير, جامعة جدارا – كلية الاقتصاد والأعمال – قسم المحاسبة , عمان – الاردن.

F0reign References

First: Books

1. Brockett, Annm.&Rezaee, Zabihollah.(2012)." Corporate Sustainability Integrating Performance and Reporting" Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey .
2. Brunelli, Sandro & Ranalli, Francesco.(2020). " SDGs Achievement: Commitment, Channels of Action and the Role of Integrated Reporting in the Disclosure Mechanisms " Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations , CH3. Springer Nature Switzerland AG 2020 .
3. Di Carlo, Emiliano(2020). " The Real Entity Theory and the Primary Interest of the Firm: Equilibrium Theory, Stakeholder Theory and Common Good Theory " . Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations , CH1. Springer Nature Switzerland AG 2020 .
4. Epstein , Marc J. & Buhovac , Adriana Rejc (2015). "Making Sustainability Work" Berrett-Koehler Publishers, Inc.
5. Eskin, Ilknur. (2021). " Corporate Social Responsibility Report: Examination of Glass Manufacturing Companies on Istanbul Chamber of Industry 500 " (CH8), New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability, Volume II, ©TheEditor(s) (if

applicable) and The Author(s), under exclusive license to Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2021.

6. Gümrah, Abdurrahman, , Tanç, Sükran Güngör & Tanç , Ahmet.(2019). " Scoring of Sustainability Reports with GRI-G4 Economic, Environmental, and Social Performance Indicators: AResearch on the Companies Preparing Sustainability Report in Turkey " (CH8), Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume I . Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2019 .
7. Heizer, Jay& Render,Barry & Munson , Chuck(2017). " Operations Management ,Sustainability and Supply Chain Management " Pearson Education, Inc , 12 ed .
8. Jatana , Renu & Barodawala , Mehjabeen (2020). " Sustainable Development in India: A Case Study of Vedanta " CH2. New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability, Volume I . Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2020 .
9. Kaya , Uğur & Yazan , Ömer (2020)." The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Earnings Management In Terms of Accounting Information Quality "CH4, Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume I . Editor Kıymet Tunca Çalıyurt Trakya University . Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2019.
10. Kopeva, Diana, Sterev, Nikolay & Blagoev, Dimitar. (2020). " Corporate Social Responsibility in Bulgaria: Perspectives and Possibilities " (CH8), New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability, Volume I. © Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2020 .
11. Kulkova, Varvara Yu. (2020). " Complex Systems: Innovation and Sustainability in the Digital Age " Volume 1. National Research University Higher School of Economics Moscow, Russia . Springer Nature Switzerland AG 2020. P19-25.
12. Lemke , Claudia (2021). " Accounting and Statistical Analyses for Sustainable Development " Dissertation Technische Universität Berlin, 2020 . Springer Gabler.
13. Lessambo, Felix I.(2018). " Auditing, Assurance Services, and Forensics**.** Comprehensive Approach" This Palgrave Macmillan imprint is published by the registered company Springer International Publishing AG part of Springer Nature . A
14. Lozano , Francisco J. & Mendoza, Alberto & Molina, Arturo. (2022). " Fossil Fuels Use and Efficiency During the Transition to a Low-Carbon Economy " Energy Issues and Transition to a Low Carbon Economy " CH3, Springer Nature Switzerland AG 2022 .
15. Mayo-Maldonado , Jonathan Carlos , Resendiz-Valdez , Jesús Elías & Rosas-Caro , Julio César (2022) ." Current Trends and Challenges in Sustainable Generation, Transmission and Distribution of Electricity " Energy Issues and Transition to a Low Carbon Economy , CH8. Springer Nature Switzerland AG 2022.
16. Özan , Mustafa (2022)." Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application " Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2022. Chapter 12 Sustainability and Industry 4.0 .p 193-214.

17. Subramanyam , K. R. , (2014). " financial statement analysis " 11th ed , Published by McGraw-Hill Education .
18. Testarmata, Silvia , Ciaburri, Mirella , Fortuna, Fabio, & Sergiacomi, Silvia. (2020). " Harmonization of Non-financial Reporting Regulation in Europe: A Study of the Transposition of the Directive 2014/95/EU " Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations , CH4., Springer Nature Switzerland AG 2020.

Second: Thesis & Dissertation

1. Adaeze, Nwobu Obiamaka ,(2017). " Determinants of Corporate Sustainability Reporting in Selected Companies in Nigeria " Dissertation of Doctor , College of Business and Social Sciences, Covenant University, Ota
2. Azantouti, Asem Saad Ali. (2022). " Non-financial information assurance: A review of the literature and directions for future research " Master' Theses, Auckland University of Technology.
3. Bandara, Rathnayake Mudiyanselage Saman.(2020)." Measuring Financial Reporting Quality: An Approach Based on Qualitative Characteristics" Dissertation of Doctor. College of Business and Law University of Canterbury.
4. Bhat , Swarali (2016)." Silicon Revolution: Sustainability Disclosures and Performance in the Semiconductor Manufacturing Industry (2010-2014) " Master's Theses, San Jose State University. https://scholarworks.sjsu.edu/etd_theses/4714
5. Franz, Niklas (2022). " The Technology for a Fruitful Future? Analysing UN Policies on Blockchain for Sustainable Development " Malmo University. International Relations. Department of Global Political Studies BA – IR103L.
6. Junru, Zhang (2017)." users' perceptions of the drivers for corporate sustainability disclosures made by Chinese listed companies" Dissertation of Doctor . Edith Cowan University School of Business and Law.
7. Kambanou , Marianna Lena (2014). " Eating our way to sustainability: Are European meat and dairy processors living up to our expectations? " Master' Thesis . IIIEE, Lund University.
8. Moreno , Juan Francisco, (2019). " Disclosure of Non-Financial Information by Colombian Companies" Master' Theses, Tilburg University LL.M International Business Law .
9. Ngcobo, Bhekisisa Nicholas, (2020). " The Impact of Integrated Reporting on Cost of Capital and Analysts'Forecasts: A Study of Johannesburg Stock Exchange (JSE) Listed Mining Firms " Master' Theses, University of Kwazulu-Natal.
10. Ong, Siew Hoon. (2016). " Measuring the quality and identifying influencing factors of sustainability reporting: Evidence from the resources industry in Australia " Dissertation of Doctor , School of Business and Law Edith Cowan University Perth, Western Australia .
11. Pushkova , Anna (2018) . " Factors Affecting Win-Win Cross-Business Partnerships for Achieving Sustainable Development Goals: Evidence from FMCG companies in RUSSIA" Master's Thesis. St. Petersburg University Graduate School of Management.

