

اثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية FIRS ومبادرة الإبلاغ العالمية
GRI على جودة التقارير المالية للشركات العراقية من وجهة نظر
المحاسبين القانونيين

**The Impact of Adopting International Financial
Reporting Standards (FIRS) and the Global
Reporting Initiative (GRI) on the Quality of Financial
Reports of Iraqi Companies from the Perspective of
Chartered Accountants**

الباحث/ أميرة حسين علي
كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية
أ. م. د فاطمة صالح مهدي الغربان
كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية
fatemasalh_m@uomustansiriyah.edu.iq

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٤/٢/٥ تاريخ قبول النشر : ٢٠٢٤/٣/٨
المستخلص

يهدف البحث إلى بيان العلاقة بين معايير (FIRS) و (GRI) وأثرها على جودة التقارير المالية، فضلاً عن توجيه انظار الشركات العراقية نحو تبني معايير (GRI) من أجل توافر معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة وتحقيق جودة الإبلاغ التي تتضمن بعض السمات مثل إمكانية التحقق والملائمة وقابلية المقارنة، وقد تم استخدام الاستبانة وتم توزيعها على عينة من مراقبي الحسابات، وتم استخدام الحزمة



مجلة العلوم المالية والمحاسبية

العدد السادس عشر/ كانون الاول ٢٠٢٤

الصفحات ٦٩ – ٩٦

• بحث مستل من رسالة ماجستير.

الإحصائية (SPSS) لتحليل البيانات الخاصة بالبحث ، وقد توصلت الباحثتان إلى عدة نتائج أهمها : إن تبني المبادرات العالمية للاستدامة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل الأجهزة الرقابية تساعد في قياس أداء الوحدات الاقتصادية و الإبلاغ عن الاستدامة ، أما أهم التوصيات وضع اطار مقترح للتعاون بين الجهات ذات العلاقة لمجلس المهنة ونقابة المحاسبين وديوان الرقابة المالية الاتحادي يُسهم في وضع قاعدة محاسبية لقياس درجة الاستدامة في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية : معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، و معايير مبادرة الإبلاغ العالمي للاستدامة (GRI) ، جودة التقارير ، المحاسبين القانونيين.

Abstract:

The research aims to clarify the relationship between (IFRS) and (GRI) standards and their impact on the quality of financial reports, as well as the views of Iraqi companies towards adopting (GRI) standards in order to provide useful information to stakeholders and achieve reporting quality that includes some features such as verifiability, suitability, and comparability, For comparison, the questionnaire was used and distributed to a sample of auditors, and the statistical package (SPSS) was used to analyze the data for the research. The two researchers reached several results, the most important of which are: The adoption of global sustainability initiatives and international financial reporting standards by regulatory bodies helps in measuring The performance of economic units and reporting on sustainability. The most important recommendations are: developing a proposed framework for cooperation between the relevant authorities, the Profession Council, the Accountants Syndicate, and the Federal Financial Supervision Office, which contributes to establishing an accounting base for measuring the degree of sustainability in financial reports.

Keywords: (IFRS) standards, (GRI) standards, report quality, Chartered accountants.

المقدمة :

إن إختلاف الأنظمة والقوانين والتشريعات حول العالم وإختلاف السياسات المحاسبية بين الدول، دعت الحاجة إلى تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لتكون هنالك لغة محاسبية مشتركة، لذا أدركت كل من (IFRS) و (GRI) بضرورة الإهتمام بموائمة برامج العمل والمصطلحات والإرشادات الخاصة بكل منهما ، مما يساعد على تقليل عبء الإبلاغ عن الوحدات وزيادة موائمة الإبلاغ عن الاستدامة على المستوى الدولي من خلال العمل معاً، إذ توافر معايير (IFRS) و (GRI) ركيزتين لإعداد تقارير الاستدامة الدولية - الركيزة الأولى تتمثل بمعايير سوق رأس المال التي تركز على المستثمرين والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وضعها (IFRS) ، والركيزة الثانية تتمثل بمتطلبات إعداد التقارير عن الاستدامة الخاصة ب (GRI) كما انها تُعد رائدة في مجال توحيد المعايير الدولية لإعداد التقارير غير المالية ، إذ توافر المبادرة (GRI) إطاراً صارماً لتقارير المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية ، ومن هنا يُحاول البحث الحالي تسليط الضوء على اثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) على جودة التقارير المالية للشركات العراقية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ، وذلك من خلال اربعة محاور للبحث ، تضمن المحور الاول منهجية البحث ، أما المحور الثاني الاطار النظري لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) و معايير مبادرة الابلاغ العالمية للاستدامة (GRI) ، أما المحور الثالث تضمن دور معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) ومبادرة الابلاغ العالمية (GRI) في جودة التقارير المالية ، والمحور الرابع تضمن الجانب العملي ،أما المحور الخامس تضمن الاستنتاجات والتوصيات .

١- المبحث الاول/ منهجية البحث:

يسعى هذا المحور لدراسة مشكلة وأهداف وأهمية وفرضيات البحث ومنهج ووسائل جمع البيانات والمعلومات ، والمجتمع وعينته.

١.١ - مشكلة البحث:

تعاني الوحدات الاقتصادية من ضغوطات خارجية متمثلة بالمستثمرين والمقرضين ، للحصول على تقارير تتسم بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، لغرض اتخاذ قرارات رشيدة ، إذ يتمثل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام في توافر معلومات مالية عن الوحدة الاقتصادية المعدة للتقرير وبما أن هنالك إلزام في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) لذا تكمن مشكلة البحث الرئيسية بالتساؤل الآتي (هل إن لتبني معايير الإبلاغ المالي (IFRS) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) من وجهة نظر المحاسبين القانونيين أثر على جودة التقارير المالية للشركات العراقية ؟)، ولأجل بيان ذلك يُمكن طرح عدة تساؤلات:

١. ما مدى قدرة الشركات العراقية على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) و الإبلاغ عنها في تقاريرها المالية ؟

٢. هل يؤثر تبني معايير (IFRS) و (GRI) على جودة التقارير المالية الخاصة بالشركات؟

٣. ما تأثير دور المحاسبين القانونيين في تحسين جودة التقارير المالية المعدة وفق معايير (IFRS) و (GRI)

٢.١ - أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

١. توضيح العلاقة ما بين معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) .

٢. قياس أثر معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) على جودة التقارير المالية .

٣. توجيه أنظار الشركات العراقية والمساهمين وأصحاب المصلحة نحو أهمية الإبلاغ عند إعداد تقاريرهم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) و مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) .

٤. توجيه الشركات العراقية نحو تضمين تقاريرها المالية السنوية بمؤشرات معايير (GRI) من خلال الإبلاغ عن أنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لتحقيق مسؤوليتها إتجاه المجتمع ، فضلاً عن توافر معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة وتحقيق جودة الإبلاغ التي تتضمن بعض السمات مثل إمكانية التحقق، والملائمة وقابلية المقارنة.

٥- إبراز دور المحاسبين القانونيين في تحسين جودة التقارير المالية المعدة وفق معايير (IFRS) و (GRI)

٣.١- أهمية البحث:

١. تتبّع أهمية البحث من أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) و معايير مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) ، حيث أظهرت الدراسات والبحوث في السنوات الأخيرة الاهتمام المتزايد بتطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية مما انعكس إيجاباً على تطوير الفكر المحاسبي حيث نتج عنه تأثير على المفاهيم المحاسبية في صياغة التقارير المالية العالمية من أجل تحسين الإبلاغ و زيادة شفافية التقارير المالية بما يخدم أصحاب المصالح والمستثمرين هذا الأمر يتطلب معرفة مدى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) والمؤشرات التوجيهية للمبادرة (GRI) في الشركات العراقية.

