

**أثر تطبيق معيار الاستدامة FB-MP في جودة الإبلاغ المالي
 بحث تطبيقي في الشركات الزراعية العراقية العاملة في قطاع صناعة اللحوم
 والدواجن والألبان المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**

**The impact of applying the FB-MP sustainability standard on
 the quality of financial reporting
 Applied research into Iraqi agricultural companies operating
 in the meat, poultry and dairy industry sector listed on the Iraq
 Stock Exchange**

أ م د جاسم عيدان براك المعموري
 A P D Jassim Idan Barak Al-Mamouri
 jasim.i@uokerbala.edu.iq
 جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد
 University of Karbala/College of
 Administration and Economics

الباحث باسم عبد الحسن عبود
 Basim Abdul Hassan Abode
 Basim .a @ s. uokerbala.edu. iq
 جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد
 University of Karbala/College of
 Administration and Economics

المستخلص

يهدف البحث إلى معرفة وتشخيص العلاقة بين تطبيق معايير محاسبة الاستدامة ومنها معيار (FB-MP) الذي يختص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان في الشركات الزراعية وعلاقته بجودة الإبلاغ في التقارير المالية، من حيث أن سعي الشركات نحو التنمية المستدامة عن طريق الالتزام بمعاييرها ومؤشرات قياسها هي أحد العوامل التي تحسن من جودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية. تتبع مشكلة البحث في ضعف افصاح الشركات العراقية العاملة بالقطاع الزراعي والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عن مؤشرات معيار الاستدامة (FB-MP) في تقاريرها المنشورة، لدورها الرئيسي والمهم في تعزيز جودة الإبلاغ المالي. ومن هنا كانت فرضية البحث؛ هل لتطبيق معيار محاسبة الاستدامة FB-MP تأثير في جودة الإبلاغ بالتقارير المالية للشركات عينة البحث؟، وتبرز أهمية البحث من أهمية معايير محاسبية الاستدامة (معايير SASB) ومؤشراتها التي تتضمن المعلومات المالية وغير المالية والمبلغ عنها في التقارير المحاسبية. تمثلت عينة الدراسة الشركات في قطاع الزراعة والبالغ عددها (4) شركات للفترة (2016-2022) إذ تم قياس مستوى الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية (معايير SASB) وذلك من خلال استخدام معيار محاسبة الاستدامة والخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان معيار (FB-MP). وقياس جودة الإبلاغ عن طريق تحليل القوائم للشركات عينة البحث لمعرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المحاسبية باستخدام مؤشرات رصينة تتطابق مع ما جاء في الأطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. إذ بينت نتائج البحث أن الشركات سجلت ضعفاً في الإفصاح عن مؤشرات قياس معيار الاستدامة (FB-MP) إذا بلغت (21,35)%. ونسبة منخفضة في جودة التقارير المالية (35,475)%. وتمثلت أهم الاستنتاجات بالآتي:- 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، وتزيد تلك المعلومات من ثقة المستثمرين بها.

الكلمات المفتاحية: التنمية المستدامة، جودة الإبلاغ المالي،

Abstract

The study aims to know and diagnose the relationship between the application of sustainability accounting standards (FB-MP), which is concerned with the meat, poultry, and dairy industry in agricultural companies, and its relationship to the quality of reporting in financial reports, as companies' pursuit of sustainable development through adherence to their standards and measurement indicators is one of the Factors that improve the quality of reporting in accounting reports. The research problem 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. Hence the research hypothesis: Does applying the FB-MP sustainability accounting standard have an impact on the quality of reporting in the financial reports of the companies in the research sample? The importance of the research identified the importance of sustainability accounting standards (SASB standards) and their indicators, which include financial and non-financial information reported in accounting reports. The study sample represented companies in the agricultural sector, which numbered (4) companies for the period (2016-2022). The level of reporting of financial and non-financial information (SASB standards) was measured by using the sustainability accounting standard 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%). The most important conclusions were as follows: - Sustainability accounting, through standards issued by relevant professional institutions and their measurement indicators, such as SASB standards, contributes to the quality of reporting in the reports provided by the organization, and this information increases investors' confidence in it.

Keywords: sustainable development, quality of financial reporting,

1-المقدمة

شهدت بيئة الأعمال ظهور مفاهيم جديدة، ولعل أهمها المسؤولية الاجتماعية الشركات التي تترجم مدى مساهمة الشركات في عملية التنمية المستدامة من خلال تبنيها لأبعاد الاستدامة في ادائها البيئي والاجتماعي الى جانب الاداء الاقتصادي الذي يعبر عن مدى استجابتها لحاجات و متطلبات المجتمع و مدى حرصها و قدرتها على استمرارية الاستدامة. ومع تنامي الوعي بأهمية الاستدامة والإبلاغ عنها، تزايد الاهتمام بها من قبل مؤسسات الاعمال والمنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية وكذلك الأكاديميين، واستجابة لذلك شرعت الشركات بالإفصاح في تقاريرها السنوية عن ممارسات الاستدامة في أنشطتها العملية، لاقتناعها بأن ذلك يزيد من قيمة اسهمها وتجعلها تكتسب شرعية ومقبولية أكبر داخل المجتمع. و تضافرت جهود العديد من المنظمات المهنية الدولية والاقليمية لإصدار معايير ومقاييس الأداء 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 المستدامة أو ما يعرف بالمحاسبة عن الاستدامة. ومن أبرز تلك الجهود العالمية لأعداد تقارير الاستدامة هي مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) ومعايير مجلس محاسبة الاستدامة SASB وغيرها من الجهود التي ترمي الى تحسين الإبلاغ عن الاستدامة في التقارير وجعلها قابلة للمقارنة وتلبي جميع احتياجات المستخدمين لها والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل عقلاني، إذ أصبحت جودة الإبلاغ تحتل مكانة مهمة في عالم الاعمال اليوم لكونها تتسق مع معايير المحاسبة الدولية، الا انها لم تلقى اهتماماً كاملاً من قبل الشركات الزراعية في العراق. هل لاعتماد معايير محاسبة الاستدامة والإبلاغ عن مؤشراتنا في تقارير الوحدات تأثير في جودة التقارير؟ هذا ما يسعى البحث لتحقيقه من خلال مباحثة الثلاثة الآتية.

2-منهجية البحث

1-2مشكلة البحث Research problem

أن تبني مفهوم التنمية المستدامة في أنشطة الوحدات الاقتصادية وإيصال المعلومات للمجتمع يُعد من المواضيع الفكرية المهمة التي تواجه تلك الوحدات وهي مشكلة معرفية يتطلب التوجه اليها في بيئة الاعمال العراقية، وعليه تتجسد مشكلة البحث في النقاط الآتية:-

- 1- ضعف الاهتمام بمعايير محاسبة الاستدامة في الشركات العراقية العاملة بقطاع صناعة اللحوم والدواجن والألبان.
- 2- تدني مستوى الإبلاغ عن معلومات الاستدامة في تقارير الشركات الزراعية مما يضعف من جودة الإبلاغ في التقارير المقدمة لمستخدميها.
- 3- هل لتطبيق معيار الاستدامة FB-MP تأثير في جودة الإبلاغ للتقارير المحاسبية في الشركات الزراعية.