12. Schiehlé, Tristan & Wallin, Jonas,(2014). "The reporting on sustainability performance indicators "Master's Theses, Umeå School of Business and Economics, Umeå University.

Third: PERIODICALS:

1. Agutu, Omollo Joel. & Githira , Wanyoike Charles, (2023)." Sustainability reporting and financial performance of listed financial firms in Kenya" Journal of Accounting, Business and Finance Research, 2023, Vol. 17, No. 1, pp. 31-42
2. Akyildirim, Öznur Özdemir ,(2015). " Sustainability Applications in Turkish Production Firms" Proceedings of the 2015 International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Dubai, United Arab Emirates (UAE), March 3 – 5.
3. Alajlani, Sami E. & Posecion, Ofelia T. (2018). " Measuring Market Valuation of Amman Stock Exchange Industrial Sectors: Tobin's Q Ratio as Investors' Market Performance Indicator " Research Journal of Finance and Accounting , Vol.9, No.6, 2018 .
4. Ali, Zahraa Nasser & Flayyih, Hakeem Hammood (2021). " International Financial Reporting Standards IFRS and the reasons for its adoption in developing countries: A Literature Review " Social Science and Humanities Journal . Vol - 05, Issue - 04, 2021. Page no. 2171-2183 .
5. Al-Majdalawi , Zaid. (2015). " The Impact Of Sustainability Accounting On Financial Reporting In Jordan Phosphate Mines Corporation " Working Paper , Yarmouk University Faculty Of Economic And Administrative Science Department of Accounting .
6. Alotaibi , Khaled Omair (2021). " The Effect Of Accounting Disclosure For Sustainable Development On The Quality Of Financial Report And The Extent Of Its Reflection On The Company Value" Multicultural Education . Volume 7, Issue 5, 2021 . DOI: 10.5281/zenodo.4770618.
7. Aras, Guler & Williams, Paul F. (2022). " Integrated Reporting and Integrated Thinking: Proposing a Reporting Model That Induces More Responsible Use of Corporate Power " Licensee MDPI, Basel, Switzerland. Sustainability 2022, 14, 3277. https://doi.org/10.3390/su14063277 .
8. Aureli, Selena , Magnaghi, Elisabetta & Salvatori, Federica. (2018). " The Transposition of the Non-Financial Reporting Directive in the UK, France and Italy " SYMPHONYA Emerging Issues in Management, n. 1, 2018. Edited by: University of Milan-Bicocca .
9. Bakhit, Wael, Ziadeh, Marwa & EL-Abiad, Zouhour. (2019)." The components of intangible capital: An exploration of Lebanese companies " International Journal of Finance & Banking Studies, Vol 8 No 3, 2019 ISSN: 2147-4486 .
10. Barker, R., Imam, S. (2008). "Analysts' perceptions of 'earnings quality'". Accounting and Business Research 38 (4): 313-329.

11. Bahnean, Paul-Gheorghe , BUNGET , Ovidiu Constantin & DUMITRESCU , Alin Constantin (2023)." Corporate Reporting Quality in Light of the New Sustainability Standards " Audit Financiar, vol. XXI, no. 4(172)/2023, pp. 734-746, .
12. Belkaoui, Ahmed Riahi, (2017), " The Context of The Contemporary Accounting Profession " unpublished research, Advances in Public Interest Accounting. DOI:10.13140/RG.2.2.11155.99366 .
13. Berisha, Vokshi Nexhmie. &; Xhelili Florentina, Krasniqi, (2017). " Role of Accounting Information in Decision-Making Process, the Importance for its Users", In: Proceedings of the Entrenova - Enterprise Research Innovation Conference, Dubrovnik, Croatia, 7-9 September 2017, IRENET - Society for Advancing Innovation and Research in Economy, Zagreb, Vol. 3, pp. 324-331.
14. Beuselinck, Christof & Manigart, Sophie. (2007). " Financial Reporting Quality in Private Equity Backed Companies: The Impact of Ownership Concentration " Small Business Economics, Vol. 29, No. 3 (Oct., 2007), pp. 261-274.Published by: Springer.
15. Bhullar, Pritpal Singh. &Bhatnagar, Dr. Dyal. (2013). " Theoretical framework EV vs Stock price – A better measurement of firm value" IRACST – International Journal of Commerce, Business and Management (IJCBM), ISSN: 2319–2828 Vol. 2, No.6, December 2013 .
16. Boros, Anita , Lentner, Csaba & Nagy, Vitéz, (2022) " New Aspects of Sustainability: Analysis of the European Practice of Non-Financial Reports " FOCUS – The Challenges of Sustainability, Public Finance Quarterly ν 2022/2.
17. Busco, Cristiano, & Consolandi, Costanza & Eccles, Robert G. & Sofra, Elena(2020). " Disclosure Topics, Financial Relevance, and the Financial Intensity of ESG Materiality " Journal of Applied Corporate Finance • Volume 32 Number 2 .
18. Carmo, Cecília & Migueis, Mercedes, (2022)." Voluntary Sustainability Disclosures in Non-Listed Companies: An Exploratory Study on Motives and Practices " Licensee MDPI, Basel, Switzerland. Sustainability 2022, 14, 7365. https://doi.org/10.3390/su14127365 .
19. Carmo, Cecília & Ribeiro, Cristiana, (2022). " Mandatory Non-Financial Information Disclosure under European Directive 95/2014/EU: Evidence from Portuguese Listed Companies" 2022 by the authors. Li censee MDPI, Basel, Switzerland.
20. Carroll , Archie B. (2014)." A Three-Dimensional Conceptual Model of Social Performance " University of Georgia , The Academy of Management Review ,vol.4, no.4, 497-505.
21. Chen , Yi.(2020). " Are Institutional Investors Concerned about Corporate Social Responsibility Risk? , Open Journal of Social Sciences, 2020, 8, 427-454 https://www.scirp.org/journal/jss.
22. Chouaibi, Salim , Chouaibi, Yamina & Zouari, Ghazi, (2021). " Board characteristics and integrated reporting quality: evidence from ESG European companies" EuroMed Journal of Business ©Emerald Publishing Limited 1450-2194 DOI 10.1108/EMJB-11-2020-0121.