٢. كذلك الدور المهني الذي يقوم به المحاسبين القانونيين في تحسين جودة التقارير المالية المعدة وفق معايير (IFRS) و (GRI) من خلال فحصها وتدقيقها .

٤.١- فرضيات البحث :

١. لدى الشركات العراقية القدرة على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) .
٢. لدى الشركات العراقية القدرة على التزامها بالمؤشرات التوجيهية الخاصة بمبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) في جانبها البيئي و الاقتصادي والاجتماعي وتطبيق مبادئ الحوكمة .

٣. هنالك اثر ايجابي عند تبني معايير (IFRS) و (GRI) على جودة التقارير المالية الخاصة بالشركات العراقية .

٤. هنالك تاثير ايجابي للمحاسبين القانونيين في تحسين جودة التقارير المالية المعدة وفق معايير (IFRS) و (GRI) عند فحصها وتدقيقها .

٥.١- أساليب جمع البيانات :

اعتمدت الباحثتان في الحصول على البيانات اللازمة على أسلوب الاستبانة ، والتي تتضمن مجموعة اسئلة تتعلق بمتغيرات البحث وبما يخدم التحقق من صحتها ، واعتمدت القائمة على اسئلة ذات الاختيار متعدد.

٦.١- مجتمع وعينة البحث :

يتمثل مجتمع وعينة البحث بمراقبي الحسابات الذين يبدون آرائهم بأسلوب فني محايد عن مدى صحة وسلامة البيانات الواردة في القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية والتدقيق المحلية والدولية ، ومدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالتشريعات والقوانين والأنظمة .

٢- المبحث الثاني/ الاطار النظري لمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) و معايير مبادرة الابلاغ العالمية للاستدامة (GRI)

١.٢- معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) و دورها في جودة المعلومات:

بسبب التطورات الكبيرة في بيئة الأعمال نتيجة لظهور الثورة والتقنيات الحديثة التي توافر فرصاً كبيرة للمجتمعات البشرية (Gurban,2023:246)، عدّ إدخال المعايير (IFRS) للوحدات الاقتصادية المدرجة في العديد من البلدان حول العالم أحد أهم التغيرات التنظيمية في تاريخ المحاسبة، (Verdi&Daske,2008:1) ، إذ أكدّ مؤيدوا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأن فرض معيار محاسبي موحد عالمياً يجب أن يُحسن إمكانية مقارنة القوائم المالية ويسمح للمستثمرين والوحدات الاقتصادية باتخاذ قرارات استثمارية أفضل، وبالتالي تعزيز عمليات نقل المعلومات عبر عدد أكبر من الوحدات الاقتصادية (De George&Shivakumar,2016:22)

تُعد معايير (IFRS) مصنفات جديدة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي تمثل إمتداد لمضمون ما يُصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تُفسر إعداد وعرض القوائم المالية بأسلوب متطور لغرض تقديم تقارير عالية الجودة معتمدة بذلك منهج أساس (المبادئ) المعايير المحاسبية (قاسم، وحמיד، ١٧٢: ٢٠٢١)، ففي عام ١٩٧٣ تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال إتفاقية أبرمتها هيئات محاسبية مهنية في أكثر من (٧٥) دولة تم تكليفها بمهمة صياغة المعايير المحاسبية الدولية لكسب ثقة المستثمرين وتوافر مناخ استثماري قوي ، وفي عام ٢٠٠١ قام مجلس المعايير المحاسبية (IASB) بتطوير مجموعة موحدة من معايير التقارير المالية تتصف بالجودة العالية والمقبولة دولياً وضعت بأسم (IFRS) (عباس، ٢٢: ٢٠٢٢)، أن مشروع التقارب الدولي الذي اقترحه من قبل مجلس المعايير المحاسبية (IASB) هو المشروع الذي حشد الجهود للحد من الاختلافات الجذرية بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير الإقليمية والمحلية لأعداد التقارير المالية لغرض الوصول إلى مجموعة معايير المحاسبة ذات الجودة لتعزيز المقارنة بين القوائم المالية في مختلف دول العالم (يعقوب ، وجاسم، ٢٠١٨: ٢١٢)، كما إنها تحسن قدرتها التفسيرية كمؤشر لأداء الوحدة الاقتصادية، وتخفيض التكاليف، وتحسين الشفافية ، و زيادة جودة التقارير المالية وكما تخفض من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارسها الإدارة وعمليات الغش المرتبطة بالتنبؤات، حيث أن معايير (IFRS) تُعطي للمدراء فرصة كبيرة جداً لمعالجة البيانات ببراعة والتي تتلائم مع توقعات المحللين لذا أصبح التوافق من الضروريات الحتمية لتعزيز استقرار الاقتصاد العالمي والاندماج فيه ،كما أن هذا التوافق يشجع المستثمرين على الاستثمار خارج دولهم إذ يهتم المستثمرون بأن تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق فيها وتم الإفصاح عنها في الوقت المناسب وقابلة للمقارنة (الامير، ٣٢-٣١: ٢٠١٩)، لذا يمكن تعريف المعيار محاسبياً " هو المرشد الأساس لقياس الأحداث و الظروف والعمليات التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج عملها ومحاولة

إيصال المعلومات إلى الجهات المستفيدة" (سالم، وآخرون، ٣٨٠: ٢٠٢٠)، أما مجلس المعايير المحاسبية FASB عرف الإبلاغ في بيانه رقم (١) : على أنه الأنشطة التي تعتمد عليها الوحدة الاقتصادية لخدمة مستعملي المعلومات المالية التي يحتاجون إليها من الوحدة (يعقوب، ٢٠١٩: ٥٤٣)، أما معايير المحاسبة المالية الدولية (IFRS) فقد عُرِّفت: على إنها مجموعة من معايير المحاسبة الدولية تحدد كيفية الإبلاغ عن أنواع معينة من المعاملات والاحداث الاخرى في القوائم المالية (Ismail, 2017:19) .

مما سبق يتضح لنا أن معايير (IFRS) هي مجموعة من الإرشادات والتوجيهات تهدف إلى تحسين من جودة الإبلاغ المالي الخاص بالوحدة الاقتصادية ، إذ إن هدف المستثمرين وأصحاب المصالح الحصول على قوائم مالية ملائمة ومتسقة وقابلة للمقارنة .

٢.٢- أهمية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) في العراق:

نتيجة للتغيرات التي طرأت على العراق وإصدار بعض القوانين والتعليمات الخاصة لمجموعة من الوحدات الاقتصادية الحكومية، والتي إلزمت بتطبيق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) انعقد المؤتمر العلمي الأول للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في عام ٢٠١٧ والذي كان بمشاركة من قبل البنك المركزي العراقي وديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من المنظمات والهيئات الحكومية والمهنية والأساتذة المتخصصين في الجامعات العراقية حيث خرج المؤتمر بمجموعة من التوصيات كان من أبرزها (عياش ، وآخرون، ٢٠٢٣: ١٣٥):

١. دعم توجهات البنك المركزي العراقي في تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS) والاستفادة من الجهود المبذولة في إطار الرقابة على الجهاز المصرفي و المؤسسات المالية غير المصرفية .

٢. إلزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وشمول المؤسسات المالية الخاضعة لرقابة البنك المركزي العراقي والمملوكة للدولة كذلك بتطبيق المعايير .

٣. أن يتولى مجلس معايير المحاسبة المحلي مهمة إعداد خطة استراتيجية من أجل تحقيق رؤية التزام العراق الكامل بالمعايير الدولية بداية عام ٢٠٢٠ وذلك بالتنسيق مع مجلس المهنة وديوان الرقابة المالية.