2-2 أهمية البحث Research Importance

تكمن الأهمية النظرية للبحث من خلال

- 1- الدور المهم لمعايير محاسبة الاستدامة (SASB) وتطبيقاتها التي أصبحت منهجاً شاملاً لتحسين أداء الشركات كونه يرتبط بتحقيق استدامة الشركة واستمراريته ومقاييساً لجودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية.
- 2- أهمية المعلومات مالية وغير المالية كمؤشرات القياس التي يحددها معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) ودور تلك المعلومات في تحقيق متطلبات المستثمرين وتعزيز ثقتهم بتلك المعلومات وتساعد في اتخاذ القرارات ذات العلاقة وبالشكل الذي يخدم جميع اصحاب المصلحة.
- 3- والأهمية التطبيقية للبحث تأتي لمعرفة مدى التزام الشركات العراقية العاملة في قطاع صناعة اللحوم والدواجن والألبان بتطبيق معايير الاستدامة الخاصة بها (FB-MP).
- 4- 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.

3-2اهداف البحث Research Objective

يهدف البحث لتحقيق جملة من الاهداف في الجانب النظري والعملية منها:-

أولاً- توجيه أنظار الوحدات الاقتصادية العراقية بأهمية المحاسبة عن الاستدامة والتعرف على معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن (SASB) وتطورها والعقبات التي ترافق تطبيقها ومزاياها وأسباب اعتمادها وكيف تعاملت الشركات مع تلك المعايير وكيف أبلغت عنها، فضلاً عن أبعادها وكيف يمكن للشركات ربط تلك الأبعاد ضمن استراتيجيتها.

ثانياً- 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.

ثالثاً- بيان مدى التزام شركات صناعة اللحوم والدواجن والألبان العراقية بالإبلاغ عن المعلومات غير المالية معايير محاسبة الاستدامة وفق معيار (FB-MP) الصادر عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB).

رابعاً- بيان مدى التأثير والارتباط بين المعلومات المالية وغير المالية (معايير SASB) لشركات صناعة اللحوم والدواجن والألبان العراقية في تعزيز جودة الإبلاغ.

2-4 فرضيات البحث Research Hypotheses

يمكن صياغة فرضيات البحث عن طريق ما تم التطرق إليه من تساؤلات في مشكلة البحث وعلى الشكل الآتي:

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

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

2-5 مجتمع وعينة البحث Community and Sample Research

يتكوّن مجتمع البحث من سبعة شركات العاملة في القطاع الزراعي و المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية , أمّا عينة البحث فتتكون من الشركات التي تختص بمعيار الاستدامة FB-MP وعددها خمسة شركات, وشركتان تختص بمعيار آخر. وتم اختيار أربع شركات من الشركات الخمسة واستبعاد شركة واحدة بسبب حداثة أدرجها في سوق العراق للأوراق المالية. وهذه العينة (4شركات) تمثل ما نسبته 80% من الشركات الزراعية الخمسة التي يختص بها معيار محاسبة الاستدامة FB-MP. أما عن المدة الزمنية لقوائم الشركات عينة البحث التي تم تحليلها هي سبع سنوات متتالية من عام 2016-2022.

2-6 متغيرات البحث وطرائق قياسها Research variables and methods of measures

المتغير المستقل 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 مؤشر و 10مواضيع قياس وحسب آخر تحديث للمعيار المذكور الصادر مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لسنة 2023 وسيتم إعطاء رقم 1 للمؤشر المفصح عنه من قبل الشركة و0 للمؤشر غير المفصح عنه .

المتغير التابع 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 الأساسية والتعزيزية مكون 17 موضوع قياس يحددها 54مؤشر قياس.

المبحث الثاني

3-1 مفهوم التنمية المستدامة FB-MP وتأثيره في جودة الإبلاغ

شاع هذا المصطلح لأول مرة خلال النصف الثاني من القرن العشرين حيث ظهر في الأدبيات الاقتصادية ثم الاجتماعية، ومع عقد التسعينات استخدم في الأدبيات السياسية والإدارية (Abdul Rahim, 2015:21). ظهر مفهوم التنمية المستدامة كنتيجة لزيادة الوعي وإدراك المسؤولين والمجتمع على حد سواء (وكل حسب منظوره) بنتائج ما شهده العالم من أزمات اقتصادية وبيئية واجتماعية مثل اختلال التنوع البيولوجي وتلوث الماء والهواء وانتشار البطالة وافلاس الشركات الكبرى وغيرها. وبظهور مفهوم التنمية المستدامة والذي بموجبه أصبح للوحدة الاقتصادية مسؤوليات اتجاه المجتمع يجب أن 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، بل ظهرت مفاهيم جديدة في بيئة الاعمال ولعل أهمها مسؤولية الشركات التي تترجم مدى مساهمة الشركات في عملية التنمية المستدامة من خلال تبنيها لأبعاد الاستدامة في ادائها البيئي والاقتصادي والاجتماعي، ومدى استجابتها لحاجات ومتطلبات المجتمع ومدى حرصها وقدرتها على دوام الاستدامة. ومع تنامي الوعي بأهمية الاستدامة والإبلاغ عنها تزايد الاهتمام بها من قبل مؤسسات الاعمال والمنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية. إن المحاسبة البيئية ومحاسبة الاستدامة أكثر اشكال المحاسبة التقليدية تطوراً، وفيما يتعلق بتاريخ نظم المحاسبة فقد صنف إلى ثلاثة تخصصات: المحاسبة التقليدية والمحاسبة البيئية ومحاسبة الاستدامة. تركز المحاسبة التقليدية على الجوانب الاقتصادية والمالية للمنظمة، أما المحاسبة البيئية فتركز الاهتمام على القضايا البيئية وتدرس الآثار الاقتصادية للأنشطة الرئيسة للشركة المتعلقة بالبيئة، وفي كلا النظامين لا تعالج القضايا الاجتماعية الا بصورة هامشية. وتغطي محاسبة الاستدامة جميع الركائز الثلاثة للتنمية المستدامة (البيئية والاقتصادية والاجتماعية) وعلاقاتها المتبادلة (Al-Khafaji, 2018: 69) .