23. Davern, Michael, Nikole, Gyles, Hanlon, Dean & Pinnuck, Matthew, ,(2018),**"Is financial reporting still an effective tool for equity investors in Australia?"**, The University of Melbourne.
24. Desai, Rajesh. (2022). " Determinants of corporate carbon disclosure: A step towards sustainability reporting " Published by Elsevier B.V. This is an open access article under the CC BY-NC-ND license .
25. Dumay, John & Tenucci, Andrea, (2022). " Acriticalre flection on voluntary corporate non-financial and sustainability reporting and disclosure lessons learnt from two Integrated reporting case studies on integrated reporting " Published by Emerald Publishing Limited. This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence .
26. Duway, John. & Tim, Dai. (2017). " Integrated thinking as a cultural control? " Meditari Accountancy Research, Vol. 25 Issue: 4, pp.574-604, ©Emerald Publishing Limited 2049-372X
27. El Qirem,Ihab Ali , Alshehdeh,Abdul Razzak ,Al-Khawaja,Haneen A. ,Elrefae, Ghaleb Awad ,Jebril, Iqbal & Alshehade,Salah A. (2023). " The Impact of Sustainability Accounting on Financial Reporting Quality: Evidence from the Pharmaceutical and Chemical Sectors on the ASE " . Journal of Logistics, Informatics and Service Science . Vol. 10 (2023) No. 4, pp. 62-71 .
28. Erkens, Michael , Paugam, Luc & Stolowy, Hervé, (2015). " Non-financial information: State of the art and research perspectives based on a bibliometric study " Journal of the French Accounting Association .
29. Faozi, Imam,& Ghoniyah, Nunung. (2019). " Model of Corporate Value Improvement Through Investment Opportunity in Manufacturing Company Sector " International Research Journal of Business Studies | vol. XII no. 02 (August - November 2019) .
30. Filatova, Hanna, Vasylieva, Tetiana ,Vynnychenko, Nataliia , Ballova , Martina& Gedeon, Milan .(2023). " Accounting support for sustainability reporting: theoretical foundations and bibliometric analysis " Accounting and Financial Control, Volume 4, Issue 1 .
31. Flagstad, Ingeborg, ,Hauge, Åshild Lappegard, & Johnsen, Svein Åge Kjøs. (2022). " Certification dissonance: Contradictions between environmental values and certification scheme requirements in small-scale companies " Published by Elsevier Ltd. This is an open access article under the CC BY-NC-ND license .
32. Galant, Adriana & Cadez, Simon, (2014). " Corporate social responsibility and financial performance relationship: a review of measurement approaches " Published by Informa UK Limited, trading as Taylor & Francis Group. Economic Research-Ekonomsk is traživanja, 2017 voL. 30, no. 1, 676–693.
33. Giannetti, Biagio F., Scarpelin, Juliano, Di Agustini, Carlos, Paranhos, Maria A.H.L. , Lozano, Paulo A. , Agostini, Feni , Almeida, Cecília M.V.B.(2022). " Perceived value versus real value: Why can investors in sustainable companies fail in their mission?

journal homepage: www.journals.elsevier.com/cleaner-production-letters , Published by Elsevier Ltd .