وينظر إلى تطبيق العراق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على أنه قد جاء نتيجة للضغط المتواصل من قبل البنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ومن خلال عضوية العراق في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وكذلك الرغبة في جذب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار في العراق وما يصاحبه من جذب الاستثمار الأجنبي بمختلف أشكاله.

مما سبق نستنتج ان تبني المعايير (IFRS) ينتج عنه اقتصاد قوي في كافة المجالات من خلال جذب المستثمرين الاجانب وقدرة الدولة على الاستثمار خارج العراق ، فضلاً عن ، تسهيل مهمة التدقيق من قبل الاجهزة العليا للرقابة نتيجة موائمة المعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية مع المعايير الدولية .

٣.٢- مدخل نظري لمعايير الإبلاغ العالمية للاستدامة (GRI) :

في السنوات الأخيرة، ونتيجة تزايد الضغوط من مختلف الجهات الفاعلة في المجتمع، بما في ذلك المنظمات غير الحكومية والعملاء والسلطات الحكومية والمجتمع الاستثماري لمراعاة القيود المفروضة على قدرة العالم على التجديد وتوقعات أصحاب المصلحة (Tol&Antonsson, 2019: 6) ، للإبلاغ عن تقارير أكثر شفافية فيما يتعلق بأداء الوحدات الاقتصادية من حيث الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بعد أن فشلت القوائم المالية التقليدية في تلبية احتياجات مستخدميها لأنها لا تعكس قدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرار على المدى الطويل ولأن القوائم التقليدية يتم إعدادها وفق المعايير العامة للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة، أصبح الإبلاغ من خلال تقارير الاستدامة أولوية بالنسبة للوحدات الاقتصادية لأن هذه التقارير تقدم إفصاحات عن تأثيرات الوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه التأثيرات سلبية أو إيجابية بشكل شفاف ومتوازن لذا أصبحت الاستدامة مهمة لكل من الاقتصادات المتقدمة

والنامية مع زيادة الاهتمام بالبيئة العالمية، والحفاظ على النظام البيئي لجعله مستداماً (Idan& Khalaf,2021:322) ،لذلك في عام ٢٠١٥ تم إنشاء مجلس معايير الاستدامة العالمية (GSSB)، وهي الهيئة المستقلة لوضع المعايير التابعة للمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)(<https://www.globalreporting.org>) ، لذا يمكن تعريفها (GRI) على إنها: هي منظمة دولية مستقلة، تأسست عام ١٩٩٧ كمبادرة مشتركة بين تحالف الاقتصادات المسؤولة بيئياً، وهي منظمة أمريكية غير حكومية، وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة (Kniel,2015:7) هدفها هو وضع أول آلية للمسائلة لضمان التزام الوحدات الاقتصادية بالمبادئ البيئية المسؤولة، والتي تم توسيعها بعد ذلك لتشمل القضايا الاجتماعية والاقتصادية والحوكمة (De Villiers &Molinari,2023:3) ، كما وتهدف إلى إنشاء لغة مشتركة للوحدات الاقتصادية وأصحاب المصلحة، يمكن من خلالها توصيل وفهم التأثيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للوحدات الاقتصادية (مطر ،و باقر،٨: ٢٠٢١) ، تم تصميم المعايير لتعزيز المقارنة العالمية وجودة المعلومات حول هذه التأثيرات، وبالتالي أعطاء المزيد من الشفافية والمسائلة للوحدات (Hassan,2019:431)، كما جاءت معايير (GRI) بصيغة إطار مفاهيمي حول الإبلاغ عن معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة على أن يتوافر فيها الدقة في الإبلاغ عن موارد الوحدة والأحداث والظروف التي تؤثر في تلك الموارد ومقدراتها، لذا عملت هذه المعايير على دمج الابعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية ومبادئ الحوكمة (يعقوب، ٢٠١٩:٥٤٣) ، كما إن إعداد التقارير عن الاستدامة يُعد الحل الأمثل لممارسة القياس والإفصاح والمسائلة أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين لتحقيق هدف تحقيق الاستدامة (Fonseca& Fitzpatrick,2014:71) ، حيث أن GRI هو الإطار الوحيد الأكثر شهرة والأكثر استخداماً للتقارير غير المالية من جانب الوحدات الاقتصادية في معظم الدول (محمود ، وجاسم، ٨:٢٠٢٢) ، وتتضمن معايير مبادرة الإبلاغ (GRI) على ثلاث مؤشرات يمكن تحديدها بالآتي (AL-Saleh& Khdeer,2023:256):

١. مؤشرات الأداء الاقتصادي: وتشمل أ. الأداء الاقتصادي ب. الحضور في السوق، ج. الآثار الاقتصادية غير المباشرة، د. ممارسات الشراء، هـ. مكافحة الفساد، و. مكافحة سلوك المنافسة.

٢. مؤشرات الأداء البيئي: وتشمل المواد والطاقة والمياه والتنوع البيولوجي والانبعثات والنفايات السائلة والصلبة، والامتثال للقوانين واللوائح البيئية، والتقييم البيئي للموردين.

٣. مؤشرات الأداء الاجتماعي: تنقسم العلاقات الاجتماعية إلى فئات مختلفة تتعلق بأربع قضايا متداخلة: هي ممارسات التوظيف، والعلاقات المجتمعية، علاقات الموردين والعملاء، والأثر الاجتماعي للمنتج.

مما سبق نستنتج أن الوحدات الاقتصادية الخاضعة للمساءلة والشفافية تحقق اقتصاد قوي مستدام، وتُعد معايير (GRI) مصممة لتعزيز المقارنة العالمية وجودة المعلومات حول هذه التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة ، وبالتالي زيادة مستوى الشفافية والمساءلة لتلك الوحدات.

٢.٤- دور معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) في جودة التقارير المالية

تستخدم الوحدات الاقتصادية أطر عمل ومبادئ توجيهية مختلفة لإعداد التقارير حول الاستدامة، وكل منها تركز على هدف مختلف عن الأخرى، ويمكن تقسيم هذه الأطر على نطاق واسع إلى فئتين: تلك التي تعتمد التركيز على المستثمرين من خلال الإبلاغ عن التأثير المالي لقضايا الاستدامة ، وتلك التي تعتمد نهجاً أوسع لأصحاب المصلحة المتعددين، إذ تسبب استخدام المبادئ التوجيهية والأطر المختلفة في عدم الاتساق وقابلية المقارنة بين الوحدات الاقتصادية، (Daniels&Petersen,2022:23)

لذا أخذت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية زمام المبادرة إذ تحولت من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الإطار المحاسبي الدولي الذي يركز تقليدياً على المحاسبة المالية ليشمل اعتبارات الإبلاغ عن الاستدامة، وتم إعداد هذه المعايير من قبل مجلسين: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير الاستدامة

(ISSB) هدفهما تطوير نهج عالمي لإعداد التقارير المالية والإبلاغ عن الاستدامة و تساعد في إنشاء تقارير متسقة وقابلة للمقارنة لأصحاب المصلحة (Rebecca& et.al.,2023:7)، من أجل زيادة جودة التقارير والتي تشمل مفهوم واسع النطاق وهو " الدقة في نقل المعلومات المالية وغير المالية وتتضمن الإفصاح عن معلومات مفيدة لصنع القرار " (العاني، وطاهر، ١٩٦:٢٠٢٢)، إذ أعلنت مؤسسة المعايير (IFRS) ومبادرة التقارير العالمية (GRI) عن اتفاقية تعاون يتم بموجبها وضع المعايير الخاصة بكل منهما، وهي معايير الاستدامة الدولية التي تهدف إلى تطوير معايير سوق رأس المال بطريقة تقلل عبئ إعداد التقارير على الوحدات الاقتصادية للمستخدم لمعايير (GRI)، ويسعى مجلس معايير الاستدامة الدولي (ISSB) ومجلس معايير الاستدامة العالمية (GSSB) إلى تنسيق برامج عملهما وأنشطة وضع المعايير، حيث إن استخدام هذه المعايير سيوفر مجموعة متكاملة من الإفصاحات عن الاستدامة، فضلاً عن تمكين الوحدات الاقتصادية من إعداد تقارير متسقة مما يزيد من المسائلة، كما أعلنت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، التي أعلنت في مؤتمر الأمم المتحدة المعني بتغير المناخ (COP26) عن إنشاء مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ISSB) لتطوير خط أساس عالمي شامل لإفصاحات الاستدامة التي تركز على المستثمرين في أسواق رأس المال، و (GRI) الشركة العالمية الرائدة في وضع المعايير لتقارير الاستدامة التي تركز على أصحاب المصلحة المتعددين، سوف ينضمون إلى الهيئات الاستشارية لبعضهم البعض فيما يتعلق بأنشطة إعداد تقارير الاستدامة (<https://www.ifrs.org>).

