



فرائن للعلوم الاقتصادية والإدارية
KHAZAYIN OF ECONOMIC AND
ADMINISTRATIVE SCIENCES

ISSN: 2960-1363 (Print)

ISSN: 3007-9020 (Online)



Sustainability from an accounting perspective in the Iraqi environment

Lect.Dr. Ghadah Tareq Abd Ulmajeed¹ Asst. Prof. Dr. Yassir Nori Mohammed² Lect.Dr.. Ammar Abid Al-Kader Atta³

¹ Center of the ministry of higher education and scientific research

² assistant professor at Central library , University of Baghdad, Iraq

³ Center of the ministry of higher education and scientific research

ghada.alsalam@mohesr.edu.iq¹ yassir_nori@uobaghdad.edu.iq² alshaikhlyammar@mohesr.edu.iq³

Abstract. This research paper aims to present researchers' views on sustainability from an accounting perspective in the Iraqi context, examining the findings of previous studies related to sustainability and their reflection in the Iraqi accounting environment. It is based on the premise that "commitment to sustainability from an accounting perspective contributes to the advancement of financial markets towards accounting globalization." After discussing the current study with previous research, it was concluded that sustainability accounting forms a bridge between traditional financial record-keeping methods and the broader objectives of Iraq's 2030 Sustainable Development Vision. In the Iraqi context, this type of accounting meets the requirements of economic development by changing how capital is managed, how risks are measured, and how the country's natural resources are preserved. Most studies indicate a growing interest in adopting the Global Reporting Initiative (GRI) standards, but disclosure levels are often rated as "weak" (ranging from 29% to 39% in recent years), with many companies failing to report on specific environmental and social indicators. We recommend that the Iraqi Accounting and Standards Board, in coordination with the Securities Commission, mandate sustainability reporting for companies listed on the Iraq Stock Exchange and issue a resolution requiring them to submit a minimum standard of such reports. This should be accompanied by granting industrial companies and major banks a specific grace period to fully implement the sustainability provisions of International Financial Reporting Standards (IFRS S1) and (IFRS S2).

Keywords: Sustainability - Challenges of sustainable development in developing countries
- Sustainability visions in Iraq.

DOI: 10.69938/Keas.2603026

الاستدامة من منظور محاسبي في البيئة العراقية

م.د. غادة طارق عبد المجيد^١، أ.م. د ياسر نوري محمد^٢، م.د. عمار عبد القادر عطا^٣

^١ مركز وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

^٢ مكتبة مركزه، جامعه بغداد، العراق

^٣ مركز وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

ghada.alsalam@mohesr.edu.iq^١ yassir_nori@uobaghdad.edu.iq^٢ alshaikhlyammar@mohesr.edu.iq^٣

المستخلص: تسعى الورقة البحثية الى بيان رؤية الباحثين عن الاستدامة من منظور محاسبي في البيئة العراقية وما توصلت اليه الدراسات السابقة ذات العلاقة بالاستدامة وانعكاس ذلك في البيئة العراقية المحاسبية. واستند الى فرضية مفادها "ان الالتزام بالاستدامة من منظور محاسبي يسهم بتحقيق تقدم الأسواق المالية نحوه العولمة المحاسبية" وبعد المناقشة تم التوصل الى ان محاسبة الاستدامة تُشكّل جسراً يربط بين أساليب حفظ السجلات المالية التقليدية والأهداف الأوسع لرؤية العراق للتنمية المستدامة لعام 2030. وفي السياق العراقي، تُلبّي هذه المحاسبة متطلبات التنمية الاقتصادية من خلال تغيير كيفية إدارة رأس المال، وكيفية قياس المخاطر، وكيفية الحفاظ على الثروة الطبيعية للبلاد. وتشير معظم الدراسات إلى اهتمام متزايد بتبني معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير حالياً، وغالباً ما تُصنّف مستويات الإفصاح بأنها "ضعيفة" (بمعدل

يتراوح بين 29% و39% في السنوات الأخيرة)، حيث لا تُقدّم العديد من الشركات تقارير عن مؤشرات بيئية واجتماعية محددة. نوصي بأن يقوم مجلس المحاسبة والمعايير العراقي بالتنسيق مع هيئة الأوراق المالية بإلزام الشركات المدرجة في بورصة العراق بتقديم تقارير الاستدامة، وأن يصدر قراراً يلزمها بتقديم حد أدنى من هذه التقارير. وينبغي أن يصاحب ذلك منح الشركات الصناعية والبنوك الكبرى مهلة محددة لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS S1) و(IFRS S2) الخاصة بالاستدامة تطبيقاً كاملاً.

الكلمات المفتاحية: الاستدامة - تحديات التنمية المستدامة في البلدان النامية - رؤى الاستدامة في العراق.

Corresponding Author: E-mail: ghada.alsalam@mohestr.edu.iq

1 المقدمة

لا شك أن الاستدامة من أكثر المصطلحات شيوعاً في العقدين الماضيين. يبدو أنه لا يوجد شيء لا يمكن وصفه بـ "الاستدامة"، فكل شيء تقريباً يُمكن ربطه بها. لدينا مدن واقتصادات وإدارة موارد وأعمال وسبل عيش مستدامة، وبالطبع تنمية مستدامة. لقد أصبحت الاستدامة، بامتياز، ما يسميه توماس جيرين (1999) "مصطلحاً جامعاً" - مصطلحاً يلتقي فيه العلم بالسياسة والعكس. وقد أصبح "العمل الجامع" حول الاستدامة - أي بناء مجتمعات معرفية ذات فهم مشترك والتزام متبادل بربط الشواغل البيئية والتنموية الاقتصادية - شاعراً رئيسياً في جميع أنحاء العالم. في العقدين الماضيين، تشكلت شبكات من جهات فاعلة متنوعة، وُنيت تحالفات، وشُيّدت مؤسسات ومنظمات، ووضعت مشاريع، وأنفقت أموال طائلة باسم الاستدامة. عند هذا التقاطع المعقد بين العلم والسياسة، يتم العمل على تحديد الحدود، وحيث تلعب الكلمات، ذات المعاني المتناقضة والمتنازع عليها في كثير من الأحيان، دوراً سياسياً مهماً في عمليات صنع السياسات والتنمية. (Scoones, 2007:2) والاستدامة هي طريقة لمحاولة دمج وجهات نظر بيئية مختلفة مع وجهات نظر اجتماعية واقتصادية من أجل مساعدة الناس على إيجاد حلول مناسبة للمشاكل التي تؤثر على حياتهم حتى يتمكنوا من تأمين مستقبل أفضل للجميع. (Pacheco et al, 2020: 4) وتطورت العلاقة بين الاستدامة والمحاسبة من اهتمام محدود إلى تحول جذري في كيفية قياس المؤسسات لـ "القيمة". تاريخياً، ركزت المحاسبة بشكل حصري على رأس المال المالي؛ أما اليوم، فهي الآلية الأساسية لمحاسبة المؤسسات على أثارها البيئية والاجتماعية والحوكمة. ويُشار إلى جوهر هذه العلاقة غالباً باسم محاسبة الاستدامة أو محاسبة المحصلة الثلاثية، والتي تفترض أن نجاح الشركة النهائي يجب أن يُقاس بتأثيرها على الربح، والناس، والكوكب.