يشير (RAMOS:2019,9) الى أن الاستدامة "والمواضيع ذات الصلة يكتنفها عدم الوضوح من حيث المعاني المتناقضة، على الرغم من العديد من الأحداث والمبادرات الهامة، بما في ذلك خطة التنمية المستدامة لعام 2030 للأمم المتحدة باعتبارها خارطة طريق رئيسية للتنمية المستدامة على المستوى العالمي. في حين يعطي كل من (Abdel-Mutal

(Mutawa, 2022: 6) مفهوم آخر للتنمية المستدامة، هي عملية التركيز على ادارة الأعمال التي يمكن أن توفر التوزيع العادل للموارد بين الأجيال 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 الاسواق المالية من الاهتمام بالحصول على تمويل للنمو الاقتصادي وهي في الاعم الاغلب استثمارات قصيرة الاجل، الى استثمارات طويلة الاجل في التنمية المستدامة، لأن الاهتمام بالتمويل الاقتصادي فقط وإهمال كل من العدالة الاجتماعية و حماية البيئة سيؤدي الى أن تكون تكلفة التعويضات الاجتماعية والبيئية في الأجل الطويل أعلى من المنافع التي ستحقق في الأجل القصير. أن التنمية المستدامة يُنظر اليها كحالة وعي مجتمعي مترسخة في أذهان الناس قبل أن ينظر اليها 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 يأخذون من الموارد ما يحقق لهم رفاهيتهم في الحياة ويدعون الاجيال القادمة تحقق أمانهم بما يروونه مناسباً لهم.

2-3 المحاسبة عن التنمية الاستدامة Accounting for sustainable development في العقدين الماضيين، أصبحت مسألة دراسة المسؤولية الاجتماعية للشركات في مجال الأعمال وإعداد التقارير والمحاسبة الاجتماعية والتدقيق، على المستويين الوطني والدولي، ذات أهمية في الأوساط العلمية. أساس هذه التغييرات هو الاتجاهات السائدة في الاقتصاد العالمي والتي تؤدي إلى زيادة المنافسة بين البلدان على الموارد الطبيعية والاجتماعية والاقتصادية والمالية المحدودة. تم تصميم مشكلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للأعمال في ظروف محدودة الموارد الاجتماعية والاقتصادية والطبيعية لتحقيق التوازن بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية. يرتبط مفهوم التنمية المستدامة ارتباطاً وثيقاً بمفهوم المسؤولية الاجتماعية للأعمال (Manzenko et al, 2023:1-2). تركز المحاسبة التقليدية على الجوانب الاقتصادية والمالية للمنظمة، اما المحاسبة البيئية فتركز الاهتمام على القضايا البيئية وتدرس الآثار الاقتصادية للأنشطة الرئيسية للشركة المتعلقة بالبيئة، وفي كلا النظامين لا تعالج القضايا الاجتماعية الا بصورة هامشية. وتغطي محاسبة الاستدامة جميع الركائز الثلاثة للتنمية المستدامة (البيئية والاقتصادية والاجتماعية) وعلاقاتها المتبادلة (AI- (69: 2018, Khafaji).

3-3 معايير ومؤشرات محاسبة الاستدامة الصادرة عن مجلس محاسبة الاستدامة (SASB) بالرغم من وجود العديد من المعايير كالمبادرة العالمية للإبلاغ GRI والمبادئ التوجيهية لمجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) (للإبلاغ عن قضايا الاستدامة الا انه لا تزال المؤسسات المالية تواجه تحديات في تحديد القضايا الجوهرية في تقارير الاستدامة وفي ترتيب الاولويات للأبعاد الاجتماعية والاقتصادية والبيئية وفق احتياجات ورغبات اصحاب المصالح. لذلك يمثل عمل مجلس معايير محاسبة الاستدامة في تطوير هذه اللغة حول اهم القضايا الجوهرية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من خلال اصدار مجموعة من المعايير حسب قطاع الصناعة مما يسهل على الشركات والمستثمرين تحديد القضايا الجوهرية لأبعاد الاستدامة لجعل التقارير المالية وغير المالية أكثر موثوقية ومصداقية وقابلية المقارنة والتدقيق وتحسين ادارة المخاطر المرتبطة بالاستدامة التي تساعد مستخدمي تلك التقارير في اتخاذ القرارات الاستثمارية وغيرها. وتعمل المعايير بشكل أساسي كدليل لإعداد التقارير للشركات بالطريقة التي تخدم المستثمرين وجميع الاطراف الاخرى من اصحاب المصالح وبشكل معقول من فحص مركز الشركة وقيمتها الحالية، وبالتالي مساعدتهم في اتخاذ القرار المناسب للاستثمار من عدمه. ويستند المجلس في اصداره للمعايير على إطار مفاهيمي والذي يخضع بدوره الى عملية تطوير أيضاً، فقد كان الإطار المفاهيمي للمجلس الصادر في 2017 يستند على ثلاثة مبادئ أساسية هي الأدلة، وسوق مطلعة وصناعة محددة، في حين نلاحظ أن الإطار المفاهيمي الذي أصدره المجلس في مسودة العرض في 2020\7\25 هناك أربعة مبادئ أساسية توجه نهج SASB لوضع المعايير أذ أضيف مبدأ الشفافية الذي يزود أصحاب المصلحة بنظرة ثاقبة عن جدول أعمال المجلس وأنشطته ومداولاته وقراراته بالإضافة الى دعم الثقة في عملية مجلس المعايير.

يصف كل معيار من معايير SASB الصناعة التي هي موضوع المعيار، بما في ذلك أي افتراضات حول نموذج الأعمال السائد وقطاعات الصناعة المضمنة. تشمل معايير SASB: إحدى عشر قطاعاً رئيسياً ويشتمل كل منها على قطاعات فرعية تضم عدد من الصناعات في مختلف المجالات، تساعد في كيفية الإبلاغ عن الاستدامة وتتمثل القطاعات والصناعات في الجدول الآتي:- <https://www.sasb.org/standards/download>

3-3 معيار صناعة اللحوم والدواجن ومنتجات الألبان FB-MP هو احد معايير قطاع صناعة الأطعمة والمشروبات الذي يشتمل على ثمان 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- الأطعمة المصنعة Processed Foods
- 7- المطاعم Restaurants
- 8- صناعة التبغ Tobacco industry

3-4 أهداف الإبلاغ عن الاستدامة Sustainability reporting goals

فقد حدد (Schiehlé & Wallin, 2014: 10) هدفين للإبلاغ عن الاستدامة أولاً تقييم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة، وثانياً إبلاغ الجهود والتقدم المتحقق بخصوص الاداء المستدام الذي تمارسه الشركة إلى أصحاب المصلحة. فيما حدد (طوبار, 2018: 30) وغيره من الكتاب جملة من الأهداف تسعى الشركات لتحقيقها من خلال الإبلاغ عن الاستدامة في تقاريرها منها:-

- 1- زيادة ثقة المجتمع في الشركات التي تفي بمسؤوليتها اتجاه البيئة، وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها.
- 2- الحصول على الدعم المادي أو المعاملة الضريبية المميزة مما يسهم بتخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة حجم نشاطها.
- 3- مساعدة المستثمرين بالاطلاع بوضوح على السياسات التي تطبقها الشركة لحماية البيئة والافصاح 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- يمكن أن توفر الاستدامة الكثير من الفوائد عندما يتم دمجها بشكل مناسب في استراتيجية الشركة. في الواقع، يمكن أن يساعد في تحسين العمليات، وجذب المواهب، وتعزيز العلاقات الإيجابية والتأثير على شركاء سلسلة التوريد، وتعزيز الشفافية والمساءلة، وجذب المستثمرين، وتنشيط أصحاب المصلحة، وزيادة القدرة التنافسية، وفي نهاية المطاف، تعزيز صافي أرباح الشركة (Schiehlé & Wallin, 2014: 10).