المبحث الثالث/ اثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية GRI /IFRS على جودة التقارير المالية للشركات العراقية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين

١.٣ - تحليل متغيرات البحث والتي تتضمن التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج اختبار فرضيات البحث:

جاءت الاستبانة لتكون بمثابة دليل على أن هنالك دور لمعايير IFRS/GRI على جودة التقارير المالية للشركات العراقية كون هذه المعايير

تولد تقارير تتسم بالجودة إذ يجب أن تكون هذه التقارير قادرة على مواكبة التطورات المتسارعة في مجال اعداد التقارير المالية وغير المالية (IFRS/GRI) ، وأظهرت نتائج الاستبانة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين أن هنالك أثر إيجابي لتبني المعايير (IFRS/GRI) ، وسيتناول هذا المحور نتائج الدراسة الوصفية و التحليل الاحصائي للبيانات وأيضاً إختبار فرضيات الدراسة من خلال الاجابة عن أسئلتها وإستعراض النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الاحصائي لفقرات الاستبانة، حيث تم إستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ، إذ كانت الإستبانة مكونة من ثلاث محاور يحتوي كل محور على (١٠) اسئلة والجدول رقم (٢) يظهر محاور الإستبانة مع عدد أسئلتها.

أداة الدراسة :- إعتد البحث على الإستبانة للحصول على جزء كبير من البيانات اللازمة والمعلومات المطلوبة لموضوع البحث ، ولتحقيق هدف الإستبانة قامت الباحثتان بتصميمها بالشكل الذي يحقق الهدف منها وهو معرفة وقياس رأي المحاسبين القانونيين كونهم على إحتكاك مباشر بالتقارير في قطاع الشركات العراقية حول موضوع البحث (أثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ومبادرة الإبلاغ العالمية GRI على جودة التقارير المالية للشركات العراقية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين) وتتكون الإستبانة من ثلاث محاور كل محور موزع على وفق (١٠) فقرات .

المحور الأول: يتمحور حول معايير (IFRS)

المحور الثاني : يتمحور حول معايير (GRI)

المحور الثالث: يتمحور حول جودة التقارير المالية .

الجدول (١) يوضح الاسئلة الخاصة بالمحاور الثلاث

ت	المحور الاول : معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)
١	يؤدي عدم استخدام معايير (IFRS) إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة على المستوى الدولي وتحتوي بيانات مظللة تؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة

٢	ان معايير (IFRS) تلعب دوراً بارزاً في توجيه الوحدات الاقتصادية بموضوعات تتعلق بالعرض والإفصاح والتقييم والقياس عند اعداد القوائم المالية
٣	إن معايير (IFRS) تُعد المرشد الأساس لقياس الأحداث و الظروف والعمليات التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية
٤	إن التزام المراقبي الحسابات والمحاسبين بإستخدام المعايير المحاسبية الدولية يساعد على تقليل الفوارق في الممارسات المحاسبية المختلفة فيما بين دول العالم
٥	اسهام معايير (IFRS) في اعداد التقارير المالية إلى خفض التكاليف وزيادة الكفاءة في إعداد التقارير
٦	إسهام معايير (IFRS) في إعداد التقارير المالية التي تعزز كفاءات التدقيق وتسهيل تدريب معدي القوائم المالية
٧	إن إستخدام معايير (IFRS) تساعد الوحدات الاقتصادية في حل المشكلات التي تواجهها في معالجة المعاملات الاقتصادية المختلفة
٨	أن هنالك فهماً عاماً أن الوحدات المتعددة الفروع لابد فيها من تطبيق معايير (IFRS) مفيدة للوحدات الاقتصادية متعددة الفروع لخدمة عملائها
٩	إن تبني معايير (IFRS) يؤدي إلى توافر الحلول القابلة للتطبيق للمشكلات التي تواجه مستخدمي التقارير المالية
١٠	أن تبني معايير (IFRS) يحقق سمة التمثيل الصادق للبيانات المعدة والمدققة والمنشورة من قبل الوحدة الاقتصادية
	المحور الثاني : معايير مبادرة الإبلاغ العالمية للإستدامة (GRI)
١١	إن إعداد التقارير المالية وتعزيزها بالتقارير (GRI) يوافر إمكانية المقارنة مع المنافسين في نفس مجال الصناعة
١٢	تساعد التقارير المعدّة على أساس معايير (GRI) التنبؤ بنتائج نشاط الوحدة الاقتصادية للفترات المستقبلية
١٣	إن إعداد التقارير وفق معايير (GRI) تساعد على تحسين صورة الوحدة الاقتصادية العامة و الحصول على ثقة اصحاب المصالح الحاليين والمرتقبين
١٤	ان الهدف من إعداد التقارير وفق معايير (GRI) يمثل انعكاس أداء أكثر واقعية حول أعمال الوحدة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية

١٥	ان معايير مبادرة الابلاغ العالمية (GRI) تعد آليه للمسانلة الوحدات الاقتصادية حول التزامها بالمبادئ البيئية والاقتصادية والاجتماعية ومبادئ الحوكمة
١٦	تساعد مبادرة (GRI) على مقارنة وتقييم أداء الإستدامة للوحدة الاقتصادية مع القوانين واللوائح والمبادرات الطوعية
١٧	تعمل معايير (GRI) على تبسيط العمليات وخفض التكاليف وتحسين الكفاءة
١٨	عُدت معايير (GRI) إفصاحاتها عن تأثيرات الوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه التأثيرات سلبية ام إيجابية بشكل شفاف ومتوازن
١٩	إعداد التقارير وفق معايير (GRI) يُعد الحل الأمثل، لممارسة القياس والإفصاح والمسائلة أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين
٢٠	تُعد معايير (GRI) مصممة لتعزيز المقارنة العالمية وجودة المعلومات حول التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة
	المحور الثالث : جودة التقارير المالية
٢١	يتم إعداد التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية عالية الجودة التي ينتج عنها تقارير مالية عالية الجودة والعكس صحيح
٢٢	تعد القوائم المالية جوهر إتخاذ القرارات الاقتصادية وأداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية وبيئتها الخارجية من خلال المعلومات المحاسبية النافعة التي تقدمها
٢٣	إن دور مراقب الحسابات الجوهري والفاعل نتيجة ما يقوم به من اصفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية
٢٤	إن جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية تعتمد بدرجة عالية على جودة المعايير المحاسبية
٢٥	إن جودة التقارير المالية تتأثر بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية
٢٦	مدى التزام الوحدات الاقتصادية باللوائح والقوانين بشكل صحيح إذ يؤثر بشكل كبير على جودة التقارير المالية
٢٧	إن اعداد التقارير يتم وفقاً لمعايير متغيرة تطورت بمرور الوقت التي تتعلق بإحتياجات وتوقعات ومطالب مستخدمي التقارير المالية
٢٨	ان التقارير المالية يجب ان تحتوي على معلومات مالية وغير مالية بصورة أكثر دقة واتساقاً وعدالة واكتمالاً ووضوح

٢٩	إن التقارير المالية تساعد أصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات مالية أكثر ملائمة لتطلعاتهم وتوافر حماية أكبر لاستثماراتهم
٣٠	تُعد سمة ملائمة المعلومات لإِتخاذ مختلف القرارات من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إعداد التقارير المالية

٢.٣- **قياس ثبات وصدق الاستبانة:** لإجراء إختبار (قياس) ثابت أسئلة الاستبانة تم استخدام معامل الفا كرونباخ (Cornbash's alpha) ويستخدم هذا الإختبار قبل البدء بتحليل الاستبانة من خلال قياس معامل الثبات ومعامل الصدق لها وهي من الشروط الأساسية للإستبانة .