تسعى الورقة البحثية إلى إبراز دور الاستدامة لما لها من أهمية في جذب الاستثمارات الدولية و لكي يصبح سوق العراق للأوراق المالية مركزاً إقليمياً يجب على الشركات العراقية إعداد تقارير يسهل على المستثمرين الدوليين الاطلاع عليها. ويتطلب ذلك تقديم بيانات الاستدامة وفقاً لمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وإبراز دور الباحثين عن التطرق إلى دور الاستدامة، إذ تُمكن المحاسبة من أجل الاستدامة الشركات من تحديد تكلفة ندرة المياه وعدم كفاءة الطاقة، والتي تُشكّل الآن مخاطر جوهرية على استمرارية الأعمال في العراق. وعليه بين هذه الورقة أربعة مباحث بين المبحث الأول (منهجية البحث والدراسات السابقة)، وأشار المبحث الثاني (مصطلحات البحث (الادبيات النظرية)، وعرض المبحث الرابع (مناقشة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة) واخيراً عرض المبحث الرابع (الاستنتاجات والتوصيات).

المبحث الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة:

1. مشكلة البحث :

يفتقر النظام المحاسبي الموحد العراقي الحالي إلى رموز رقمية محددة لعزل التكاليف البيئية (مثل غرامات حرق الغاز، ومعالجة المياه، أو استصلاح الأراضي المتضررة من التصحر)، مما يؤدي إلى تكاليف بيئية "خفية" مُدرجة ضمن المصاريف الإدارية العامة. وعلى الرغم من توقيع هيئة الأوراق المالية العراقية اتفاقيات مع مؤسسة التمويل الدولية عام 2024 لوضع أطر عمل الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية، لا تزال معظم الشركات العراقية تُبلغ عن "الاستدامة" كمساهمة سرديّة أو طوعية بدلاً من كونها مقياساً محاسبياً كمياً. وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل بالآتي " هل ان الالتزام بالاستدامة من منظور محاسبي في البيئة العراقية يسهم بتحقيق تقدم بالأسواق المالية "

2. أهمية البحث:

تسعى الورقة البحثية إلى إبراز دور الاستدامة لما لها من أهمية في جذب الاستثمارات الدولية و لكي يصبح سوق العراق للأوراق المالية مركزاً إقليمياً يجب على الشركات العراقية إعداد تقارير يسهل على المستثمرين الدوليين الاطلاع عليها. ويتطلب ذلك تقديم بيانات الاستدامة وفقاً لمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). وإبراز دور الباحثين عن التطرق إلى دور الاستدامة، إذ تُمكن المحاسبة من أجل الاستدامة الشركات من تحديد تكلفة ندرة المياه وعدم كفاءة الطاقة، والتي تُشكّل الآن مخاطر جوهرية على استمرارية الأعمال في العراق.

3. هدف البحث:

تسعى الورقة البحثية إلى بيان رؤية الباحثين عن الاستدامة من منظور محاسبي في البيئة العراقية وما توصلت إليه الدراسات السابقة ذات العلاقة بالاستدامة وانعكاس ذلك في البيئة العراقية المحاسبية .

4. فرضية البحث :

تستند الورقة البحثية الى فرضية مفادها "ان الالتزام بالاستدامة من منظور محاسبي يسهم بتحقيق تقدم الأسواق المالية نحوه العولمة المحاسبية"

5. دراسات سابقة:

- **دراسة (خلف وآخرون, 2024)** تهدف إلى اختبار مدى التزام البنوك بتطبيق معايير المحاسبة المستدامة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المستدامة (SASB) وفقاً لمعيار أنشطة البنوك التجارية FN-CB، والمتمثلة في مواضيع الاستدامة المتعلقة بأمن البيانات، والشمول المالي، وبناء القدرات، ودمج العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في تحليل الائتمان، وأخلاقيات العمل، وإدارة المخاطر. كما يهدف إلى تقييم مدى إفصاح البنوك عن هذه المعايير في تقاريرها المالية، وانعكاس ذلك على قيمتها السوقية من خلال دراسة مقارنة بين البنوك التجارية العراقية والتونسية للفترة 2019-2021، والتي شملت ستة بنوك بيئية عراقية وتونسية. باستخدام أسلوب تحليل المحتوى للتقارير السنوية والبيانات المالية المنشورة كعينة من البحث، يهدف البحث إلى توضيح أثر الإفصاح عن مواضيع الاستدامة وفقاً لمعيار FN-CB على القيمة السوقية للبنوك في البيئتين العراقية والتونسية، وذلك وفقاً لمقياس توبين كيو للقطاع المصرفي العراقي والتونسي. وقّمت الدراسة عدة توصيات بشأن ضرورة تحسين جودة الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة من خلال تبني معايير SASB للاستدامة الصادرة عن الهيئات المهنية والمحاسبية في الأسواق المالية العراقية والتونسية.
- **دراسة (خلف , حسين , 2024)** وتهدف إلى معرفة أثر لجان التدقيق على كفاءة التدقيق الداخلي وانعكاس ذلك على مستوى الإفصاح عن المعلومات في تقارير الاستدامة. وقد فحصت الدراسة عينة من عشرة بنوك مدرجة في بورصة العراق خلال الفترة الممتدة من عام 2013 إلى عام 2022. واعتمدت الدراسة على اختبار الفرضية. ويستند البحث إلى منهجين: المنهج الوصفي والمنهج التطبيقي، حيث تم الاعتماد على التقارير المالية السنوية لنفس البنوك المدرجة في بورصة العراق لتحديد مدى تأثير لجان التدقيق على كفاءة التدقيق الداخلي وانعكاس ذلك على مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها ما يلي: وجود ارتباط وثيق بين لجان التدقيق وكفاءة التدقيق الداخلي والإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة. هناك أيضاً ارتباط وثيق بين كفاءة التدقيق الداخلي وفصح معلومات تقرير الاستدامة، كما وُجد أن هناك تأثيراً كبيراً للجان التدقيق على كلّ من كفاءة التدقيق الداخلي وفصح معلومات تقرير الاستدامة. كما أن هناك تأثيراً كبيراً لكفاءة التدقيق الداخلي على إفشاء معلومات تقرير الاستدامة. ووجد أيضاً أن تأثير لجان التدقيق على إفشاء معلومات تقرير الاستدامة يزداد عند حساب متوسط كفاءة التدقيق الداخلي. وبناءً على هذه النتائج، توصي الدراسة بضرورة تعزيز دور لجان التدقيق في البنوك العراقية وتحسين قدراتها على مراجعة معلومات التقارير المالية ومعلومات تقارير الاستدامة بطريقة متكاملة. كما توصي الدراسة بتطوير كفاءة التدقيق الداخلي في البنوك العراقية، وتحسين إجراءات ومعايير التدقيق الداخلي لضمان دقة المعلومات والتقارير المالية وتقارير الاستدامة. إضافة إلى تحسين مستوى الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية وتقارير الاستدامة في البنوك العراقية، من خلال تطوير آليات وسياسات الإفصاح وضمان شفافية المعلومات وموثوقيتها.
- **دراسة (علوان, 2024)** وتهدف إلى إبراز مساهمة الشركات الصناعية في تمويل ودعم رؤية العراق للتنمية المستدامة لعام 2030، وذلك من خلال قياس الإنفاق الأخضر الذي تستثمره هذه الشركات، ومعرفة حجم إنفاقها على الجوانب الاجتماعية والبيئية المرتبطة بتحقيق أهداف التنمية المستدامة. ولتحقيق ذلك، قام الباحث بتحليل البيانات المالية المنشورة للشركات الصناعية العراقية للفترة (2015-2022) لتحديد وقياس عناصر الإنفاق الاجتماعي المتعلق بالمزايا العينية للعمال والمجتمع، والإنفاق البيئي على إدارة النفايات والتخلص منها للحفاظ على البيئة، والتي تُشكل أبعاد الاستدامة. كما اعتمد البحث التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS لتحديد مستوى التأثير والعلاقة بين الإنفاق الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية العراقية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. وتتمثل أهم نتائج البحث في إمكانية تحديد وقياس النفقات التي تخصصها الشركات الصناعية للجوانب الاجتماعية والبيئية، وأهمية دورها وتأثيرها في تمويل ودعم أهداف التنمية المستدامة في العراق. تُشير النتيجة الأساسية التي أوصت بها الدراسة إلى ضرورة قيام الشركات الصناعية العراقية بتقييم العناصر الحيوية التي تُحقق التنمية المستدامة، بما يُعزز شرعية أعمالها والتزامها بالمسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة والمجتمع. وبذلك، يعكس ذلك سمعة الشركة ويُعزز دورها المؤثر في تمويل ودعم رؤية العراق للاستدامة.
- **دراسة (يعقوب, 2019)** وتهدف الى اختبار العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة، من منظور مبادرة التقارير العالمية (GRI.G4)، وذلك من خلال تحليل محتوى التقارير المالية السنوية (2016-2017) لثمانية قطاعات ومئة شركة. ويُظهر تحليل نتائج البحث الإحصائي وجود تباين في مستوى الإبلاغ، حيث يُلاحظ استبعاد بعض القطاعات، بالإضافة إلى ضعف مستوى الإبلاغ. وتتمثل أهم العوامل المؤثرة في هذا التباين في نوع