3-5 جودة الإبلاغ المفهوم والمقاييس Concept reporting quality and metrics

يتطلب جودة الإبلاغ المالي توصيف دقيق للواقع الاقتصادي وتسجيل الاحداث الاقتصادية بتوقيت مناسب وتطبيق ملائم للحفاظ كي تلبي احتياجات المستخدمين من معلومات الإبلاغ المالي (Al-Janabi & Jassim, 2021: 14-15). ويُعرف (Bekiaris, & Tasios., 2012: 59) جودة الإبلاغ على انها 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 انها عملية اعداد المعلومات المالية وغير المالية وبصورة كاملة وتمتاز بالشفافية وهي غير مصممة لكي يتم تشويه او تضليل المستخدمين لها، وترتبط جودة التقارير المالية بمدى قدرة تلك المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدميها. الجودة ومنها جودة الإبلاغ هي تصور المستفيد عنها أو هي عقلية تقبل المواصفات وقدرتها على تلبية احتياجاته كما يذكر (Katie, 2022: 76) ويعرفها على انها أداة رئيسية لمقارنة المواصفات التي تشير الى مجموعة الخصائص الكامنة في عنصر ما، كما تسمح بتلبية الاحتياجات المعلنة أو الضمنية للمستفيدين. وبهذا الصدد يشير (Al-Khafaji, 2022: 137) أن فكرة الجودة ذاتية بطبيعتها بسبب التفضيلات المتضاربة عبر مجموعات المستخدمين التي تتخذ أحكاماً قرارات مختلفة فهم الذين يحكمون على جودتها بأنفسهم، وبذلك تختلف التعريفات بشكل كبير عبر مجموعات المستخدمين المختلفة وكل حسب الغرض من استخدام تلك المعلومات.

3-6 العوامل المؤثرة في جودة الإبلاغ Factors influencing reporting quality

هناك العديد من العوامل المؤثرة في جودة الإبلاغ تشير إليها البحوث الاكاديمية ذات العلاقة ومنها:- (Younes, 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 مما ينعكس سلباً على جودة الإبلاغ.
 - ت- اداء الشركة. عند انخفاض مستوى الأداء في الشركة تلجأ الى إدارة الأرباح وبالتالي انخفاض جودة الإبلاغ.
- ثانياً- حوكمة الشركات والتي تعرف على انها الممارسة الرشيدة لسلطات الإدارة من خلال الارتكاز على القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين حملة الاسهم 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- اجراءات التدقيق الداخلي والخارجي. للتدقيق الداخلي دوراً مهماً في الحد من سلوك الإدارة من التلاعب بالمعلومات المحاسبية وينعكس ذلك في جودة الأداء وبالتالي جودة الإبلاغ في التقارير الصادرة، أما التدقيق الخارجي فأثره في جودة التقارير تأتي من هدف التدقيق الخارجي في اكتشاف الأخطاء 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 تعيين المدقق والتخصص واتعاب المدقق.
- سادساً- مجلس الإدارة:- أن ما يتمتع به مجلس الإدارة من خصائص مثل الحجم والاستقلالية ومستوى النشاط والتنوع، تساهم 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 أن الدور الذي يلعبه 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 الانتهازية الإدارية، لقد تم الاعتراف 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 نظراً لأن مجلس الإدارة هو جهاز صنع القرار الرئيسي (Songini, et al., 2022:4).

3-7 نماذج وطرق قياس جودة الإبلاغ Models and methods for measuring the quality of reporting 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 ملائمة القيمة. ويحدد ثلاث مناهج لتقدير جودة الإبلاغ وهي:-

- (1) النماذج الكمية مثل إدارة الأرباح ونهج ملائمة القيمة،
 - (2) المناهج التي تستخدم سمات خاصة بالشركة مثل مستوى الأصول والمبيعات وأنواع مختلفة من النسب،
 - (3) أساليب القائمة على الخصائص النوعية للمعلومات والتي تمزج المعلومات المالية وغير المالية.
- فيما حدد كل من (Mbobo&Ekpo, 2018:185) و (Osaser& Ilaboya, 2018:5-6) أربعة نماذج لتقييم جودة التقارير المالية، تم استخدام نماذج قياس مختلفة في الأبحاث 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. من المفترض أن تؤثر إدارة الأرباح سلباً على جودة التقارير المالية من خلال تقليل فائدة قراراتها.
- 2- نموذج الصلة بالقيمة Value Relevance Model يختبر هذا النموذج العلاقة بين عوائد الأسهم وأرقام الأرباح من أجل قياس مدى ملائمة وموثوقية معلومات التقارير المالية. يقيس النموذج جودة معلومات التقارير المالية من خلال التركيز على الارتباط بين الأرقام المحاسبية وردود فعل سوق الأوراق المالية.
- 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 خلال 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.

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. غالباً ما تتضمن الأبعاد معلومات مالية وغير مالية، الميزة الرئيسية لهذا النموذج هي أنه يوفر مقياساً مباشراً لجودة التقارير ويغطي جميع جوانب التقارير المالية، بما في ذلك المعلومات المالية وغير المالية. وفي هذا الصدد يضيف (الخفاجي، 2022: 144-145) أن التقارير التي تتضمن معلومات تعكس جميع الخصائص النوعية التي جاءت بها الأطر المفاهيمية (2018، 2010) يضع المستخدمون ثقتهم العالية بها لشمولها على المعلومات المالية وغير المالية وأن مجموعات المستخدمين تعتمد على أجزاء مختلفة من التقرير وحسب حاجة كل مستخدم أو مجموعة مستخدمين. ويرى كل من (Al-Janabi & Jassim, 2021: 16-18) و (Younes, 2018: 24-25) أن هناك مدخلين لتقييم جودة الإبلاغ في التقارير هما مدخل جودة الأرباح ومدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، فيما يعطي (Al-Janabi & Jassim) الأفضلية بالتقييم لمدخل الخصائص النوعية على أساس أنها الأحدث والأكثر نفعاً للمستخدمين ولأنه يقتصر على الخصائص النوعية للمعلومات، في حين ترى (Younes) الأهمية لمدخل جودة الأرباح عن طريق قيمة الاستحقاق أو مجموعة من المؤشرات المالية. على اعتبار أن الخصائص النوعية من الصعب قياسها كميًا للتحقق من جودة الإبلاغ في التقارير.