إذ أن معامل الثبات يأخذ قيمة محصورة بين الصفر والواحد فإذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر فهذا يعني أنه لم يكن هنالك ثبات في البيانات وإذا كانت قيمته مساوية للصفر فهذا يعني أنه لم يكن هنالك ثبات في هذه البيانات ، أما إذا كانت قيمته مساوية للواحد الصحيح فإن هنالك ثبات تام في البيانات ، وبتعبير آخر كلما إزدادت قيمة معامل ثبات بيانات الفا كرونباخ كلما إزدادت مصداقية البيانات المستهدفة، علماً إن معامل الصدق يتم احتسابه رياضياً والمساوي إلى الجذر التربيعي لمعامل الثبات أي إن معامل الصدق = تحت الجذر معامل الثبات .

إذ تم الحصول على جميع النتائج لمعامل الفا كرونباخ بالإعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS) لكل محور على حدة.

أما معامل الثبات ومعامل الصدق للمحاور الثلاثة كما في الجدول :

الجدول رقم (٢) يُبين هذا الجدول ملخص النتائج لمعامل الثبات ومعامل الصدق

في الاستبيان

ت	المحور	عدد الأسئلة	معامل الثبات	معامل الصدق
١	الأول	١٠	٠.٨١٩	٠.٩٠
٢	الثاني	١٠	٠.٨٨٦	٠.٩٤
٣	الثالث	١٠	٠.٨٩٦	٠.٩٤

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٢) أن جميع القيم المؤشرة إزاء كل محور والخاصة بمعامل الثبات ومعامل الصدق الاستبانة هي قريبة من الواحد الصحيح ما يشير إلى مصداقية عالية للبيانات

٢. تفسير وتحليل نتائج الاستبانة باستخدام أسلوب التحليل العاملي (Factor Analysis) تم تصنيف المتغيرات المعتمدة في هذا البحث إلى (٣٠) متغيراً رتباً حسب ترتيب الاستبانة من (١ إلى ٣٠) إذ تم ترميز الأجابات عن الأسئلة بالشكل الآتي (١) لا أتفق تماماً (٢) لا أتفق (٣) محايد (٤) اتفق (٥) اتفق تماماً .
إذ قامت الباحثتان بتوزيع الاستبانة الكترونياً على عينة مكونة من (١٥٠) مراقبي الحسابات وقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) في عملية التحليل والحصول على نتائج أسلوب التحليل العاملي .

الجدول رقم (٣) يوضح مصفوفة العوامل بعد التدوير باستخدام طريقة المركبات الرئيسية لإستخلاص العوامل وطريقة التدوير فاريمكس (Varimax)

variable المتغيرات الاسئلة	component العوامل							
	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
سؤال ١		٠.١٩٣	-٠.١٠٥	٠.٢٢٤	٠.٣٤٨	٤٣٨.٠٠٠	٠.٣٢١	
سؤال ٢				٠.٢٣٤			٠.٧٣٠	٠.٢٥٤
سؤال ٣		٠.١١٧					٠.٢٤٠	٠.٨٢١
سؤال ٤		٠.١٧٢		٠.٢٢٤	٠.٦٢٧	٠.١٢٥	٠.١٩٧	
سؤال ٥	٠.١١٣	٠.٣٥٨	٠.٢٠٢		٠.٣٦٧	٠.١٠٧	٠.٤٩٢	٠.١٢٤
سؤال ٦		٠.٧٣٩	٠.١٧٦		٠.١٧٨	٠.١١٧	-٠.١٠٥	٠.٢٦٠
سؤال ٧	٠.١٣٢	٠.٧٥٩			٠.١٣١		٠.١٧٠	
سؤال ٨	٠.١٠٢	٠.٨٢٨		٠.١٩٣				
سؤال ٩	٠.٢٠٩	٠.١٢٨	٠.١٧٩	٠.١٢٥	٠.٦٢٠			
سؤال ١٠	٠.٣٢٠	٠.١٥٩		٠.٣٦١	٠.٤٠٠	٠.١٥٧	-٠.٢٤٨	٠.٣٣١
سؤال ١١		٠.٥٢٧	٠.٣٣١	٠.١٦٧	٠.١٩٢	٠.١٠٩	٠.٤٣٣	٠.١٣٥
سؤال ١٢	٠.١٠٧		٠.١٤٨		٠.١٣٦	٠.٧٩٥		

سؤال ١٣	٠.٢٤١	٠.١٨٦		٠.٢٢٩		٠.٥٩٥	-٠.٢٢٤	٠.١٦٧
سؤال ١٤	٠.١٨٠	٠.١٧٢		٠.٤٦٠	٠.٣٧٨	٠.٢٤٢	٠.١٣٩	
سؤال ١٥			٠.١٤٥	٠.٧٨٩				
سؤال ١٦	٠.١١٣		٠.١٧٤	٠.٥٩٦	٠.٢٧٠		٠.١٩٢	
سؤال ١٧	٠.٣٢٧	٠.١٠٢	٠.٢٥٩	٠.١٧٠		٠.٣٢٥	٠.١٥٢	
سؤال ١٨	٠.٦٣٧		٠.١٩٥	٠.٣٦٠	٠.٢٢٢	٠.١٨٠	٠.١٨٦	
سؤال ١٩	٠.٥٢٠		٠.٤٧١	٠.٣٤٤	٠.١٨١	٠.١٧٥		
سؤال ٢٠	٠.٣٢٠	٠.١٠٤	٠.٦٦٣	٠.١١٧		٠.٣٠٧		-٠.١٠٦
سؤال ٢١	٠.٤٩٩	٠.١٩٢	٠.٥٧٢	٠.٢٣١				٠.١٠٥
سؤال ٢٢	٠.٦٣٠	٠.١٠٢	٠.١١٥			٠.٤٣٩	٠.٢٣٠	
سؤال ٢٣	٠.٧٣٢	٠.١٠٩		٠.٢٥٧				
سؤال ٢٤	٠.٧٤٧		٠.١٩٤				٠.١١٤	٠.١٢٦
سؤال ٢٥	٠.٧٣٠	٠.١٣٧			٠.١٦٥			-٠.١٤٩
سؤال ٢٦	٠.٥٧٤		٠.٤٢٠		٠.١٦٤	٠.١١٩	٠.١٨٩	-٠.١٢٦
سؤال ٢٧	٠.٤٩٥	٠.١٣٩	٠.٥٥٢	٠.١٠٨	٠.١٨٢			
سؤال ٢٨	٠.٦٠٨		٠.١٧٩	٠.١٤٨	٠.٢٩٠			٠.٢٧٦
سؤال ٢٩	٠.٥١٨	٠.١٦٣	٠.١٥٢		٠.٤٠٣			-٠.١٢٧
سؤال ٣٠			٠.٦٥٣		٠.٢٧٥			٠.٢٤٥