34. Gibassier, Delphine , Adams, Carol & Jérôme, Tiphaine, (2019). " Integrated Reporting and the Capitals' Diffusion " (report). Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3429709.
35. Gil-Marín, Miseldra , Vega-Muñoz, Alejandro , Contreras-Barraza, Nicolas , Salazar-Sepúlveda, Guido , Vera-Ruiz, Sandra & Losada, Analia Verónica. (2022). " Sustainability Accounting Studies: A Metasynthesis " Sustainability 2022, 14, 9533. https://doi.org/10.3390/su14159533
36. Gorshkova, Natalia , Al-Battat, Karrar , Elsukova, Yuliana. , Yovanovich, Tamara & Zamyatinad, Inna, (2022). " The role of corporate integrated reporting in the management decision-making conditions of the transport industry " Peer-review under responsibility of the scientific committee of the x International Scientific Siberian Transport Forum , Published by ELSEVIER B.V.
37. Gunawan , Juniati & Susilo , Hermawan (2021)." Corporate Social Responsibility, Corporate Reputation, and Share Price: A Study of Consumer Goods Industries Using Sustainable Accounting Standard Bord (SASB) DisclosuresI " Jurnal Magister Akuntansi Trisakti Vol. 8 No. 1 fFebruari 2021 : 65 – 84 .
38. Guthrie, James , Rossi, Francesca Manes , Orelli, Rebecca Levy& Nicolò, Giuseppe. (2021). " Investigating risk disclosures in Italian integrated reports " Meditari Accountancy Research Vol. 28 No. 6, 2020 pp. 1149-1178 Emerald Publishing Limited 2049-372X DOI 10.1108/MEDAR-10-2019-0596 .
39. Hyršlová.,Jaroslava.,Becková., Helena.& Kubáňková. Marie(2015), "Sustainability Accounting: Brief History And Perspective", The 9th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 10-12,2015.p607-616.
40. Izzo, Maria Federica, Ciaburri, Mirella & Tiscini, Riccardo, (2020). " The Challenge of Sustainable Development Goal Reporting: The First Evidence from Italian Listed Companies" Sustainability 2020, 12, 3494; doi:10.3390/su12083494.
41. Irvianti, Laksmi Sito Dwi, Hindarwati,Enny Noegraheni,&Augie,Reshad Khalfani.(2023)." Does Sustainability (Reporting and Three Bottom Lines) matter: The Facts from Energy Sector Companies Listed on The Indonesian Stock Exchange 2017-2021 " E3S Web of Conferences 426, 02072 (2023) https://doi.org/10.1051/e3sconf/202342602072 ICOBAR 2023 .
42. Jackson,Gregory , Bartosch, Julia , Avetisyan, Emma , Kinderman, Daniel & Knudsen, Jette Steen. (2020). " Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison " Journal of Business Ethics, Springer Verlag, 2020, 162 (2), pp.323-342.
43. K.Agoraki , Maria-Eleni & Giaka , Maria & Konstantios, Dimitrios & Patsika , Victoria (2023). " Firms' sustainability, financial performance, and regulatory dynamics: Evidence from European firms" *Journal of International Money and Finance 131 (2023) 102785*

44. Kabwe, Martin. (2023). " Assessment of Financial Reporting Quality in a Developing Country Using Nice Qualitative Characteristics Measurement" International Journal of Finance and Accounting , Vol.8 Issue 1, No.1. pp. 1 - 22, 2023
45. Kardos, Barbara, & Madarsi-Szirmai, Andera,(2022). " New Trends in Corporate Reporting in the Light of Sustainability"6TH FEB International Scientific Conference Challenges in Economics and Business in the Post Covid Times . DOI https://doi.org/10.18690/um.epf.5.2022.28 .
46. Khan, Naeem & Malik , Qaisar Ali & Saghir , Ahsen & Aslam , Muhammad & Husnain ,Muhammad(2021). " Dose Corporate Social Responsibility Reduce Information Asymmetry?: Empirical Evidence From Pakistan " Humanities & Social Sciences Reviews . EISSN: 2395-6518, Vol 9, No 3, 2021, pp 943-950.
47. Klein, Michael & Kaur, Sumeet, (2014). " Firms Doing Good: How do we know? Measurement of social and environmental results " The World Bank International Finance Corporation Inclusive Business Department February 2014.
48. Koning , Fred de,(2013),"The Quality of Accounting Information", Nyenrode Business University Straatweg 25, 3621 BG Breukelen, Netherlands .
49. Kramer , Caroline & Wagner , Madeleine (2020). " Enhancing Urban Sustainable Indicators in a German City—Towards Human-Centered Measurements for Sustainable Urban Planning " World 2020, 1, 104–123; doi:10.3390/world1020009 . Institute of Geography, Heidelberg University, D-69120 Heidelberg, Germany.
50. Kücükgül, Egemen & Cerin, Pontus & LIU, Yang(2022). " Enhancing the value of corporate sustainability: An approach for aligning multiple SDGs guides on reporting " Journal of Cleaner Production 333 (2022) 130005.
51. Lodhia, Sumit K. & Sharma, Umesh. (2019). " Sustainability accounting and reporting: recent perspectives and anagendaforfurther research " Pacific Accounting Review Vol. 31 No. 3, 2019 pp. 309-312 ©EmeraldPublishingLimited 0114-0582 DOI 10.1108/PAR-02-2019-121 .
52. John C. Lammers, John C. & Garcia, Mattea A. (2017)"Institutional Theory " this publication at: https://www.researchgate.net/publication/314712184
53. Madhani , Pankaj . (2008). " Role of Voluntary Disclosure and Transparency in Financial Reporting " Corporate Disclosure: Concepts and Practices, pp. 3-8, Pankaj Madhani, ed., ICFAI University Press, 2008
54. Makarenko , Inna & Plastun , Alex.(2017). " The role of accounting in sustainable development " Accounting and Financial Control, Volume 1, Issue 2, 2017 .
55. Marita , Astuti, Sri & Heriningsih, Sucahyo. ,(2020). " The Effect of Integrated Reporting Disclosure on Firm Value: An Empirical Study on Companies LQ45 " © 2020 International Journals of Sciences and High Technologies , Vol. 23 No. 2 November 2020, pp. 489-497 .
56. Marin, Salvador & Menezes , Carlos (2023)." SMPs (accountants) and their role in the face of new sustainability reports " ACCOUNTING AND MANAGEMENT REVIEW • ISSUE 27 • NOVEMBER 2023 . pp. 143-156 Published by OCC DOI https://doi.org/10.55486/amrrgg.v27i1.6