ومما سبق يمكن القول إن النهج القائم على أساس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو الأفضل لقياس جودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية من حيث أن المعلومات التي تتصف بالخصائص التي تحددها المعايير الصادرة سواء كانت معايير SASB أو 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 مقاييس 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 حد ما مما يضيف عليها فائدة القرار.

المبحث الثالث

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

4-1 مجتمع وعينة 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 (2-4) 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 لعدم تخصص المعيار المحدد بها. والتي يمكن من خلال بياناتها المتوفرة وتقارير الإدارة وتقارير التدقيق المرفقة، دراسة وتحليل مدى الإفصاح عن معيار الاستدامة (FB-MP) الخاص بصناعة اللحوم والدواجن والألبان ومن خلال الموضوعات العشرة التي يتطلبها المعيار المذكور وحسب المؤشرات الخاصة بكل موضوع قياس و الصادرة من مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) لسنة (2018) والمحدثة في سنة (2023) والخاصة بصناعة اللحوم والدواجن والألبان. وعليه تمثل الشركات عينة البحث في أربعة شركات فقط:-

- 1- الشركة الأهلية 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 أن الشركات عينة البحث كانت قد أنشأت في العقد التاسع والعاشر من القرن الماضي وقد مارست نشاطها الزراعي الذي أنشأت من أجله وتطورت وحققَت أرباح فاقت أضعاف رأس مالها خلال الفترة الممتدة من تاريخ قيامها حتى عام 2003 , وحسب تقارير إدارة تلك الشركات, ولكن بعد هذا التاريخ وما رافقها من أحداث أدت الى توقف الشركات عينة البحث من مزاولة أنشطتها التشغيلية الأساسية والتحويل الى الأنشطة الاستثمارية.

2-4 قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة في الشركات الزراعية عينة البحث وفق معيار الاستدامة FB-MP يمكن توضيح طريقة احتساب مستوى الإبلاغ لمعيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) فقد حدد مجلس معايير محاسبة الاستدامة في هذا المعيار (10) موضوعات رئيسية 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. والجدول (1-4) يوضح موضوعات الاستدامة ومؤشراتها المطلوب الإفصاح عنها وموضوعات مقاييس النشاط الخاصة بها.

جدول (1-4) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها

المؤشرات	موضوعات الاستدامة
2 مؤشر	انبعاثات غازات الاحتباس الحراري
1 مؤشر	إدارة الطاقة
3 مؤشر	إدارة المياه
3 مؤشر	استخدام الأراضي والآثار البيئية
4 مؤشر	سلامة الغذاء
1 مؤشر	استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني
2 مؤشر	صحة وسلامة القوى العاملة
3 مؤشر	الاعتناء بالحيوان ورعايته
2 مؤشر	الآثار البيئية والاجتماعية لسلسلة التوريد الحيوانية
3 مؤشر	مصادر الأعلاف الحيوانية
24 مؤشر	المجموع

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

جدول (2-4) موضوعات مقياس النشاط

موضوعات مقياس النشاط	عدد المؤشرات
عدد مرافق التجهيز والتصنيع	مؤشر واحد
إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة. نسبة الاستعانة 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 الآتية:-

$$\frac{\text{المتطلبات المفصّل عنها} \div \text{إجمالي المتطلبات}}{100\%}$$

3-4 مستوى الإفصاح في الشركات عينة البحث

أولاً- الشركة الأهلية للإنتاج الزراعي

جدول (4-3) موضوعات الاستدامة المطلوب الإفصاح عنها وفق معيار (FB-MP) الخاص في صناعة اللحوم والدواجن للشركة الأهلية للإنتاج الزراعي

المتطلبات المفصّل عنها (1) وغير المفصّل عنها (0)							التفاصيل	
2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	عدد المؤشرات	موضوعات الاستدامة
0	0	0	0	0	0	0	أولاً	(1) انبعاثات الغازات
0	0	0	0	0	0	0	ثانياً	
0	0	0	0	0	0	0	2 مؤشّر	المجموع
1	1	1	1	1	1	1	أولاً	(2) إدارة الطاقة
1	1	1	1	1	1	1	مؤشّر واحد	المجموع
1	1	1	1	1	1	1	أولاً	(3) إدارة الماء
1	1	1	1	1	1	1	ثانياً	
0	0	0	0	0	0	0	ثالثاً	
2	2	2	2	2	2	2	3 مؤشرات	المجموع
1	1	1	1	1	1	0	أولاً	(4) استخدام الأراضي والتأثيرات البيئية
1	1	1	1	1	1	1	ثانياً	
1	1	1	1	1	1	0	ثالثاً	
3	3	3	3	3	3	1	3 مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	أولاً	(5) سلامة الغذاء
0	0	0	0	0	0	0	ثانياً	
0	0	0	0	0	0	0	ثالثاً	
1	1	1	1	1	1	1	رابعاً	
1	1	1	1	1	1	1	اربع مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	مؤشّر واحد فقط	(6) استخدام المضادات الحيوية في الإنتاج الحيواني
0	0	0	0	0	0	0	أولاً	(7) سلامة وصحة القوى العاملة
1	0	0	0	0	0	0	ثانياً	
1	0	0	0	0	0	0	2 مؤشّر	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	أولاً	(8) الاعتناء بالحيوان ورعايته
0	0	0	0	0	0	0	ثانياً	
0	0	0	0	0	0	0	ثالثاً	
0	0	0	0	0	0	0	3 مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	أولاً	(9) الآثار البيئية والاجتماعية لسلسلة توريد الحيوان
0	0	0	0	0	0	0	ثانياً	
0	0	0	0	0	0	0	2 مؤشّر	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	أولاً	(10) مصادر الحيوان والاعلاف
0	0	0	0	0	0	0	ثانياً	
1	1	1	1	1	1	1	ثالثاً	
1	1	1	1	1	1	1	3 مؤشرات	المجموع
9	8	8	8	8	8	6	اجمالي المؤشرات وعدد المفصّل عنها سنوياً من 24 مؤشّر	
0.375	0.333	0.333	0.333	0.333	0.333	0.25	قياس الإبلاغ عن معيار الاستدامة السنوي 100%	

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

جدول (4-4) موضوعات مقاييس النشاط للشركة الأهلية للإنتاج الزراعي وفق معيار FB-MP

2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	عدد المؤشرات	موضوعات مقياس النشاط
1	1	1	1	1	1	1	مؤشّر واحد	عدد مرافق التجهيز والتصنيع
0	0	0	0	0	0	0	مؤشّر واحد	إنتاج البروتين الحيواني حسب الفئة، نسبة الاستعانة بمصادر خارجية
10	9	9	9	9	9	7	26 مؤشّر	المجموع الكلي

0.38	0.35	0.35	0.35	0.35	0.35	0.27	100%	نسبة الإبلاغ الكلية
المعدل العام للإبلاغ عن مؤشرات معيار الاستدامة FB-MP للشركة الأهلية للإنتاج الزراعي للفترة من (2016-2022) 0.343								

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

يتضح من الجدولين (4-3)، (4-4) اللذين يتعلقان بمؤشرات معيار الاستدامة الخاص بالشركات تصنيع اللحوم والدواجن والألبان والذي جرى تطبيقها على القوائم المالية للشركة الأهلية للإنتاج الزراعي المبلغ عنها والمنشورة من قبل هيئة 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 الأهلية (27%) إلا أن النسبة قد تحسنت بعد عام 2016 بشكل ملحوظ (35%)، بعد أن كانت تعد قوائمها وفق المعايير الدولية، ومن ثم ارتفعت النسبة في سنة 2022 لتصل إلى (38%).