القطاعات، وتعليمات الإفصاح المطبقة في السوق، والنظام المحاسبي المعتمد، بينما لم يكن لحجم القطاع تأثير يُذكر على مستوى الإبلاغ. إضافةً إلى ذلك، أوصى البحث بدعم الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية العراقية التي تتبنى مبادرات للإبلاغ عن الاستدامة عبر وسائل متنوعة، وتوفير التسهيلات اللازمة لضمان استدامتها.

• دراسة (الحسنوي وآخرون, 2024) وتهدف إلى اختبار تأثير كل من الإبلاغ عن الاستدامة وأنشطة الابتكار الأخضر على قيمة الشركة فضلاً عن تسليط الضوء على مفهوم وأهمية الاستدامة والابتكار الأخضر وإمكانية الإفصاح عنها وفق البيئة العراقية. كما تهدف الدراسة إلى الوقوف على مستوى الإبلاغ عن الاستدامة والابتكار الأخضر في التقارير السنوية للشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ومدى تأثيره على قيمة الشركة. تم اعتماد منهج كمي لاختبار الفرضيات والوصول إلى النتائج باستخدام البيانات المالية وغير المالية للشركات عينة الدراسة والمعلنة في التقارير السنوية. عينة الدراسة تتكون من 21 شركة صناعية مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2011 إلى 2020 وبواقع 194 مشاهدة (شركة - سنة) بعد استبعاد القيم المفقودة. لقياس مستوى الإبلاغ عن الاستدامة تم اعتماد أسلوب تحليل المحتوى باستخدام مقياس مكون من 108 مؤشر إبلاغ مستمد من معايير الإبلاغ عن الاستدامة G4 لمبادرة الإبلاغ العالمية GRI والتي تغطي أربع أبعاد رئيسية للاستدامة هي الأداء الاقتصادي، الأداء البيئي، الأداء الاجتماعي، والحوكمة). كما تم قياس مستوى الابتكار الأخضر باستخدام مقاييس بطاقة أداء الابتكار. لهذا الغرض تم اعتماد مصفوفة ماركون (2017) للابتكار الأخضر المكونة من 30 مؤشر للابتكار والتي تشمل أربع أبعاد أساسية للابتكار الأخضر هي (ابتكار المنتج، ابتكار العملية، الابتكار التنظيمي والابتكار التسويقي). أما قياس قيمة الشركة فقد تم اعتماد مقياس Tobin's Q لتحديد قيم الشركات عينة الدراسة. نتائج الدراسة تبين أن الإبلاغ عن الاستدامة يمتلك تأثيراً معنوياً في قيمة الشركة للشركات العراقية عينة البحث ولجميع أبعاده. كما تبين النتائج أن هنالك تأثير ذو دلالة معنوية لمستوى الابتكار الأخضر بجميع أبعاده الوصفية على قيمة الشركة للشركات عينة البحث. فضلاً عن ذلك تبين النتائج أن هنالك تأثير ذو دلالة معنوية للتكامل بين الإبلاغ عن الاستدامة والابتكار الأخضر على قيمة الشركة.

• دراسة (يقيم, 2023) وتهدف إلى استكشاف مدى إمكانية تطبيق الاطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة في الوحدات الحكومية بالعراق، وتحديد دوافع الوحدات الحكومية لتقديم تقارير عن معلومات الاستدامة، والمزايا والمنافع من الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة، وتحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة، واختبار مدى قبوله في بيئة الممارسة المحاسبية العراقية، وذلك بهدف الاستفادة من التجارب الدولية التي سبقتنا في الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة التي تراعي احتياجات أصحاب المصالح لإصلاح البيئة المؤسسية في القطاع الحكومي. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم قائمة استقصاء مكونة من 52 عبارة بغرض اختبار ثلاثة تساؤلات بحثية وتحليلها إحصائياً بواسطة برنامج SPSS، وتكون مجتمع الدراسة من فئتين من المديرين والمحاسبين موزعة على بعض الوزارات العراقية وديوان الرقابة المالية الاتحادي- كجهة رقابية عليا بواقع 52 قائمة صادقة من أصل 73 قائمة موزعة عشوائياً.

وخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمها؛ التفاعل مع القضايا البيئية والاجتماعية في المجتمع، تحسين سمعة وصورة الوحدات الحكومية، تعزيز حاجة الوحدات الحكومية إلى دمج قضايا الاستدامة في مهامها واستراتيجياتها وعملياتها، والمشاركة بشكل مباشر في تعزيز السياسات المستدامة، وتحقيق وتدعيم الميزة التنافسية، وتحسين الأداء المستدام على المدى طويل الأجل. وهو ما يفسر سبب زيادة التركيز على الأداء المستدام للوحدات الحكومية، ويساعد صانعي القرارات السياسية في حل المشكلات وتحسين الإدارة المالية، وتُعدها المنظمات الدولية ركيزة رئيسية للتعرف على الإمكانيات الحالية للاستخدام الأمثل لمواردها، والإفصاح عن معلومات أداء الاستدامة لأصحاب المصالح. كما أظهرت النتائج إدراك المجتمع المحاسبي في العراق لأهمية وضرورة تبني الاطار المقترح للإفصاح المحاسبي بغرض تحقيق الشفافية والمساءلة، تخفيض المخاطر والتكاليف، تحسين الصورة العامة للوحدات الحكومية وسمعتها في المجتمع. وبالرغم من أهمية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة في الوحدات الحكومية، إلا أن الاهتمام بتنظيمه في العراق مازال محدود مما يعني غياب التنظيم المهني والقانوني للإفصاح عن معلومات الاستدامة.