57. Matten , Dirk. & Moon, Jeremy. (2008). " 'Implicit' and 'Explicit' CSR: A conceptual framework for a comparative understanding of corporate social responsibility " Article in The Academy of Management Review · April 2008.
58. Mbobo, Mbobo Erasmus,&Ekpo, Ntiedo Bassey,(2018)." Operationalising the Qualitative Characteristics of Financial Reporting " International Journal of Finance and Accounting 2016, 5(4): 184-192 .
59. Melloni, Gaia , Caglio, Ariela &Perego, Paolo,(2017). " Saying more with less? Disclosure conciseness, completeness and balance in Integrated Reports " Journal of Accounting & Public Policy .
60. Moslehpour,Massoud , Ekowati,Dian & Sulistiawan,Jovi. (2023)." Corporate Sustainability Practices in Indian Automobile Industry: Enhancing Government Initiatives, Economic Improvements, and Environmental Practices ". Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics, 2023, 34(4), 456–469.
61. Molla , Mohammad Shahansha & Ibrahim , Yusnidah & Ishak Zuaini. (2019). " Corporate Sustainability Practices: A Review on the Measurements, Relevant Problems and a Proposition *" Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing* Volume 19 Issue 1 Version 1.0 Year 2019 .
62. Nidumolu , Ram & P.J. Simmons & Yosie , Terry F. (2015) . " SUSTAINABILITY AND THE CFO: Challenges, Opportunities and Next Practices "
63. Obora , Patryk.(2022). Accounting Geared towards Corporate Social Responsibility: Analysis of the Polish Insurance Sector, *FINANCIAL SCIENCES NAUKI O FINANSACH Year 2022, vol. 27, no. 2*
64. Ong, Tze San & Soh,wei Ni & Teh,Boon Heng & Ng,SIN Huei (2016). " Influence of Environmental Disclosures on the Financial Performance of Public Listed Malaysian Manufacturing Companies" *Asia-Pacific Management Accounting Journal, Volume 10 Issue 1*
65. Orens, Raf & Lybaert, Nadine, (2011). " Determinants of sell-side financial analysts' use of non-financial information " Accounting and Business Research, Vol. 40. No. 1, pp. 39–53, 2010.
66. Osasere, A. O., &Ilaboya, O. J.(2018)." IFRS Adoption and Financial Reporting Quality: LASB Qualitative Characteristics Approach " Accounting & Taxation Review, Vol. 2, No. 3, September 2018 .
67. Ozili, Peterson K. (2022). " Sustainability accounting " Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=3803384 .
68. Pavlopoulos, Athanasios , Magnis, Chris & Iatridis, George Emmanuel. (2019). " Integrated reporting: An accounting disclosure tool for high quality financial reporting" Research in International Business and Finance, 2019 , vol.49 , issue C , 13-40.
69. Rajnoha, Rastislav , Lesnikova, Petra, & Korauš, Antonín (2016). " From Financial Measures to Strategic Performance Measurement System and Corporate Sustainability: Empirical Evidence From Slovakia " Economics and Sociology, Vol. 9, No 4, pp. 134.

70. Ramos, Tomás B. (2019). " Sustainability Assessment: Exploring the Frontiers and Paradigms of Indicator Approaches " School of Science and Engineering, NOVA University Lisbon, Campus daCaparica, 2829-519 Caparica, Portugal; tabr@fct.unl.pt
71. Rasche, Andreas • de Bakker, Frank G. A. & Moon, Jeremy, (2013). " Complete and Partial Organizing for Corporate Social Responsibility" Article in Journal of Business Ethics · July 2013.
72. Rahi, ABMF azle. , Akter,Ruzlin. & Johansson, Jeaneth.(2021). " Dosustainability practices influence financial performance? Evidence fromtheNordic f inancial industry " Accounting Research Journal Vol. 35 No. 2, 2022 pp. 292-314 Emerald Publishing Limited 1030-9616 DOI 10.1108/ARJ-12-2020-0373 .
73. Rezaee,Zabihollah(2017)."Corporate Sustainability: Theoretical and Integrated Strategic Imperative and Pragmatic Approach " *The Journal of Business Inquiry 2017, 16, Issue 1 (Special Issue), 60-87* .
74. Sauvant , Karl P & Mann , Howard (2017). " Strengthening the GlobalL Trade and Investment System for Sustainable Devlopment " International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD) and the World Economic Forum.
75. Sinansari, Puti. , Putri, Anandita Ade. & Lopatka, Agnieska, (2022). " Value of Sustainable Business Model In Mining Company : A Case Study" Published by Elsevier B.V. Procedia Computer Science 207 (2022) 4142–4150, peer-review under responsibility of the scientific committee of the 26th International Conference on Knowledge-Based and Intelligent Information & Engineering Systems (KES 2022).
76. Songini,Lucrezia.,Pistoni,Anna,Tettamanzi,Patrizia ,Fratini,Fabrizio &Minutiello, · Valentina. (2021). " Integrated reporting quality and BoD characteristics: an empirical analysis " Journal of Management and Governance (2022) 26:579–620.
77. Suna, Yanqi , Xub, Cheng , Lic, Haoyang,&Caoa, Yuanyuan, (2022). " Whatdrives the innovation in corporate social responsibility (CSR) disclosures? An integrated reporting perspective from China " Journal of Innovation &Knowledge, Published byElsevier España, S.L.U.on behalf of Journal of Innovation & Knowledge
78. Tanakaa, Ryohsuke & Tsudaa, Kazuhiko. (2022). " Differences on Topics between the Awarded and Non-Awarded Integrated Reports using Text Mining" Peer-review under responsibility of the scientific committee of the 26th International Conference on Knowledge-Based and Intelligent Information & Engineering Systems (KES 2022) , Published by ELSEVIER B. V.
79. Tarquinio, Lara & Posadas, Stefanía Carolina, (2020). " Exploring the term "non-financial information": an academics' view " Meditari Accountancy Research Vol. 28 No. 5, 2020 pp. 727-749 Emerald Publishing Limited 2049-372X.
80. Tasios, Stergios & Bekiaris, Michalis, (2012). " Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece " International Journal of Accounting and Financial Reporting ISSN 2162-3082 2012, Vol. 2, No. 1.
81. Waas, Bernd (2023)." SOME THOUGHTS ON THE NEW EU-DIRECTIVE ON CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING " Zbornik PFZ, 73, (2-3) 457-473 (2023) Germany; waas@jur.uni-frankfurt.de;