وبذات الطريقة يجري العمل مع باقي الشركات عينة البحث لمعرفة مدى التزام الشركات بتطبيق معيار الاستدامة FB-MP الخاص بها والإبلاغ عن مؤشرات المعيار في القوائم المحاسبية الخاصة بها. ويبين الجدول (6-3) نتائج الشركات عينة البحث وإجمالي نسب الإفصاح عن الاستدامة للشركات عينة البحث للمدة من (2016-2022).

جدول (4-5) مقارنة بين مستويات الإفصاح عن الاستدامة وفق معيار (FB-MP) للشركات عينة البحث

اسم الشركة	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المعدل العام
الأهلية 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

إعداد الباحثان بالاعتماد على الجداول الشركات عينة البحث

يظهر الجدول (4-5) أن أعلى نسبة إبلاغ عن الاستدامة في الشركات عينة البحث كانت (38%) والتي حققتها الشركة الأهلية للإنتاج الزراعي في سنة 2022، وأقل نسبة إبلاغ كان (11,5%) للشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم والمحاصيل الحقلية للسنوات (2019, 2018, 2020 و 2022)، وكانت الشركة الأهلية للإنتاج الزراعي هي الأفضل 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 إلا القليل وخلوها من القوائم المنفصلة التي تحتوي على المعلومات الإضافية التي تتطلبها الأطراف الخارجية لاتخاذ القرارات الرشيدة.

4-4 قياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث

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 الأساسية والمعززة على النحو المحدد في الإطار المفاهيمي IFRS 77 لإعداد التقارير المالية (Kabwe, 2023: 3-5). وقد اعتمد الباحثان نموذج الخصائص النوعية هذا لقياس جودة الإبلاغ في التقارير المالية للشركات عينة البحث، التي حددت بعض المؤشرات لقياس جودة الإبلاغ وهذا المؤشرات متسقة تماماً مع الإطار المفاهيمي ومحقةً لهدف الإطار المفاهيمي الرئيسي المتمثلة بتقديم معلومات للمستخدمين مفيدة في اتخاذ القرار، فقد طور (Rathnayake 2020) نموذج قياس جودة الإبلاغ وحدث تلك المؤشرات وجعلها (54) مؤشر كمتطلبات لقياس مدى احتواء القوائم المالية للشركات بالخصائص النوعية (أثنان أساسية وأربعة تعزيزية). ومن ثم قياس جودة الإبلاغ، ويوضح الجدول الآتي (4-6) الخصائص النوعية (6) وموضوعاتها (17) المحددة ومؤشراتها (54).

جدول (4-6) مؤشرات قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الخاصة بقياس جودة الإبلاغ في التقارير

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 الأصول والخصوم وحقوق الملكية	تحتوي التقارير السنوية على مبررات لطرق قياس الأصول 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 الأصول)	3 مؤشرات

29 مؤشر	اجمالي مؤشرات خاصة الملائمة	
ثانياً خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation		
5 مؤشر	تحتوي التقارير السنوية على تقديم الحجج الصحيحة لدعم القرارات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية	7-التقديرات والسياسات المحاسبية
مؤشر واحد	تحتوي التقارير السنوية على معلومات حول إفصاحات المعاملات مع الأطراف ذات الصلة	8-الأفصاحات للأطراف ذات العلاقة
4 مؤشر	تحتوي التقارير السنوية على إفصاحات تتعلق بكل من الأحداث المستقبلية الإيجابية (الجيدة) والسلبية (السيئة)	9-الابلاغ عن الاحداث السلبية والايجابية
10 مؤشرات	مجموع مؤشرات خاصة التمثيل الصادق	
ثالثاً خاصية قابلية الفهم Understandability		
2 مؤشر	سهولة قراءة التقارير السنوية	10-قبليية القراءة
مؤشر واحد	مسرد للمصطلحات الواردة في التقارير السنوية	11-قاموس المصطلحات
مؤشر واحد	استخدام الرسوم البيانية أو الجداول لشرح المعلومات	12-مخطط بياني للمعلومات
مؤشر واحد	استخدام الملاحظات لشرح البنود في البيانات المالية	13-ملاحظات على البيانات المالية
5 مؤشرات	مجموع مؤشرات خاصة قابلية الفهم	
رابعاً خاصية قابلية المقارنة Comparability		
4 مؤشرات	تحتوي التقارير السنوية على معلومات مالية مقارنة لأكثر من عام في بيان الدخل وبيان المركز المالي	14-مقارنة المعلومات
مؤشر واحد	التقارير السنوية توفير أرقام المؤشرات المالية والنسب المالية	15-النسب المالية
5 مؤشرات	مجموع مؤشرات خاصة قابلية المقارنة	
خامساً خاصية الوقتية Timeliness		
2 مؤشر	تم الانتهاء من التقارير السنوية ونشرها في غضون فترة أقصر (ثلاثة أشهر بعد نهاية السنة المالية)	16-نشر التقارير السنوية في مواعيدها
2 مؤشر	مجموع مؤشرات خاصة الوقتية	
سادساً قابلية التحقق Verifiability		
3 مؤشرات	التقارير السنوية تقديم تقرير تدقيق للقوائم المالية	17-تدقيق التقارير
3 مؤشرات	مجموع مؤشرات قابلية التحقق	
54 مؤشر	المجموع الكلي لمؤشرات قياس جودة الإبلاغ	

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.