وأوصى الباحث بتبني إصدار معيار محاسبي دولي يتناول جوانب الإفصاح المحاسبي عن أداء الاستدامة بما يساعد على توحيد ممارسات هذا الإفصاح، ويجب أن يتضمن هذا المعيار تعريف واضح لمفهوم الاستدامة بأبعادها الثلاثة (البعد الاقتصادي، والبعد البيئي، والبعد الاجتماعي) عبر مجلس النواب من خلال إضافة تعديل على قانون الإدارة المالية الاتحادي بالعراق رقم (6) لعام 2019.

• دراسة (الدريعي , المناع, 2022) وتهدف إلى التعرف على مفهوم محاسبة الاستدامة والتقارير المالية والأداء المالي والشفافية وتوضيح مدى اعتماد المصارف العراقية على تقارير محاسبة الاستدامة، ولتحقيق أهداف وفرضية البحث تم توزيع 50

استمارة على موظفي المصارف، ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل الى استنتاجات عدة أهمها : افصح المصارف عن جوانب الاستدامة في تقاريرها يزيد من وعي وادراك وثقة المستخدمين لهذه التقارير، ويزيد من شفافية ادائها المالي وكفاءتها ، إن المصارف ذات الربحية العالية أكثر قابلية لتطبيق تقرير الاستدامة من اجل زيادة شفافية ادائها المالي، وكذلك امكانيات المصرف الاقتصادية والمالية وحجمه، تؤكد حاجته لاعداد تقارير الاستدامة بهدف زيادة ثقة المستثمرين ، تشكيل لجان استدامة بالمصارف يعني سعي المصارف نحو الافصح عن عناصر الاستدامة، وهذا بدوره يؤدي الى زيادة شفافية الافصح وتحسين ادائها المالي.

• **دراسة (المعموري , الجاوي , 2022)** وتهدف إلى معرفة مدى تطبيق الشركات العراقية والعربية لمعايير المحاسبة عن الاستدامة والإفصاح، بالإضافة إلى تحليل محتوى التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في السوق المالية لتحديد مدى امتثالها لمعايير مجلس معايير المحاسبة عن الاستدامة (SASB). وقد بلغ متوسط التزام شركات الاتصالات بتطبيق معايير الاستدامة المتعلقة بخدمات الاتصالات 54% في عينة البحث، مما يدل على وجود درجة من القبول في تطبيق المعيار. كما سجلت شركة اتصالات الأردن أعلى مستوى من الامتثال للمعايير في عينة عام 2017، حيث بلغت النسبة حوالي 74%، مما يشير إلى تطبيق جيد للمعيار. علاوة على ذلك، تم استطلاع آراء مجموعة من الأفراد في الشركات (عينة البحث) من خلال توزيع استبيان. ويهدف الاستبيان إلى تعزيز نتائج البحث، كما يُظهر أهمية موضوعات الاستدامة في قطاعات الاتصالات والنقل والصناعة، بالإضافة إلى أهمية البيانات المالية لتعزيز الثقة في البيانات المالية.

• **دراسة (خضر , نعمة , 2022)** وتهدف إلى استكشاف العلاقة بين التدقيق الداخلي لجودة تقارير الاستدامة وجودة التقارير المالية بعد التدقيق، ومدى استجابة البنوك. وبناءً على التغيرات الناتجة عن أصحاب المصلحة وضغوطهم المستمرة، توصلت الدراسة إلى استنتاج مفاده أن إعداد تقارير استدامة عالية الجودة يرتبط ارتباطاً إيجابياً كبيراً بجودة التقارير المالية بعد التدقيق، وأن هذا الارتباط مشروط بجودة عملية التدقيق. وأظهرت نتائج الدراسة أن البنوك الإسلامية تعتمد على مبادئ إعداد التقارير التي تركز على جودة تقارير الاستدامة، وأن هذه المبادئ ذات أهمية خاصة لأصحاب المصلحة في تحديد جودة تقارير الاستدامة. كما أن جودة عملية التدقيق تؤثر على تحسين جودة تقارير الاستدامة والتقارير المالية من خلال تعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والتلاعب بالحسابات، مما يحسن جودة المعلومات ويعزز الاعتماد عليها في عملية صنع القرار. أوصت الدراسة بأن تقوم البنوك الإسلامية بإجراء عمليات تدقيق داخلي تستند إلى "مراقبة الجودة" للوصول إلى تقرير مهني ونزيه من قبل إدارة التدقيق الداخلي، بما يعود بالنفع على جميع أصحاب المصلحة والمساهمين، وأن تطبق القواعد الست لمبادئ جودة تقارير الاستدامة، من خلال الإفصاح الكامل عن المعلومات، وبيان الآثار، ومساعدة أصحاب المصلحة أو العملاء المستفيدين في اتخاذ القرارات، وتحديد الإجراءات، ووضع فرضيات مقترحة لإعداد هذه الإفصاحات.

• **دراسة (احمد , كهو , 2022)** هدفت إلى معرفة معايير المحاسبة الخاصة بالاستدامة المستخدمة (معياري FN-IB للبنوك الاستثمارية) وعلاقتها بالأداء والقيمة المصرفية، وذلك من خلال تحليل محتوى التقرير السنوي للفترة (2019 إلى 2021) للبنك الإسلامي العراقي للاستثمار والتنمية المدرج في بورصة العراق. وتحديد مدى إفصاح البنك، عينة البحث، عن قضايا الاستدامة واستخدام هذه المعايير لتحسين الأداء والقيمة المصرفية، وذلك من خلال تحليل معايير المحاسبة الخاصة بالاستدامة والمقاييس الكمية (مواضيع الإفصاح عن الاستدامة ومقاييس المحاسبة، ومقاييس النشاط، وتمثيل الجنس بين الموظفين العالميين، وتمثيل المجموعات العرقية/الإثنية) لقياس المتغير المستقل، ومعدل العائد على الأصول لقياس الأداء، ومؤشر توبين كيو لقياس القيمة المصرفية. ومن خلال التحليل الإحصائي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: مستوى التزام البنك الإسلامي العراقي للاستثمار والتنمية بمعياري FN-IB كان مقبولاً في عامي 2019 و 2020 بنسبة 66.61%، وجيداً في عام 2021 بنسبة 73.28%. وهناك ارتباط قوي وتأثير ذو دلالة إحصائية بين استخدام معايير الاستدامة (FN-IB) وأداء البنوك، بينما يوجد ارتباط ضعيف وغير ذي دلالة إحصائية بين استخدام معايير الاستدامة المحاسبية (FN-IB) وقيمة البنوك.

ويُعزى ضعف مستوى استخدامها إلى تأثيرها الواضح على الأداء، ومعرفة أسباب انخفاض قيمة البنوك، ودراسة عينة البحث للفترة من 2019 إلى 2021، والعمل على تعظيمها من خلال زيادة القدرة الانتمانية للبنك، واستثمار الأموال، ومنح القروض.