82. Wolfe, Joseph & Sauaia, Antonio Carlos Aidar. (2003). " THE Tobin q As A Company Performance Indicator " Developments in Business Simulation and Experiential Learning, Volume 30, 2003 .
83. W E F, 2022. " The Global Risks Report 2022, 17th Edition, is published by the World Economic Forum. WEF_The_Global_Risks_Report_2022.pdf (weforum.org) .
84. Yehezkiel,Rein Yosua, Astuti,Christina Dwi& Noor,Ice Nasyrah.(2023)." GRI STANDARDS-BASED SUSTAINABILITY REPORTING DISCLOSURE PRACTICES ACROSS COUNTRIES " Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi Vol. 23 No. 2 September 2023 : 241-256 .
85. Zara, Claudio , Bellardini,Luca & Oliva,Federica. (2022). " Circular Economy, Corporate Sustainability Reporting, and Equity Risk: Evidence from European Markets " GREEN Research Centre and Department of Finance, Università Bocconi,viaRoentgen1,20136,Milano,ITALY
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4112550

Fourth :internet

1. https://bit.ly/2wgDtJ6
2. https://doi.org/10.3390/su14063277 P:9
3. https://hbrarabic.com
4. https://mawdoo3.com
5. https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar
6. https://www.integratedreporting.org
7. https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf
8. https://www.isc.gov.iq
9. https://www.isc.gov.iq/index.php
10. https://www.isc.gov.iq/upload/2022/04/28/626a27f798133.pd.
11. https://www.sasb.org/standards/download
12. SASB 2020 Annual Report https://sasb.org/knowledge-hub/sasb-2020-annual-report

ملحق (1)

أولاً- موضوعات الإفصاح عن الاستدامة والمقاييس المحاسبية (معيار الاستدامة FB-MP) الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان

مواضيع الإفصاح	مؤشرات القياس	الفئة	وحدة القياس	ترميز المؤشرات
البيت الاخضر إنبعاث الغازات	**اجمالي إنبعاث النطاق العالمي1**	**كمي**	**طن متري**	FB-MP-110a.1
	مناقشة استراتيجية أو خطة طويلة وقصيرة المدى لإدارة إنبعاثات النطاق1. وأهداف خفض الأنبعاثات. وتحليل الأداء مقابل تلك الأهداف	**مناقشة وتحليلات**	**لا يوجد**	FB-MP-110a.2
إدارة الطاقة	**1-اجمالي الطاقة المستهلكة.2-نسبة كهرباء الشبكة.3-نسبة الطاقة المتجددة**	كمي	كيكا جول كنسبة مئوية	FB-MP-130a.1
إدارة الماء	**1-اجمالي المياه المسحوبة.2-إجمالي المياه المستهلكة. النسبة المئوية لكل منها في المناطق ذات الاجهاد المائي المرتفع**	كمي	**متر مكعب النسبة المئوية**	FB-MP-140a1
	وصف مخاطر إدارة المياه ومناقشة الاستراتيجيات والممارسات لتخفيف من تلك المخاطر	**مناقشة وتحليلات**	لا يوجد	FB-MP-140a.2
	عدد حالات عدم الامتثال لتصاريح ومعايير ولوائح جودة المياه	كمي	عدد	FB-MP-140a.3
استخدام الاراضي والتأثيرات البيئية	**كمية فضلات الحيوانات والسماد الناتج . تدار النسبة المئوية وفق خطة إدارة المغذيات**	كمي	طن متري	FB-MP-160a.1
	النسبة المئوية للمراعي واراضي الرعي المدارة وفقاً	كمي	نسبة مئوية بالهكتار	FB-MP160a.2

	لخطة الحفاظ على الموارد الطبيعية			
	إنتاج **البروتين الحيواني من عمليات تغذية الحيوانات المركزة**	كمي	طن متري	FB-MP-160a.3
سلامة الغذاء	**تدقيق المبادرة العالمية لسلامة الاغذية 1-معدل عدم المطابقة 2- معدل الاجراءات التصحيحية المرتبطة بحالات عدم المطابقة الرئيسية والصغيرة**	كمي	معدل	FB-MP-250a.1
	النسبة المئوية لمنشآت الموردين المعتمدة لبرنامج شهادة سلامة الاغذية للمبادرة العالمية لسلامة الاغذية (GFSI)	**كمي**	النسبة المئوية	FB-MP-250a2
	1-عدد عمليات الاسترجاع الصادرة و2- الوزن الاجمالي للمنتجات التي تم سحبها	**كمي**	**عدد طن متري**	FB-MP-250a.3
	مناقشة الأسواق التي تحظر استيراد منتجات الجهة	**مناقشة وتحليلات**	**لا يوجد**	FB-MP-250a.4
استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني	**النسبة المئوية للإنتاج الحيواني الذي تلقى مضادات حيوية مهمة طبيا وغير مهمة طبيا وحسب النوع الحيواني**	**كمي**	**النسبة المئوية بالوزن**	FB-MP-260a.1
صحة وسلامة القوى العاملة	**1-اجمالي معدل الحوادث القابلة للتسجيل و2-معدل الوفيات**	**كمي**	**معدل**	FB-MP-320a.1
	وصف الجهود المبذولة لتقييم ورصد وتخفيف الحالات الصحية التنفسية الحادة والمزمنة	**مناقشة وتحليلات**	**لا يوجد**	FB-MP-320a.2