ويمكن تقسيم الأسئلة إلى عدة عوامل كالآتي :

١.٢.٣- العامل الأول: يَضُمُّ هذا العامل (١٠) متغيّرات وهي (سؤال ١٧، سؤال ١٨، سؤال ١٩، سؤال ٢٢، سؤال ٢٣، سؤال ٢٤، سؤال ٢٥، سؤال ٢٦، سؤال ٢٨، سؤال ٢٩) والتي لها أعلى إرتباط معه مقارنة بالعوامل الأخرى ويُسهم في تفسير (٢٦.٨٢٧%) من التباين الكلي البالغ (٦١.٦٨٩%) علماً أنَّ جميع المتغيّرات (الأسئلة) الموجودة في هذا العامل تُعد من أهم متغيّرات الدراسة والتي لها دور رئيس في المحور الثاني . ومن الممكن أن نستنتج : إن السؤال (١٧) حصل على توافق عالي اذ تعمل معايير (GRI) على تبسيط العمليات وخفض التكاليف وتحسين الكفاءة، وهنا اشارة واضحة الى دور GRI في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية. أما

السؤال (١٨) فقد جاء بالمركز الثاني من حيث التوافق حيثُ عدت معايير (GRI) إفصاحاتها عن تأثيرات الوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه التأثيرات سلبية ام إيجابية بشكل شفاف ومتوازن، والسؤال (١٩) جاء بالمركز الثالث من حيث إعداد التقارير وفق معايير (GRI) يُعد الحل الأمثل، لممارسة القياس والإفصاح والمسائلة أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين ، وبالوصول إلى السؤال (٢٢) حيث حصل على المركز الرابع اذ تعد القوائم المالية جوهر إتخاذ القرارات الاقتصادية وأداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية وبيئتها الخارجية من خلال المعلومات المحاسبية النافعة التي تقدمها ، من أجل ايصال المعلومات بشفافية إلى الجهات المستفيدة. وبالوصول إلى السؤال (٢٣) الذي حصل على المركز الخامس والذي يدور حول إن دور مراقب الحسابات الجوهرى والفاعل نتيجة ما يقوم به من اضافة الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية ،عمل مراقب الحسابات وأمكانية إضفاء الثقة والمصادقية في القوائم المالية، نتيجة ما يبديه من رأي فني محايد عن مدى سلامة وصحة البيانات الواردة في القوائم المالية ،أما السؤال (٢٤) فقد اشار الى إن جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية تعتمد بدرجة عالية على جودة المعايير المحاسبية أما السؤال(٢٥) فقد ذهب الى إن جودة التقارير المالية تتأثر بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية، ووصولاً الى السؤال (٢٦) إذ تناول مدى التزام الوحدات الاقتصادية باللوائح والقوانين بشكل صحيح إذ يؤثر بشكل كبير على جودة التقارير المالية والسؤال (٢٨) أشار الى ان التقارير المالية يجب ان تحتوي على معلومات مالية وغير مالية بصورة أكثر دقة واتساقاً وعدالة واكتمالاً ووضوح. أما السؤال (٢٩) فقد اشار الى إن التقارير المالية تساعد أصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات مالية أكثر ملائمة لتطلعاتهم وتوافر حماية أكبر لاستثماراتهم .

٢.٢.٣- العامل الثاني :ضم هذا العامل (اربعة متغيرات ،٦-٧-٨-١١) والتي لها أعلى إرتباط مع العامل الثاني مقارنة بالعوامل الأخرى ،وقد اسهم في تفسير

(٩.٥٦٥%) من التباين الكلي أما السؤال (٦) اذا ركز على إسهام معايير (IFRS) في إعداد التقارير المالية التي تعزز كفاءات التدقيق وتسهيل تدريب معدي القوائم المالية، كذلك أشار السؤال (٧) إلى إن استخدام معايير (IFRS) تساعد الوحدات الاقتصادية في حل المشكلات التي تواجهها في معالجة المعاملات الاقتصادية المختلفة، وبالنسبة للسؤال (٨) إن معايير (IFRS) تظهر الإجابات أن هنالك فهماً عاماً أن الوحدات المتعددة الفروع لابد فيها من تطبيق معايير (IFRS) مفيدة للوحدات الاقتصادية متعددة الفروع لخدمة عملائها، والسؤال (١١) إن إعداد التقارير المالية وتعزيزها بالتقارير (GRI) يوافر إمكانية المقارنة مع المنافسين في نفس مجال الصناعة، لتمكين أصحاب المصلحة الخارجيين من فهم القيمة الحقيقية للوحدة الاقتصادية، تظهر الإجابات إن هنالك علاقة قوية بين (IFRS) و (GRI)

٣.٢.٣- العامل الثالث: يضم هذا العامل ايضاً (٤) متغيرات وهي (سؤال ٢٠، سؤال ٢١، سؤال ٢٧، سؤال ٣٠) والتي لها إرتباط مع العامل الثالث مقارنة بالعوامل الأخرى، ويسهم في تفسير (٥.٢٠٣%) من التباين الكلي، أما السؤال (٢٠) تُعد معايير (GRI) مصممة لتعزيز المقارنة العالمية وجودة المعلومات حول التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة، والذي يدور حول الحصول على نتائج دقيقة عندما تتم المقارنة فيما بين التقارير سواء كانت زمانية أو مكانية اذا ما كانت قد اعتمدت على معايير (GRI). السؤال (٢١) يتم إعداد التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية عالية الجودة التي ينتج عنها تقارير مالية عالية الجودة والعكس صحيح، يدور هذا السؤال حول زيادة حدة المنافسة، والسبب أن هذه البيانات حقيقه وتم الإفصاح عنها بدافع المنافسة، المنافسة تتطلب معلومات حقيقة.

أما السؤال (٢٧) إن اعداد التقارير يتم وفقاً لمعايير متغيرة تطورت بمرور الوقت التي تتعلق بإحتياجات وتوقعات ومطالب مستخدمي التقارير المالية، إن السعي إلى تطوير معايير دولية بشكل مستمر، بهدف تحسين جودة المحاسبة والكفاءة الاقتصادية بين البلدان، لأنها أعدت من جهة محايدة وتطبق على الجميع بعدالة. وعند الوصول

إلى السؤال (سؤال ٣٠) تُعد سمة ملائمة المعلومات لإتخاذ مختلف القرارات من أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إعداد التقارير المالية ، إن سمة الملائمة في توافر معلومات لسد احتياجات المستثمرين من المعلومات ولحماية استثماراتهم .

٤.٢.٣- العامل الرابع : يَضُم هذا العامل (ثلاثة متغيرات ١٤-١٥-١٦) والتي لها ارتباط مع العامل الرابع مقارنة بالعوامل الأخرى ويسهم في تفسير (٤.٩٣٣%) من التباين الكلي والتي لها ارتباط بالمحور الثاني إن السؤال (١٤) ركز على ان الهدف من إعداد التقارير وفق معايير (GRI) يمثل انعكاس أداء أكثر واقعية حول أعمال الوحدة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ، لتجنب التورط في الإخفاقات البيئية و الادارية و الاجتماعية ، من جهة توضيح كيف تؤثر الوحدة الاقتصادية على التوقعات المستقبلية الخاصة بالتنمية المستدامة ودرجة التأثير بها، من جهة اخرى.