المبحث الثاني:- مصطلحات البحث (الادبيات النظرية):

2. 1 الاستدامة

استند مصطلح الاستدامة، ولا سيما التنمية المستدامة، إلى نقاشات فكرية مطولة عبر مختلف التخصصات. ومنذ ثمانينيات القرن الماضي، شهد العالم طفرة في النقاش الأكاديمي حول هذه القضايا، إذ برزت هذه المصطلحات في صلب النقاشات السياسية على مستوى العالم، وخاصةً قبيل انعقاد المؤتمر العالمي للبيئة والتنمية في ريو عام 1992. (Scoones, 2007:2) إن صياغة مفهوم الاستدامة تهدف إلى تحسين الظروف المعيشية للأجيال القادمة. وهذا يعني أساساً أن على كل جيل أن يحل مشاكله بنفسه بدلاً من تركها للأجيال اللاحقة، وأن يتجنب الإجراءات التي قد تكون مفيدة في الوقت الراهن ولكنها قد تتحول إلى مشكلة في المستقبل. (KETSCHA, 2017 : 342) وتعرف الاستدامة بأنها استراتيجية حضارية عالمية تسعى إلى تحسين حياة الجيل الحالي (التنمية) دون المساس بفرص حياة الأجيال القادمة في الوقت نفسه (الحفاظ على الأسس الاجتماعية والطبيعية المتاحة). (Brauch, 2013: 4) وتعرف إنها تنمية شاملة تهدف إلى تحسين نوعية الحياة للأجيال الحالية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية، وضمان حقوق الأجيال القادمة في تلبية احتياجاتها، والتي يمكن إدراج متطلباتها وأبعادها في مختلف المناهج التعليمية. (العبيدي, 2022 : 518) وتعرف أيضاً هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها (WCED, 2002: 43) واكتسب المصطلح استخداماً واسع النطاق بعد عام 1987، عندما عرّف تقرير بروندتلاند الصادر عن اللجنة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية التابعة للأمم المتحدة التنمية المستدامة بأنها التنمية التي تلبي احتياجات الجيل الحالي دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها. وقد أثبت هذا التعريف للاستدامة تأثيره الكبير، ولا يزال يُستخدم على نطاق واسع؛ ومع ذلك، فقد وُجّهت إليه انتقادات لعدم إشارته صراحةً إلى عدم استدامة استخدام الموارد غير المتجددة، ولتجاهله العام لمشكلة النمو السكاني. وفي ثمانينيات القرن الماضي أيضاً، جمع طبيب الأورام السويدي الدكتور كارل هنريك روبرت نخبه من العلماء لوضع إجماع حول متطلبات المجتمع المستدام. وفي عام 1989، صاغ روبرت هذا الإجماع في أربعة شروط أساسية للاستدامة، والتي أصبحت بدورها الأساس لمنظمة "الخطوة الطبيعية". لاحقاً، تعهدت العديد من الشركات والبلديات حول العالم بالالتزام بشروط "الخطوة الطبيعية". والشروط الأربعة هي كالتالي: في المجتمع المستدام، لا تتعرض الطبيعة لزيادة منهجية في:

1. تركيزات المواد المستخرجة من قشرة الأرض.
 2. تركيزات المواد التي ينتجها المجتمع.
 3. التدهور بفعل الوسائل الفيزيائية. وفي ذلك المجتمع:
 4. لا يتعرض الناس لظروف تقوض بشكل منهجي قدرتهم على تلبية احتياجاتهم. (Heinberg, 2010 : 2)
- ## 2. 2 تحديات التنمية المستدامة في البلدان النامية

بالنسبة للدول النامية فإنها تواجه العديد من التحديات ، من أهمها: (عساف . شهاب ، 2018 : 279)

1. **الموارد البشرية :** باعتبار أن النمو البشري يمثل تحدياً بيئياً للدول الفقيرة والغنية على حد سواء ، حيث يجب أن يؤخذ في الاعتبار بطريقة يمكن أن يتحملها النظام البيئي لضمان الرفاهية المستدامة للمواطنين وتحسين الحياة المادية للمواطنين. المواطنون (التعليم - الصحة والتغذية).
2. **الأمن الغذائي:** فالزراعة في الدول النامية لا تنقصها الموارد بقدر ما تفتقر إلى السياسات التي تضمن إنتاج الغذاء المطلوب بما يلبي احتياجات الفقراء، وفي غياب هذه السياسات يمثل الأمن الغذائي تحدياً بيئياً يجب مواجهته لأن الطلب على الغذاء سيزداد مع زيادة النمو السكاني وتغيير نمط استهلاكهم.
3. **الطاقة:** هي مزيج يعتمد عليه ازدهار الأفراد والتنمية المستدامة للدول. الطاقة أهم من الاستمرار في تطويرها بهذه الطريقة العشوائية ، ومن ثم يتضح أنه من الضروري إيجاد طرق آمنة وسليمة وطاقة مجدية اقتصادياً من شأنها أن تحافظ على التقدم فهو مسار محتمل أيضاً لكنه يتطلب أبعاداً جديدة من الإرادة السياسية والتعاون الدولي للوصول إليه.

2. 3 المعيار ذات العلاقة بالإفصاح عن تقارير الاستدامة المعيار IFRS. S1

1. يهدف المعيار الى مطالبة المنشأة بالإفصاح عن معلومات بشأن مخاطر وفرصها المتعلقة بالاستدامة بما يفيد المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام في اتخاذ القرارات التي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة. (IFRS S1, 2023:3)
2. تعد المعلومات عن المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة مفيدة للمستخدمين الرئيسيين لأن قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية على المدى القصير والمتوسط والطويل ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتفاعلات بين المنشأة وأصحاب المصلحة والمجتمع

والاقتصاد والبيئة الطبيعية على امتداد سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة. وتشكل المنشأة والموارد والعلاقات عبر سلسلة القيمة، مع بعضها، منظومة مترابطة تعمل فيها المنشأة. وينتج عن اعتماد المنشأة على تلك الموارد والعلاقات، وعن آثارها على تلك الموارد والعلاقات، مخاطر وفرص تبرز للمنشأة فيما يتعلق بالاستدامة.

3. تقديم افصاحات عن معلومات بشأن جميع المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها قد تؤثر على التدفقات النقدية للمنشأة أو قدرتها على الحصول على التمويل أو على تكلفة رأس المال على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل. ولأغراض هذا المعيار، يُشار إلى هذه المخاطر والفرص مجتمعة بلفظ "المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها قد تؤثر على الإمكانات المستقبلية للمنشأة".

4. يحدد هذا المعيار أيضاً كيفية قيام المنشأة بإعداد افصاحاتها المالية المتعلقة بالاستدامة، وكيفية التقرير عنها وينص المعيار على متطلبات عامة بشأن محتوى تلك الإفصاحات، وطريقة عرضها، حتى تكون المعلومات المفصّل عنها مفيدة للمستخدمين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة. (مجلس المعايير الدولية للاستدامة، 2023 : 7)

2. 4 المعيار ذات العلاقة بالإفصاح المتعلقة بالمناخ "المعيار IFRS. S2

1. الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S2 "الإفصاحات المتعلقة بالمناخ" هو مطالبة الكيان بالكشف عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والتي تكون مفيدة للمستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للأغراض العامة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للكيان.

2. يتطلب هذا المعيار من الكيان الإفصاح عن معلومات حول المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ والتي من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر على التدفقات النقدية للكيان أو قدرته على الوصول إلى التمويل أو تكلفة رأس المال على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل. ولأغراض هذا المعيار، يُشار إلى هذه المخاطر والفرص بشكل جماعي باسم "المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ والتي من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر على آفاق الكيان". (IFRS S2, 2023: 5).