صحة الحيوان ورعايته	نسبة لحم الخنزير المنتج بدون استخدام صناديق الحمل	كمي	النسبة المئوية بالوزن	FB-MP-410a.1
	نسبة مبيعات البيض ذو القشرة الخالية من القفص	كمي	نسبة مئوية	FB-MP-410a.2
	النسبة المئوية للإنتاج المصدق عليه وفقاً لمعيار الرفق بالحيوان الخاص بالطرف الثالث	كمي	النسبة المئوية بالوزن	FB-MP-410a.3
الاثر البيئي والاجتماعي لسلسلة التوريد الحيوانية	النسبة المئوية للماشية من الموردين الذين يطبقون معايير الحفاظ على الموارد الطبيعية أو ما يعادلها	كمي	النسبة المئوية بالوزن	FB-MP-430a.1
	النسبة المئوية للموردين ومنشآت الإنتاج التعاقدية التي تم التحقق منها لاستيفائها لمعايير الرفق بالحيوان	كمي	النسبة المئوية	FB-MP-430a.2
مصادر الأعلاف الحيوانية	النسبة المئوية لتغذية الحيوان التي يتم الحصول عليها من مناطق تعاني من إجهاد مائي عالي	كمي	النسبة المئوية بالوزن	FB-MP-440a.1
	النسبة المئوية للعقود مع المنتجين الموجودين في مناطق تعاني من إجهاد مائي عالي.	كمي	النسبة المئوية بواسطة قيمة العقد	FB-MP-440a.2
	مناقشة استراتيجية إدارة الفرص والمخاطر المتعلقة بمصادر الأعلاف وامدادات الثروة الحيوانية التي قدمها تغير المناخ	كمي	مناقشة وتحليلات	FB-MP-440a.3

ملحق (2)

جدول مقاييس النشاط

مقياس النشاط	الفئة	وحدة القياس	الترميز
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	كمي	عدد	FB-MP-000.A
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة ،. نسبة الاستعانة بمصادر خارجية	كمي	مختلف , النسبة المئوية	FB-MP-000.B

ملحق (3)

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومؤشرات قياسها

أولاً خاصية الملائمة		
المواضيع (تصنيف المعلومات)	ابعاد المعلومات	المؤشرات
المعلومات الاستشرافية (التطلعية)	تحتوي التقارير السنوية على معلومات تطلعية تساعد لتكوين توقعات حول مستقبل الشركة	النمو المتوقع في الايرادات
		النمو المتوقع في الأرباح
		النمو المتوقع في ربحية السهم
		النمو المتوقع في سعر السهم الواحد في السوق
		فرص عمل مستقبلية
		الاستراتيجيات المستقبلية لتحقيق أهداف الايرادات والأرباح
		العوامل التي تأثر على الايرادات والأرباح المستهدفة
		النمو المتوقع في توزيعات الأرباح لكل سهم
		معلومات عن المؤشر الأداء الرئيسي غير المالي في المستقبل
المجموع 9 مؤشرات		
معلومات التدفق النقدي	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول التدفقات النقدية الماضية والمستقبلية	التدفقات النقدية المتوقعة
		المعلومات السابقة عن النقد والنقد المعادل
		مقارنة التدفقات النقدية لأكثر من عام
		مبررات أو اسباب التغيرات في التدفقات النقدية السابقة
		معلومات عن التدفقات النقدية القطاعية (المنتج أو القطاع أو التصنيف الجغرافي)
المجموع 5 مؤشرات		
المعلومات القطاعية	تحتوي التقارير السنوية على معلومات مالية قطاعية	معلومات قطاعية عن الايرادات
		معلومات مقارنة عن الايرادات القطاعية
		معلومات قطاعية عن الأرباح السابقة
		توقعات الربح القطاعي

		مؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية القطاعية
المجموع 5 مؤشرات		
المخاطر المرتبطة بالمعلومات	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول المخاطر المتعلقة بالمخأوف المالية والسوقية والاقتصادية والسياسية وما إلى ذلك.	معلومات عن ملفات تعريف مخاطر الشركة للعام الحالي
		الإفصاح عن خطط التخفيف من المخاطر
		مقارنات بيانات المخاطر مع العام أو السنوات السابقة
المجموع 3 مؤشرات		
قياس الاصول والخصوم وحقوق الملكية	تحتوي التقارير السنوية على مبررات لطرق قياس الاصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية	قياسها في التقارير السنوية بالتكلفة التأريخية
		قياسها بالقيمة العادلة
		الإفصاحات عن وصف عمليات التقييم المستخدمة للموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية
		معلومات عن التغيرات في القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية
المجموع 4 مؤشرات		
هيكل رأس المال	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول هيكل رأس مال الشركة (نسبة الديون وحقوق الملكية المستخدمة لتمويل الاصول)	تفسيرات حول نسبة المديونية (الدين إلى حقوق الملكية) التي تستخدمها الشركة
		معلومات مقارنة عن تغيير هيكل رأس المال
		معلومات عن أنهيار الديون طويلة الأجل
المجموع 3 مؤشرات		
اجمالي مؤشرات خاصية الملائمة 29 مؤشر		
ثانيا – خاصية التمثيل الصادق		
التقديرات والسياسات المحاسبية	تحتوي التقارير السنوية على تقديم حجج صحيحة لدعم القرارات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية	شرح السياسات المحاسبية المختارة
		اساس عمل التقديرات المحاسبية
		شرح حدود عمل التقديرات المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية
		العوامل المؤثرة على قرارات التقديرات المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية
		التفسيرات المتعلقة بأسباب التغيرات في التقديرات والسياسات المحاسبية
المجموع 5 مؤشرات		
الإفصاحات للأطراف ذات العلاقة	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول إفصاحات معاملات الأطراف ذات الصلة	تقديم تقرير مستقل من لجنة مراجعة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
الإبلاغ الذاتي عن الأحداث السلبية والايجابية		معلومات عن الأحداث السلبية الماضية