جدول (4-7) قياس جودة الإبلاغ في تقارير الشركة الأهلية للإنتاج الزراعي للفترة (2016-2022)

خاصية الملائمة relevans المفصح عنها (1) وغير المفصح عنها (0)							
2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	المؤشرات (المعلومات الفرعية)
1	1	1	1	1	0	1	1
1	1	1	1	1	1	1	2
1	1	1	1	0	0	0	3
0	1	0	0	0	0	0	4
1	1	1	1	1	1	1	5
1	1	1	0	1	1	1	6
1	0	1	1	0	0	1	7
0	1	0	0	0	0	0	8
0	1	0	0	0	0	0	9
6	8	6	5	4	3	5	9 مؤشرات
1	1	1	1	1	1	1	1
1	1	1	1	1	1	1	2
1	1	1	0	0	0	1	3
0	1	0	0	0	0	0	4
0	0	0	0	0	0	0	5
3	4	3	2	2	2	3	5 مؤشرات
0	0	0	0	0	0	0	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	5 مؤشرات	المجموع
1	1	1	1	1	1	1	1	المخاطر المرتبطة بالمعلومات
0	0	0	0	1	0	0	2	
1	1	0	1	0	0	1	3	
2	2	1	2	2	1	2	3 مؤشرات	المجموع
1	1	1	1	1	1	1	1	قياس الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية
0	0	0	0	0	0	0	2	
0	0	0	0	0	0	0	3	
0	0	0	0	0	0	0	4	
1	1	1	1	1	1	1	4 مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	1	هيكل رأس المال
0	0	0	0	0	0	0	2	
1	0	0	0	0	0	1	3	
1	0	0	0	0	0	1	3 مؤشرات	المجموع
13	15	11	10	9	7	12	29 مؤشر	مجموع المؤشرات المفصّل عنها لخاصية الملائمة
خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation								
1	1	1	1	1	1	1	1	التقديرات والسياسات المحاسبية
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	
1	1	1	1	1	1	1	5 مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	1	الافصاحات للأطراف ذات العلاقة
0	0	0	0	0	0	0	مؤشر واحد	المجموع
1	1	1	1	1	1	1	1	الافصاح عن الأحداث السلبية والإيجابية
1	1	1	1	1	1	1	2	
1	1	1	1	1	1	1	3	
1	1	1	1	0	0	1	4	
4	4	4	4	3	3	4	4 مؤشرات	المجموع
5	5	5	5	4	4	5	10 مؤشرات	مجموع المؤشرات المفصّل عنها لخاصية التمثيل الصادق
قابلية الفهم Understandability								
1	1	1	1	1	1	1	1	قابلية القراءة
0	0	0	0	0	0	0	2	
1	1	1	1	1	1	1	1 مؤشرين	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	مؤشر واحد	قاموس المصطلحات
0	0	0	0	0	0	0		المجموع
0	0	0	0	0	0	0	مؤشر واحد	مخطط بياني للمعلومات
0	0	0	0	0	0	0		المجموع
1	0	0	0	0	0	0	مؤشر واحد	ملاحظات على البيانات المالية
1	0	0	0	0	0	0		المجموع

2	1	1	1	1	1	1	5 مؤشرات	مجموع المؤشرات المفصّل عنها لخاصية قابلية الفهم
قابلية المقارنة Comparability								
1	1	1	1	1	1	1	1	مقارنة المعلومات
1	1	1	1	1	1	0	2	
0	0	0	0	0	0	0	3	
0	0	0	0	0	0	0	4	
2	2	2	2	2	2	1	4 مؤشرات	المجموع
0	0	0	0	0	0	0	مؤشر واحد	النسب المالية
0	0	0	0	0	0	0		المجموع
2	2	2	2	2	2	1	5 مؤشرات	مجموع المؤشرات المفصّل عنها لخاصية قابلية المقارنة
الوقتية Timeliness								
0	0	0	0	0	0	0	1	نشر التقارير السنوية في مواعيدها
0	0	0	1	0	0	0	2	
0	0	0	1	0	0	0	مؤشرين	المجموع
قابلية التحقق Verifiability								
0	0	0	0	0	0	0	1	تدقيق التقارير
0	0	0	0	0	0	0	2	
1	1	1	1	1	1	1	3	
1	1	1	1	1	1	1	3 مؤشرات	المجموع
23	25	20	20	18	15	20	54 مؤشر	اجمالي المؤشرات المفصّل عنها
43	46	37	37	33	28	37	100%	نسب المثوية لجودة التقارير

معدل عام جودة الإبلاغ لتقارير الشركة الأهلية للإنتاج الزراعي للفترة من (2016-2022) 37.3%

من اعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير الشركة الأهلية المنشورة للمدة من (2016-2022) وبذات الطريقة يتم قياس نسب جودة الإبلاغ للشركات عينة البحث الأخرى. ويبين الجدول (4-9) نسب جودة الإبلاغ في تقارير الشركات الزراعية المنشورة وحسب نموذج الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المبلغ عنها في التقارير.

جدول (4-8) مقارنة جودة الإبلاغ في التقارير المحاسبية للشركات عينة البحث

اسم الشركة	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	المعدل العام
الأهلية 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 الباحثان بالاعتماد على نتائج تحليل تقارير الشركات عينة البحث المنشورة. يتبين من الجدول (4-8) 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 تنبؤية أو التوكيدية التي يبحث عنها مستخدم التقارير المالية، مما يشير الى عدم التزام الشركات عينة البحث بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية لما لها من الأثر البالغ في جودة

التقارير المالية. ويبين الجدول اعلاه ان اعلى جودة إبلاغ كان في تقارير الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية أذ بلغت 48% للسنوات 2021 و2022 وبمعدل عام بلغ 44% وان أدنى جودة إبلاغ في تقارير الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني والزراعي أذ بلغت 7% للسنوات 2020 و2021. على الرغم من تدني نسب جودة الإبلاغ في تقارير الشركات ولكن يمكن ملاحظة تحسن في الجودة في السنوات الأخيرة ماعدا الشركة الحديثة. وأن من أهم الأمور التي يمكن ملاحظتها في عموم القوائم المحاسبية المعدة من قبل مجلس الإدارة للشركات عينة البحث وخلال مدة البحث انها خالية من مؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية. أن 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 خلالها التنبؤ بالقيمة السوقية المستقبلية.

4-5 اختبار فرضيات البحث

1-4-5 اختبار التوزيع الطبيعي

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

جدول (4-9) 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 الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25 ويلاحظ من الجدول (4-9) (إن مستوى معنوية (Sig) جميع المتغيرات اكبر من (0.05) والذي يظهر أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

2-4-5 نتائج اختبار الفرضيات

بعد فحص التوزيع الطبيعي للبيانات والتأكد من صلاحيتها للاختبار عمل الباحثان على اختبار الفرضيات إحصائياً. 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 باستخدام 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 $T\text{-test Value} = 0$ 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 الإحصائي SPSS V25 أظهرت النتائج الآتية:

الجدول (4-10) 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 الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

ويلاحظ من الجدول (4-10) أن قيمة T المحسوبة 14.284 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عن درجة حرية 11 (N - 1) والبالغة 2.365، وكان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean (0.02508). وتعد قيمة منخفضة، فضلاً عن مستوى معنوية الاختبار معنوية (2-tailed) Sig. كانت عالية جداً وقد بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية المحدد في (0.05)، ووفقاً لذلك يظهر أن بيانات العينة قدمت دليلاً على قبول الفرضية، أن جودة الإبلاغ في تقارير الشركات عينة البحث كانت أقل قبل ظهور معيار الاستدامة FB-MP في 2019. الفرضية الثانية: كانت جودة الإبلاغ أكبر في الشركات الزراعية العراقية بعد ظهور معيار الاستدامة الخاصة بالشركات الزراعية FB-MP