2. 5 روى الاستدامة في العراق

لقد سعى العراق وبجهود كبيرة في مختلف القطاعات في النهوض بمتطلبات تطور المؤسسات الاقتصادية من أجل خلق بيئة مستدامة في كل من القطاع العام والخاص وفق روى الاستدامة ويمكن بيان ذلك وفقاً للاتية :-

1. تنوع المؤسسات الاقتصادية ونموها المستدام : لقد سعى العراق الى تقديم رؤية استراتيجية بخصوص تنوع المؤسسات الاقتصادية وكان قد وضع خطة استراتيجية لغاية (2030)، فيما يتعلق بالاقتصاد، على أساس التطلع نحو اقتصاد سوق اجتماعي متنوّع، موليّد لفرص العمل اللائقة، يوفّر مستوى مرتفعاً للرفاه، بإدارة مشتركة بين القطاع العام والخاص. وبما يُمكن من تحقيق تحوّل إيجابي في القاعدة الاقتصادية وارتباط من موقع أكثر قوّة بالاقتصاد العالمي ذلك بأنّ التنمية المتوازنة والمستدامة ستكون مدخلا لتغيير هوية الاقتصاد العراقي، ليتحوّل من اقتصاد ريعي إلى اقتصاد إنتاجي متنوّع. ويتحقّق ذلك عبر التركيز على النمو الاقتصادي المرتفع والمستدام، المعتمد على قطاع خاص (محلي وأجنبي) قوي وفاعل ونشط، تدعمه قطاعات الزراعة والصناعة والبنى التحتية والخدمات، وعلى المدى المتوسط، تؤكد هذه الاتجاهات الأهداف الآتية (وزارة التخطيط، 2019 :39):-

- توسيع مصادر النمو مثل الزراعة والخدمات، الصناعة .
- اعتماد إدارة أكثر قابلية للتنبؤ وأكثر استدامة للموارد الطبيعية للبلد، مع الاستعاضة عن الثروة التي (تحت الأرض) بمحفظة أصول (فوق الأرض). ويشمل هذا الأخير الأصول المالية التي تدعم الإنفاق على الأجيال القادمة، وكذلك الاستثمارات العاجلة في رأس المال البشري والمادي والمؤسسي الذي يدعم الانتعاش الاقتصادي والنموّ طويل الأجل.
- 2. زيادة كفاءة قطاع النفط لا يمكن اغفال أهمية دور قطاع النفط في توفير التمويل وتحريك قاطرة التنمية وتحفيز القطاعات الأخرى؛ بما يوفره من موارد ومدخلات وطاقة، تسهم في إدانة حركة القطاعات.(جمهورية العراق، 2012 : 40):-
- 3. تطوير القطاع الخاص وبشكل قوي وتنموي
- 4. تطوير القطاع الزراعي وتحقيق الأمن الغذائي
- 5. تطوير البنية التحتية المطورة.

2. 6 دور التنمية المستدامة بالأسواق المالية في المحاسبة

توجد اختلافات كثيرة بين مفهوم التنمية المستدامة والأسواق المالية المحاسبية. يتمثل الاختلاف الجوهرى بين المجالين في أنه في حين أن التنمية المستدامة لها منظور متعدد الأبعاد وشامل، حيث يتم السعي لتحقيق التوازن بين حماية البيئة والعدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية، يسعى القطاع المالي إلى تحقيق هدف أحادي البعد لتعظيم أرباحه، فالاختلافات الرئيسية عندما يتعلق الأمر بالنظر في الاختلافات الرئيسية بين التنمية المستدامة والأسواق المالية، يبدو أن العديد منها بارز، بل إنها في بعض الأحيان بديهية. على الرغم من أنه قد يكون هناك اختلافات أخرى، لا سيما في الفئات التي لا ترتبط مباشرة بالتمويل (أي الديمقراطية)، فإننا سنحلل بالتفصيل تلك الاختلافات التي تبدو لنا الأكثر بروزاً والأكثر ارتباطاً بمبادئ التنمية المستدامة الستة الموضحة وهي: (Pisano et al,2021: 24-26)

1. موازنة أبعاد التنمية المستدامة مقابل الهدف الأحادي في حين تهدف التنمية المستدامة إلى زيادة الفرص لجميع المجتمعات، الحالية والمستقبلية، يسعى القطاع المالي بشكل أساسي إلى تعظيم الأرباح المالية والعائد على الاستثمار على المدى القصير. يُنظر إلى العائد على الاستثمار على أنه صافي الربح على الاستثمار الذي تم إجراؤه، وهو الشاغل الرئيسي للأسواق المالية، وهو ما يفسر سبب كون القطاع المالي له هدف أحادي البعد إلى حد كبير لا يميز إلا البعد الاقتصادي.
2. الأطر الزمنية الطويلة والمساواة بين الأجيال مقابل الأرباح قصيرة الأجل. ثانياً، هناك فرق واضح جداً يتعلق بالأطر الزمنية. إن السعي وراء تحقيق أرباح قصيرة الأجل، أو البحث عن مكاسب فورية أقرب ما يمكن إلى الحاضر، يتحدى إلى حد كبير أفكار التفكير في المدى الطويل أو رعاية الأجيال القادمة، والتي يتم تناولها على أنها عدالة بين الأجيال في خطاب التنمية المستدامة.
3. الحفاظ على البيئة وحدود النمو وحدود الكوكب فيما يتعلق بالركيزة البيئية للتنمية المستدامة، لا يوجد حافز للقطاع المالي لأخذ ذلك في الاعتبار لسببين رئيسيين. أولاً، كما قلنا للتو، فإن القطاع المالي له هدف أحادي البعد: فهو مهتم فقط بتعظيم الأرباح المالية. يمكن أن يمتد هذا إلى الحجة القائلة بأن القطاع المالي ليس لديه اهتمام حقيقي بجودة استثماراته طالما أنها استثمارات مربحة. هذا يعني أنه لا يوجد اعتبار أخلاقي للاستثمارات، أو لا يوجد اعتبار للعوامل الخارجية "السئية" في حساب الأرباح. ما إذا كان الاستثمار المالي يتم على شركة ملوثة أو شركة غير ملوثة، فلا قلق من منطق القطاع المالي.
4. تكافؤ الفرص والوصول والمساواة بين الأجيال. مخاطرة. من المفترض أن تساعد الأسواق المالية في إدارة المخاطر والتعامل مع عدم اليقين، وهذا دعم مهم للغاية تقدمه الأسواق المالية للاقتصاد الحقيقي، وإدارة المخاطر بشكل مثالي، وتجنب الخسائر العالية، والسماح بعمليات أكثر سلاسة.
5. الشمول والمشاركة فيما يتعلق بمبدأ "الشمول والمشاركة" الذي قمنا بدعائه من أجل التنمية المستدامة، فإن أول شيء يمكن ملاحظته عند النظر إلى الاختلافات هو مدى تعقيد القطاع المالي. هذا قطاع تقني للغاية حيث يحتاج إلى درجة عالية من التخصص والمعرفة المالية. القدرات على إدارة الإجهاد، وكمية وسرعة المعلومات التي يجب أخذها في الاعتبار، والقدرة على اتخاذ قرارات الاستثمار في وقت قصير للغاية وفي بيئة شديدة التنافسية.
6. الحوكمة من أجل التنمية المستدامة أخيراً، فيما يتعلق بالحوكمة من أجل التنمية المستدامة، يتحدى القطاع المالي من نواح كثيرة سمات ما تم تصويره على أنه الحكم الرشيد. إن الفعالية والكفاءة هي على الأرجح السمة الوحيدة التي يعالجها القطاع المالي بشكل أكبر، بمعنى أن القطاع المالي يجب أن يخدم الاقتصاد من خلال زيادة كفاءته وإنتاجيته (ومن ثم فعاليته). ويمكنك النظر إلى العلاقة بين استدامة المحاسبة وعولمتها باعتبارها تقارباً بين التقارير النوعية والكمية. فبينما ركزت العولمة تقليدياً على توحيد البيانات المالية (كالإيرادات والديون)، تُعد الاستدامة القوة الدافعة الجديدة للعولمة، إذ تعمل على توحيد القيم والمخاطر طويلة الأجل المرتبطة بتلك البيانات. ولا يقتصر دور الاستدامة على دعم العولمة فحسب، بل يُعيد ابتكارها. فهي تُحوّل المحاسبة من مجرد أداة لحفظ السجلات التاريخية إلى علم استشرافي تنبؤي يقيس استمرارية الكوكب والاقتصاد في آنٍ واحد..