	تحتوي التقارير السنوية على إفصاحات تتعلق بالأحداث المستقبلية الايجابية (الجيدة) والسلبية (السيئة).	معلومات عن الأحداث الايجابية الماضية
		توقع احداث سلبية في المستقبل
		توقع احداث ايجابية في المستقبل
المجموع 4 مؤشرات		
اجمالي مؤشرات خاصية التمثيل الصادق 10 مؤشرات		
ثالثاً – خاصية قابلية الفهم		
قابلية القراءة	سهولة قراءة التقارير السنوية	طول الجمل لشرح المعلومات
		استخدام المصطلحات غير المحاسبية لشرح المعلومات
المجموع 2 مؤشر		
قاموس المصطلحات	قاموس للمصطلحات الواردة في التقارير السنوية	فائدة قاموس المصطلحات الواردة في التقارير السنوية
مخطط بياني للمعلومات	استخدام الرسوم البيانية أو الرسوم البيانية أو الجدأول لشرح المعلومات	التقارير السنوية التي تحتوي على رسوم بيانية لتقديم المعلومات
ملاحظات على البيانات المالية	استخدام الملاحظات لشرح البنود في البيانات المالية	مستوى التفاصيل في الملاحظات على البيانات المالية
مجموع مؤشرات خاصية قابلية الفهم 5 مؤشرات		
رابعاً- خاصية قابلية المقارنة		
مقارنة المعلومات	تحتوي التقارير السنوية على معلومات مالية مقارنة لأكثر من سنة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي	مناقشة المعلومات المقارنة المتعلقة بالايرادات والأرباح
		مقارنة ايرادات وارباح الشركة للعام الحالي مع التوقعات ذات الصلة التي تم اجراؤها في العام السابق
		مقارنة معلومات الشركة مع المعلومات الصناعية والاقتصادية
		مناقشة مؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية مقارنة بالعام الماضي
المجموع 4 مؤشرات		
النسب المالية	التقارير السنوية توفير أرقام المؤشرات المالية والنسب المالية	المعلومات المتعلقة بتحليل المركز المالي والأداء باستعمال النسب
مجموع مؤشرات خاصية قابلية المقارنة 5 مؤشرات		
خامساً- خاصية التوقيت المناسب		
نشر التقارير السنوية في مواعيدها	الأنتهاء من التقارير السنوية ونشرها خلال فترة أقصر (ثلاثة أشهر بعد نهاية السنة المالية)	تم تدقيق التقارير السنوية و وضع اللمسات الاخيرة عليها قبل ثلاثة اشهر حتى نهاية العام
		التقارير السنوية المنشورة قبل ثلاثة اشهر من نهاية العام
مجموع مؤشرات خاصية الوقتية 2مؤشر		
سادساً – خاصية قابلية التحقق		
تدقيق التقارير	التقارير السنوية تقديم تقرير التدقيق للبيانات المالية	بيان مالي برأي مراجعة غير معدل مقارنة برأي المراجعة المعدل
		توفير ضمان مستقل من طرف ثالث للتقارير

		التقارير السنوية التي تم تدقيقها من قبل شركات تدقيق
مجموع مؤشرات خاصية قابلية التحقق 3 مؤشرات		
مجموع مؤشرات للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 54		

Abstarct

The research objective to know the relationship between the application of sustainability accounting standards, including the (FB-MP) standard, which specializes in the meat, poultry, and dairy industry in agricultural companies, and its relationship to the quality of reporting in accounting reports, in that companies' pursuit of sustainable development through adherence to their standards and measurement indicators is one of the factors. Which improves the quality of reporting in accounting reports. And measuring the impact of reporting quality on company value. By analyzing the reports of the research sample companies published in the Iraqi Stock Exchange. The problem of the research stems from the weak disclosure of Iraqi companies operating in the agricultural sector and listed on the Iraqi Stock Exchange about the indicators of the sustainability standard (FB-MP) in their published reports, due to their main and important role in enhancing the quality of financial reporting, as the quality of reporting has become an important place in the business world today. Because it is consistent with international accounting standards and because of its impact on improving the value of the company, it has not received full attention from agricultural companies in Iraq. The importance of research is highlighted by the importance of sustainability accounting standards (SASB standards) and their indicators, which include financial and non-financial information reported in... Accounting reports in that this information complements each other and is not shaded and transparent, which increases the confidence of external parties in it to rationalize their investment decisions. The study included (4) companies in the agricultural sector for the period (2016-2022), as the level of reporting of financial and non-financial information (SASB standards) was measured through the use of sustainability accounting standards for the meat, poultry and dairy industry (FB-MP) standard. . And measuring the quality of reporting by analyzing the statements of the research sample companies to determine the qualitative characteristics of the accounting information in the accounting statements using solid indicators that match what is stated in the conceptual framework of financial accounting. The results of the research showed that companies recorded a weakness in disclosing indicators measuring the sustainability standard (FB-MP) if they reached (21.35%). The quality of

financial reports is low (35.475%). As for the relationship between the value of companies and the level of sustainability reporting.

Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University of Karbala
College of Economic and Administration
Accounting of Department

Applying the sustainability accounting standard (FB-MP) and its impact on the quality of reporting and company value

(Applied research of the agricultural sector companies listed in the Iraq Stock Exchange)

A submitted Thesis to Board of the College of Administration and Economics - University of Karbala, as a part for Requirements of the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting sciences.

By
Bassem Abdel Hassan Abboud

Supervised Under

Asst. Prof. Dr Jasim Idan Barrak

1445 A.H **A.D.2024**