والسؤال (١٥) اذ اشار الى ان معايير مبادرة الابلاغ العالمية (GRI) تعد آليه للمساءلة الوحدات الاقتصادية حول التزامها بالمبادئ البيئية والاقتصادية والاجتماعية ومبادئ الحوكمة ، إذ لابد من تبني هذه الابعاد بما يحد من التأثيرات السلبية المتولدة عن ممارسة أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة كالتلوث البيئي وأستنزاف الموارد الطبيعية وغيرها ، وبطبيعة الحال فإن المجتمع سيتحمل تبعاتها وتكاليفها بمختلف أطيافه .

والسؤال (١٦) تساعد مبادرة (GRI) على مقارنة وتقييم أداء الإستدامة للوحدة الاقتصادية مع القوانين واللوائح والمبادرات الطوعية ، وتُعد مبادرة (GRI) مرجعاً للجهات التنظيمية والمشرعين وأسواق الأوراق المالية وغيرهم ممن قد يرغبون في الرجوع إليها كنقطة انطلاق لمتطلبات الإبلاغ وإعداد تقارير الاستدامة، سواء أكان بشكل إلزامي أم طوعي.

٥.٢.٣- العامل الخامس: يَضُم هذا العامل ثلاثة متغيرات (٤-٩-١٠) وهي والتي لها اعلى ارتباط مع العامل الخامس مقارنة بالعوامل الأخرى، ويسهم في تفسير (٤.٢٨٦%) من التباين الكلي والمتعلق بالمحور الأول. أما السؤال (١٠) فقد اشار

الى أن تبني معايير (IFRS) يحقق سمة التمثيل الصادق للبيانات المعدة والمدققة والمنشورة من قبل الوحدة الاقتصادية ، فقد تبين أن المحاسبين يرغبون في تبني معايير (IFRS) لأنها تحقق سمة المصادقية (الموثوقية) بصورة اوضح من النظم المطبقة .

٥.٢.٤- وبالوصول إلى السؤال (٩) اذا بين إن تبني معايير (IFRS) يؤدي إلى توافر الحلول القابلة للتطبيق للمشكلات التي تواجه مستخدمي التقارير المالية ، إذ تُعد عملية إتخاذ القرار من أعقد المراحل التي تواجه متخذيهِ وتزداد صعوبة في ظهور مشكلات عدة وعدم وجود معايير محددة مسبقاً تُقلل من فرصة إتخاذ القرار الخاطئ فالمعايير الموحدة لها دور في حل هذه المشكلات .

والسؤال (٤) إن التزام المراقبي الحسابات والمحاسبين بإستخدام المعايير المحاسبية الدولية يساعد على تقليل الفوارق في الممارسات المحاسبية المختلفة فيما بين دول العالم، ويتمحور هذا السؤال حول تقليل الفوارق في التقارير المالية خاصة ونحن في ظل العولمة وانتشار الشركات الكبرى بكافة قطاعاتها .

٦.٢.٣- العامل السادس: يَضْمُ هذا العامل (ثلاثة متغيرات ١-١٢-١٣) والتي لها ارتباط اعلى مع العامل السادس مقارنة بالعوامل الأخرى ويسهم في تفسير (%٤.٢٨٦) من التباين الكلي والمتعلق بالمحور الأول والمحور الثاني. فالبداية مع السؤال (١) إذ يؤدي عدم استخدام معايير (IFRS) إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة على المستوى الدولي وتحتوي بيانات مظللة تؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة، إذ توجد هنالك فجوة كبيرة بين القوائم المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والقوائم المعدة حسب المعايير المقبولة قبولاً عاماً إذ تحتوي على تقديرات مستندة إلى مفاهيم وفروض قد تغيرت كثيراً .

فيما كان السؤال (١٢) تساعد التقارير المعدّة على أساس معايير (GRI) التنبؤ بنتائج نشاط الوحدة الاقتصادية للفترات المستقبلية ، إذ إن تقارير (GRI) تبين مدى اهتمام الوحدة بالحفاظ على الموارد واستدامتها للأجيال

القادمة ، والسؤال (١٣) إن إعداد التقارير وفق معايير (GRI) تساعد على تحسين صورة الوحدة الاقتصادية العامة والحصول على ثقة اصحاب المصالح الحاليين والمرتقبين ،وان الهدف منها للإبلاغ عن تقارير أكثر شفافية فيما يتعلق بأداء الوحدات الاقتصادية من حيث الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بعد أن فشلت القوائم المالية التقليدية في تلبية احتياجات مستخدميها لأنها لا تعكس قدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرار على المدى الطويل ولأن القوائم التقليدية يتم إعدادها وفق المعايير العامة للمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة.

٧.٢.٣- **العامل السابع:** يَضمُّ هذا العامل متغيرين اثنين وهم (٢ - ٥) والتي لها اعلى مستوى ارتباط مع العامل السابع مقارنة بالعوامل الأخرى ويسهم في تفسير (٣.٣٤٢%) من التباين الكلي والمتعلق بالمحور الأول، اذ كان السؤال (٢) يتمحور حول ان معايير (IFRS) تلعب دوراً بارزاً في توجيه الوحدات الاقتصادية بموضوعات تتعلق بالعرض والإفصاح والتقييم والقياس عند اعداد القوائم المالية، سؤال في غاية الأهمية إذ أن من المعروف ان المنظمات الدولية لها دور في الزام الدول بتطبيق المعايير الدولية ومنها العراق ، بهدف توجيه الوحدات الاقتصادية بموضوعات تتعلق بالعرض والإفصاح والتقييم والقياس عند إعداد القوائم المالية. كذلك كان السؤال (٥) حول اسهام معايير (IFRS) في اعداد التقارير المالية إلى خفض التكاليف وزيادة الكفاءة في إعداد التقارير ، لأنها بعيدة عن الغموض والتعقيد ويمكن تفسيرها ، وتخفف من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارسها الإدارة وعمليات الغش المرتبطة بالتنبؤات.

٨.٢.٣- **العامل الثامن :** ويَضمُّ هذا العامل الاخير متغيراً واحداً فقط، وهو (السؤال ٣) والمتعلق بالمحور الأول وله أعلى ارتباط معه بالمقارنة بالعوامل الأخرى ويسهم في تفسير (٣.٤٩٤%) من التباين الكلي ، حيث كان السؤال

(٣) يشير إلى إن معايير (IFRS) تُعد المرشد الأساسي لقياس الأحداث و الظروف والعمليات التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية، يدور عن ما تتميز به معايير الإبلاغ المالي الدولية من قواعد محكمة تجعلها مؤهلة لتكون مرشداً للوحدات الاقتصادية في لقياس الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي الوحدة الاقتصادية .

٤- المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات :

١.٤- الاستنتاجات :

١. أن البيئة العراقية بحاجة إلى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) و (GRI) بتزامن مع الخطوات الإصلاحية التي تقوم بها الحكومة ولتطوير رؤيتها الإستراتيجية في مجال الاقتصاد والأعمال.

٢. يفتقر النظام المحاسبي عموماً في العراق إلى اي اساسيات تؤدي إلى تطبيق معايير (IFRS) و (GRI) .

٣. من خلال الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تبين إن تبني معايير (IFRS) يؤدي إلى تقديم حلول مقبولة والقابلة للتطبيق لحل المشكلات التي تواجه مستخدمي التقارير المالية لان معايير الإبلاغ المالي الدولية تعتبر محاسبة ناجحة والسبب تبنيها من قبل معظم الشركات العالمية الكبرى وإلزامها من قبل اغلب دول العالم المتقدمة بالتبني والتطبيق الكامل بما يتوافق مع بيئتها الخاصة ، إذ تُعد عملية اتخاذ القرار من أعقد المراحل التي تواجه متخذيهِ وتزداد الصعوبة في ظهور مشكلات عدة وندرة وجود معايير محددة مسبقاً تُقلل من فرصة اتخاذ القرار الخاطئ فالمعايير الموحدة لها دور في حل هذه المشكلات .