المبحث الثالث : مناقشة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة:

يُنظر إلى محاسبة الاستدامة كأداة استراتيجية للإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة وفقاً لمعايير دولية صارمة، مثل معايير مبادرة الإفصاح العالمية (GRI) أو المعايير الدولية لإعداد التقارير عن الاستدامة (IFRS S1 و S2). والهدف هو تلبية احتياجات مختلف الجهات المعنية. أما في السياق العراقي، فغالباً ما يقتصر منظور المحاسبة للاستدامة على الجانب "الخيري" أو الحد الأدنى من الالتزامات القانونية (مثل دفع تعويضات بيئية أو تقديم مساهمات مجتمعية صغيرة). ويخضع المحاسبون العراقيون لنظام المحاسبة الموحد، وهو نظام مصمم وفقاً لمبادئ مالية واقتصادية اشتراكية عفا عليها الزمن. ويفتقر هذا النظام إلى حسابات منفصلة تعكس "رأس المال الطبيعي" أو التكاليف البيئية الصريحة، مما يؤدي إلى معالجة قضايا الاستدامة من خلال

حسابات مصروفات متنوعة دون تصنيف قطاعي واضح. وانطلق الباحثون في تطوير محاسبة الاستدامة من فرضية واقعية إذ أدركوا أن الانتقال الفوري إلى معايير الاستدامة الدولية الشاملة دون إعداد هيكلية أمر غير عملي. ولذلك، ركزت جهودهم البحثية ومقترحاتهم على أربعة اتجاهات وهي (تعديل وتوسيع النظام المحاسبي الموحد ودمج معايير (GRI) و (IFRS\ S1/S2) مع التشريعات المحلية و تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي و التركيز على القطاع المصرفي والنفطي) و من خلال الاطلاع على التقرير المالية والبحوث نجد ان التحول التنظيمي قد بدء بعد عام 2024 في العراق ،وفية وقّعت هيئة الأوراق المالية العراقية اتفاقية مع مؤسسة التمويل الدولية لإنشاء إطار عمل إلزامي للحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية للشركات المدرجة في بورصة العراق وقد تم عرض ذلك في رؤية العراق المستقبلية لعام 2030. وأشارت معظم الدراسات إلى اهتمام متزايد بتبني معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير حالياً، وغالباً ما تُصنّف مستويات الإفصاح بأنها "ضعيفة" (بمعدل يتراوح بين 29% و39% في السنوات الأخيرة)، حيث لا تُقدّم العديد من الشركات تقارير عن مؤشرات بيئية واجتماعية محددة. وقد تُشكل المحاسبة المستدامة جسراً يربط بين أساليب حفظ السجلات المالية التقليدية والأهداف الأوسع لرؤية العراق للتنمية المستدامة لعام 2030. وفي السياق العراقي، تُلبّي هذه المحاسبة متطلبات التنمية الاقتصادية من خلال تغيير كيفية إدارة رأس المال، وكيفية قياس المخاطر، وكيفية الحفاظ على الثروة الطبيعية للبلاد. وأشارت الدراسات السابقة ان القطاع المصرفي والصناعي الأكثر نشاطاً في مجال الاستدامة وتُظهر دراسات أجريت على البنوك العراقية (2015-2024) اتجاهاً تصاعدياً تدريجياً نحو دمج ممارسات الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية في أنظمتها المالية. وتُظهر الدراسات الأكاديمية في السياق العراقي باستمرار وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن الاستدامة والصحة المالية من خلال :-

- الربحية وتشير الأبحاث إلى أن تطبيق محاسبة الاستدامة - وتحديدًا الأبعاد الاجتماعية والحوكمة - له أثر إيجابي كبير على العائد على الأصول للبنوك العراقية.
- قيمة الشركة: يُسهم الإفصاح في بناء ثقة أصحاب المصلحة وتعزيز الشفافية، مما يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة العراق.
- تكلفة رأس المال: وجدت الدراسات السابقة أن الشركات العراقية التي تُعاني من ضعف في إعداد تقارير الاستدامة تُواجه تكاليف رأس مال أعلى. في المقابل، يُقلل إعداد التقارير بشفافية من تكلفة الدين من خلال تعزيز شرعية المؤسسة وتقليل المخاطر المتصورة لدى المستثمرين.
- وتسعى الحكومات العراقية الى التنويع الاقتصادي جاهدةً للتحول من اقتصاد الريع (الاعتماد على النفط). وتُساهم محاسبة الاستدامة في هذا التحول من خلال:
- دعم القطاعات غير النفطية إذ تُبرز قيمة القطاعات الصناعية والزراعية والسياحية عبر قياس مساهماتها الاجتماعية والبيئية، مما يجعلها أكثر تنافسيةً للحصول على الدعم الحكومي والاستثمار الخاص.
- تشجيع الابتكار لتلبية متطلبات إعداد تقارير الاستدامة، تُحفّز الشركات العراقية على تبني تقنيات أنظف وخدمات مالية رقمية، مما يُسهم في تحديث البنية التحتية الوطنية.
- وعلى الرغم من الفوائد، لا تزال هناك عدة عقبات بيئية قائمة وهي وفقاً للاتي:
- الاقتصاد الريعي: غالباً ما يؤدي اعتماد العراق الكبير على عائدات النفط إلى إهمال التقارير غير المالية في القطاعات الأخرى.
- نقص الخبرة: هناك نقص كبير في المحاسبين المدربين على "المحاسبة الخضراء" وقياس التكاليف البيئية (مثل محاسبة الكربون).
- ندرة البيانات: تفتقر العديد من الوحدات الصناعية العراقية إلى الآليات الداخلية لتحديد وقياس التكاليف البيئية المرتبطة بالإنتاج، مما يجعل إعداد التقارير الدقيقة أمراً صعباً.
- عدم الاستقرار المؤسسي: لطالما أعاقَت التحديات السياسية والأمنية التخطيط طويل الأجل اللازم لاستراتيجيات التنمية المستدامة.