الجدول (4-11) 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 الباحثان بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25
ويلاحظ من الجدول (4-11) أن قيمة T المحسوبة (9.874) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عن درجة حرية 15 (N - 1) والبالغة 2.131، وكان متوسط الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error Mean (0.03574). وتعد قيمة منخفضة، فضلاً عن مستوى معنوية الاختبار معنوية (2-tailed) Sig. كانت عالية جداً وقد بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية المحدد في (0.05)، ووفقاً لذلك يظهر أن بيانات العينة قدمت دليلاً على قبول الفرضية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات

1. 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.
2. تقارير محاسبة الاستدامة يجب أن تتصف بالمصداقية وغير مظلمة من خلال التزامها بجوهر المعايير وليس بمضمونها لما لذلك من أثر في تحسين صورة الشركة عند المجتمع والمستثمرين وبالتالي قيمة الشركة.
3. من خلال المعلومات المتوفرة في التقارير للشركات (عينة البحث) للفترة الممتدة من (2016-2022) التي تم تحليلها نستنتج ضعف وتباين في الإبلاغ عن معيار محاسبة الاستدامة FB-MP.
4. القوائم المالية للشركات عينة البحث تكاد تفتقر من المعلومات غير المالية، والتركيز بشكل واسع على المعلومات المالية لأن المستثمر العراقي في سوق المال يهتم بهذا الجانب فقط.
5. من خلال تحليل التقارير المحاسبية للشركات عينة البحث يتبين أن المعلومات المقدمة لا تتمثل بها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي جاءت بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، أي تفتقد لفائدة القرار.
6. كانت أعلى نسبة إبلاغ عن الاستدامة في تقارير الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية، وكانت الأفضل في نسبة جودة الإبلاغ المحاسبي.
7. على الرغم من تدني نسب الإبلاغ عن الاستدامة في تقارير الشركات عينة البحث وانخفاض مستوى جودة الإبلاغ في تلك التقارير، ولكن هناك بوادر لإمكانية تحسين هذه النتائج من خلال تقديم الشركات للتقارير الاستدامة الطوعية.

التوصيات

- 1- التأكيد على أهمية إلزام سوق العراق للأوراق المالية جميع الشركات لجميع القطاعات المدرجة في السوق، على تقديم التقارير الطوعية بخصوص المحاسبة عن الاستدامة، كما هو معمول مع شركات القطاع المصرفي فيه.
- 2- أهمية حث الشركات على تبني معايير المحاسبة عن الاستدامة في استراتيجياتها لما لها من أهمية في استمرارية عمل الشركة ونموها.
- 3- إصدار التشريعات والقوانين من قبل الجهات الرسمية ذات الشأن بخصوص معايير محاسبة الاستدامة بما يلائم بيئة الأعمال العراقية وتراعي خصوصيته الثقافية.
- 4- دعم الوحدات الاقتصادية العراقية وخصوصاً الزراعية منها عبر تقديم الدعم الحكومي لها من تسهيلات مصرفية وقروض ميسرة واعفاءات ضريبية وغيرها. للشركات التي تلتزم بمعايير الاستدامة.
- 5- توعية المستثمر العراقي بأهمية توجيه استثماراته نحو الشركات المستدامة التي تقدم تقارير تتسم بجودة الإبلاغ بما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية لمساعدته في اتخاذ القرار المناسب.

6- التقارير المالية التي تتصف بجودة الإبلاغ التي تحتوي على المعلومات المالية وغير المالية تساعد على تحسين وانتعاش الاقتصاد الوطني, لإسهامها في انفتاح السوق المالي الأجنبي على السوق العراقي.

المصادر والمراجع

- 1-Abdel Rahim, Gamal Kamel Muhammad, (2015), "Measuring the impact of applying the Egyptian index of corporate responsibility for sustainable development in controlling financial performance with a field study on Egyptian companies listed on the stock exchange," a published doctoral thesis in accounting, submitted to the Council of the Faculty of Commerce, Suez Canal University, Egypt.
- 2- 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.
- 3-Abdel-Metal, Heba Abdel-Metal Ahmed and Sayed Mutawa, Mutawa Al-Saeed, (2022) "The impact of measurement and disclosure of financial instruments and sustainable development on stimulating investment," an applied study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange. Research published in the Journal of Business Research - Faculty of Commerce, Zagazig University, Volume 44, Issue 1.
- 4- Manzenko, O OLavrova- , Opalko , v v, Butko, N V , Umanska V H & Riabukha O O." Accounting for social responsibility of business in the context of sustainable development ". (2023). IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science, doi:10.1088/1755-1315/1254/1/012120
- 5-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
- 6- Al-Khafaji, Iman Jawad Ahmed, (2018), "Measuring the extent of Iraqi companies' commitment to reporting sustainability according to ESG/ISX/S&P indicators and GRI standards," published master's thesis, University of Karbala - College of Administration and Economics - Department of Accounting.
- 7-Al-Khafaji, Iman Jawad Ahmed, (2022), "Accounting and sustainability standards with cultural dimensions and accounting values and their reflection on the quality of financial reports." Doctoral thesis, University of Karbala - College of Administration and Economics - Department of Accounting.
- 8- Katea, Ali Khalaf (2022). "The effect of cultural dimensions on the quality of integrated reports and their reflection on the value of the economic unit" Doctoral dissertation, University of Karbala - College of Administration and Economics - Department of Accounting..
- 9-Tobar, Mai Hassan Ahmed (2018), "The extent of the impact of sustainable financial accounting on improving environmental performance and preserving resources," a research published in the Scientific Journal of Business Research and Studies, Volume 31, Issue 4, Faculty of Commerce - Al-Azhar University (Girls Branch), Cairo..
- 10-Schiehlé, Tristan & Wallin, Jonas,(2014). "The reporting on sustainability performance indicators "Master's Theses, Umeå School of Business and Economics, Umeå University.
- 11-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.
- 12-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.
- 13-Jassim, Khaled Hamid and Al-Janabi, Amer Muhammad Salman (2021), "The role of international valuation standards (IVS) in enhancing the quality of financial reporting (relevance of accounting information)," published research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 16, Issue 57.
- 14-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.
- 15-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 .
- 16-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 .
- 17-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.
- 18-Bandara, Rathnayake Mudiyansele Saman.(2020)." Measuring Financial Reporting Quality: An Approach Based on Qualitative Characteristics" Dissertation of Doctor. College of Business and Law University of Canterbury.
- 19-Younis, Najat Muhammad Marei 2019, "The impact of voluntary disclosure on the quality of financial reports," published research in the Scientific Journal of Economics and Trade, Issue 49, Issue 1.