٤. عدم وجود اي قاعدة محاسبية او مؤشر معتمد يُقابل معايير (GRI) لــــدى المحاسبين القانونيين لغرض التحقق من مراعاة الأستدامة من قبل الوحدات الاقتصادية عند أداء الأعمال والأنشطة التشغيلية .

٥. إن تبني المبادرات العالمية للاستدامة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل الأجهزة الرقابية يساعد في قياس أداء الوحدات الاقتصادية للإبلاغ عن الاستدامة .

٦. كما اثبتت النتائج التي تم التوصل إليها ، إن اعداد التقارير تتم وفقاً لمعايير متغيرة تطورت بمرور الوقت تتعلق بإحتياجات وتوقعات ومطالب مستخدمي التقارير المالية، وإن السعي إلى تطوير معايير دولية بشكل مستمر، بهدف تحسين جودة المحاسبة والكفاءة الاقتصادية بين البلدان، لأنها أعدت من جهة محايدة وتطبق على الجميع بعدالة

٢.٤- التوصيات :

١. ضرورة إلزام الشركات على تبني معايير (IFRS) و (GRI) لما لها من أهمية في الإفصاح عن صدق وعدالة القوائم المالية وإيصال المعلومات في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.

٢. ضرورة تعميم معايير (GRI) على الشركات كافة وجعلها إلزامية من خلال إصدار تشريع قانوني يُصرح بالإلزام .

٣. ضرورة اعداد دورات تدريبية تخص المعايير (GRI) و (IFRS) موجهة الى معدي التقارير المالية في الوحدات الاقتصادية حول كيفية إعداد تقارير الاستدامة وآلية الرقابة عليها بهدف تحسين الأداء وتحسين مستوى الإفصاح و زيادة الشفافية .

٤. وضع اطار مقترح للتعاون بين الجهات ذات العلاقة كمجلس المهنة ونقابة المحاسبين وديوان الرقابة المالية الإتحادي لوضع قاعدة محاسبية للقياس درجة الاستدامة في التقارير المالية.

٥. ينبغي تضمين معايير (IFRS) و (GRI) في النظام المحاسبي الموحد في العراق.

المصادر العربية:

١. الأمير ، شمران عبيد خليل، (٢٠١٩) " امكانية توافق لعداد القوائم المالية لقطاع التعليم العالي الأهلي مع متطلبات تطبيق لمعيار (IFRS-1) " ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة واسط ، العراق.
٢. باقر، جنان عبدالعباس،مطر، خديجة جمعة،(2021) ،"استخدام معايير مبادرة الابلاغ العالمية (GRI) ومؤشرات (ESG) في الابلاغ عن الاستدامة في البيئة المحلية- دراسة تطبيقية في عينة من المصارف"،<https://uomustansiriyah.edu.iq>، المجلد 15، العدد24، عدد الصفحات 1 - 20
٣. سالم ، حيدر كريم، بوطورة ، فضيلة ، سمايلي ، نوفل،(٢٠٢٠) " التدخل الإيجابي بين كل من معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي والمراجعة الداخلية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية "، جامعة بابل ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية ، مجلد ١٣ ، العدد ٣ ، عدد الصفحات ٤٠٣ - ٣٧٥ .
٤. العاني ، صفاء احمد، طاهر، نجوم عرار،(٢٠٢٢) " تأثير مستويات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في جودة التقارير المالية للمصارف العراقية"، مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد ١٤ ، العدد ٤٥ ، عدد الصفحات ٢٢٦ - ١٨٩ .
٥. عباس ، زيد نعمة،(٢٠٢٢) " تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) وتأثيرها في ادارة الارباح وانعكاسها على قرارات المستثمرين: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية التجارية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية "، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة كربلاء ، العراق.
٦. عياش ،مهند عباس، عبادي، مهدي عباس، سلمان ، احمد علي،(٢٠٢٣) " أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية(IFRS) على أجور التدقيق دراسة استطلاعية لأراء عينة من شركات ومكاتب تدقيق الحسابات العراقية "، مجلة الاقتصاد والدراسات الادارية، المجلد ٢ ، العدد ٤ ، عدد الصفحات ١٤٤ - ١٣٠ .

٧. قاسم ، سنان سالم، حميد، سلوان حافظ، (٢٠٢١) " مهنية المحاسب وانعكاسها على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لضمان جودة المعلومات المالية"، مجلة الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ١٢٨ ، عدد الصفحات ١٨٣ – ١٩٦ .
٨. محمود، بكر ابراهيم، جاسم، حسين كريم، (٢٠٢٢) "دور مؤشرات الاستدامة للمحورين الاقتصادي والاجتماعي ل GRI في تحسين الاداء"، مجلة الكوفة ، العدد ٦٤ ، مجلد ١، عدد الصفحات ٢٦ – ١ .
٩. يعقوب، ابتهاج اسماعيل ، جاسم ، عبد الرضا لطيف، (٢٠١٨) " اختبار اثر التحول الى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على القطاع المصرفي الخاص في البيئة العراقية من منظور نوعي وقيمي"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١١٤ ، عدد الصفحات ٢٢١ – ٢٠٨ .
١٠. يعقوب، ابتهاج اسماعيل، (٢٠١٩) "العوامل المؤثرة على مستوى الابلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور (G4 . GRI) : دراسة استكشافية في سوق العراق للأوراق المالية "، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد ١٢٠ ، عدد الصفحات ٥٥٥ – ٥٣٦ .

Foreign sources:

- 11.AL-Saleh, S. M., & Mustafa, J. (2023). The role of sustainability reporting in attracting foreign investment in light of the Global Reporting Initiative (GRI) An applied study on Gulf companies for communications. Zanco Journal of Human Sciences, 27(4), 251-271.
- 12.Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. Journal of accounting research, 46(5), 1085-1142.
- 13.De George, E. T., Li, X., & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. Review of accounting studies, 21, 898-1004.
- 14.de Villiers, C., La Torre, M., & Molinari, M. (2022). The Global Reporting Initiative's (GRI) past, present and future: critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). Pacific accounting review, 34(5), 728-747.
- 15.Fonseca, A., McAllister, M. L., & Fitzpatrick, P. (2014). Sustainability reporting among mining corporations: a constructive

critique of the GRI approach. Journal of cleaner production, 84, 70-83.

16. GRI , 2016 , (<https://www.globalreporting.org>)

17.GURBAN, F. S. A., Haider .M.Z. (2023). The impact of the utilize of modern technologies and their implications on the accounting and auditing profession. Journal of Administration & Economics, (138),245-254.

18. Hassan, A. (2019). Verbal tones in sustainability assurance statements: An empirical exploration of explanatory factors. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 10(3), 427-450.

19.<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/ifrs-foundation-signs-agreement-with-gri/>

20.Idan, M.F., & Khalaf , S .N .(2021). Effect of sustainability reporting on enhancement the quality of financial report: Applied study at the Arab Jordan Bank . Anbar University Journal of Economic and Administrative Sciences , 13(2) , 318 – 332 .

21.Ismail, R. (2017). An Overview of International Financial Reporting Standards (IFRS). International Journal of Engineering Science Invention, 6(5), 15-24.

22. Kniel, G. E. (2015). Integrating Financial and Sustainability Reporting at Teck.

23. Petersen, A., Herbert, S., & Daniels, N. (2022). The likely adoption of the IFRS Foundation's proposed sustainability reporting standards. The Business and Management Review, 13(2).

24. Rebecca, T.D., El Alfy , A ., & Weber , O . (3023) . The Future of Standardized Sustainability Reporting . <https://www.cigionline.org/> .

Tol, R., Atabey, T., & Antonsson, K. (2019). Integrated Reporting Framework-a strategic move to sustainability?.