ويمثل ما تبنته المنظمة العراقية "نهجاً تدريجياً شاملاً فقد أدركت، لكنها لم تستوعب، أن الإطار الأيديولوجي لسوق العمل العراقي يتطلب (تعديلاً علمياً ومحاسبياً) للأنظمة المحلية) كخطوة أولى، يليه (إلزام الامتثال للمعايير الدولية لاستدامة ، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S1 و S2). وبدون هذا النهج التدريجي، ستبقى تقارير الاستدامة مجرد حبر على ورق في واقعنا العملي. وعليه تسعى الورقة البحثية الى بيان رؤية الباحثين عن الاستدامة من منظور محاسبي في البيئة العراقية وما توصلت اليه الدراسات

السابقة ذات العلاقة بالاستدامة وانعكاس ذلك في البيئة العراقية المحاسبية وهذا ماتم مناقشه في هذه الورقة , وعلية يعد هذا اثباتاً لفرضيته التي تنص على "ان الالتزام بالاستدامة من منظور محاسبي يسهم بتحقيق تقدم الأسواق المالية نحو العولمة المحاسبية"

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات :

4. 1 الاستنتاجات

1. تسهم محاسبة الاستدامة في تحسين جودة المعلومات و يُسهم تطبيق معايير مثل FNO 101 (المعيار المالي للمحاسبة المستدامة) في تحسين جودة التقارير المالية، إذ يقدم صورةً أدقّ عن الوضع المالي الحقيقي من خلال تضمين المخاطر غير المالية.
2. تسعى محاسبة الاستدامة في جذب الاستثمارات الأجنبية مع انسجام العراق مع الأطر الدولية (مثل شراكة مؤسسة التمويل الدولية).
3. يُصبح تطبيق مفاهيم الاستدامة عاملاً أساسياً في جعل الشركات العراقية أكثر شفافية وجاذبية لصناديق الاستثمار الدولية في مجال الاستدامة.
4. تسهم محاسبة الاستدامة في التحوّل الرقمي وتدفع أهداف الاستدامة البنوك العراقية إلى توسيع نطاق خدماتها المالية الرقمية، مما يقلل من البصمة الكربونية للفروع التقليدية، ويعزز الشمول المالي.
5. تسهم محاسبة الاستدامة في تحديث الأسواق المالية وجذب رؤوس الأموال وتتطلب التنمية الاقتصادية بيئة استثمارية مستقرة وجاذبة. وتساهم المحاسبة المستدامة في تحقيق ذلك من خلال:

 - الحد من عدم تناسق المعلومات باتباع معايير مثل مبادرة التقارير العالمية (GRI) أو إطار عمل الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية (ESG) التابع لمؤسسة التمويل الدولية (IFC)، توفر الشركات العراقية بيانات شفافة يحتاجها المستثمرون الدوليون. وهذا بدوره يقلل من "علاوة المخاطرة" المرتبطة عادةً بالأسواق العراقية.
 - خفض تكلفة الاقتراض وتشير الأبحاث إلى أن البنوك والشركات العراقية الحاصلة على درجات عالية في الإفصاح عن الاستدامة تتمتع بتكاليف اقتراض أقل. وتتيح هذه الشرعية المؤسسية تمويلاً أرخص لمشاريع التنمية واسعة النطاق.

4. 2 التوصيات

1. نوصي بأن يقوم مجلس المحاسبة والمعايير العراقي بالتنسيق مع هيئة الأوراق المالية بالزام الشركات المدرجة في بورصة العراق بتقديم تقارير الاستدامة، وأن يصدر قراراً يلزمها بتقديم حد أدنى من هذه التقارير. وينبغي أن يصاحب ذلك منح الشركات الصناعية والبنوك الكبرى مهلة محددة لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS S1) و(IFRS S2) لخاصة بالاستدامة تطبيقاً كاملاً.
2. نوصي بأن يصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادي دليلاً لتدقيق الأداء المستدام، بحيث يصبح أداة إلزامية للمدققين عند مراجعة البيانات المالية للشركات الحكومية والشركات ذات الملكية المختلطة. وينبغي أن يربط هذا الدليل تقييم كفاءة الإدارة بمدى خفض التلوث وهدر الموارد.
3. نوصي بمراجعة وإعادة هيكلة النظام المحاسبي ليشمل حسابات واضحة ومنفصلة للأصول والخصوم والتكاليف البيئية والاجتماعية، مما يلغي التصنيف التعسفي لهذه النفقات.
4. رفع مستوى الوعي بالاستثمار الأخضر وعقد ورش عمل ومؤتمرات مشتركة بين البورصة والجامعات العراقية لتثقيف المستثمرين الأفراد حول أهمية مؤشرات الاستدامة، وتغيير الرأي السائد بأن تكاليف المسؤولية الاجتماعية هي "إهدار للأرباح".

المصادر

1. احمد , حوراء عبد الامير, كهو , حسن هادي.(2023). تطبيق معايير الاستدامة المحاسبية لتعزيز أداء القطاع المصرفي وقيّمته دراسة تطبيقية في البنك الإسلامي العراقي للاستثمار والتنمية. مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (عدد خاص) 2023، الرقم الدولي الموحد للدوريات المطبوعة: 5794-2221، الرقم الدولي الموحد للدوريات الإلكترونية: 2910-2790.
2. الحسناوي ,عقيل حمزة حبيب, ميثم , مالك الخاقاني. & انمار, شهاب الجعفري. (2024). تحليل العلاقة بين محاسبة الابتكار، الإبلاغ عن الاستدامة وقيمة الشركة: منظور متكامل. Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS), 19 (عدد خاص), 415-429.

3. خضر, رجنان محمد صالح, نعمة, نغم حسين. (2022). تعزيز العالقة بين جودة تقارير الاستدامة والتقارير المالية في اطار التدقيق الداخلي دراسة تحليله آراء العاملين في بعض المصارف الإسلامية في محافظة بغداد. مجلة الريادة للمال والأعمال – المجلد الثالث (العدد 3).
4. خلف, دنيا محسن, الفخفاخ, حمادة, يعقوب, ابتهاج اسماعيل. (2024). مستوى الإفصاح عن مؤشرات محاسبة الاستدامة وانعكاسها على القيمة السوقية (دراسة مقارنة بين البيئتين العراقية والتونسية).
5. خلف, سوري جاسم, حسين, وسام نعمة. (2024). أثر لجان التدقيق على مستوى الإفصاح عن معلومات تقارير الاستدامة. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, المجلد 20, العدد 68, الجزء (2): 293-268.
6. الدريعي, افراح لفته عبد الرايات & المناع, عمر موفق فيصل. (2022). تقارير محاسبة الاستدامة ودورها في تحقيق شفافية الاداء المالي في المصارف العراقية. (Al Kut Journal of Economics and Administrative Sciences, 14(45).
7. عبد الجبار علوان. (2024). القياس المحاسبي للأففاق المخصص للاستثمارات الخضراء-خطوة لتمويل ودعم رؤية العراق 2030 للاستدامة: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية العراقية. Muthanna Journal of Administrative & Economics Sciences, 14(1).
8. العبيدي, نور علي عبود. (2022). دور التخطيط الاستراتيجي في تحقيق التنمية المستدامة دراسة تحليلية لآراء عينة من القيادات الإدارية في جامعة الموصل, مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, المجلد 18, العدد 57, ص
9. عساف, نزار ذياب & شهاب, مهى خالد. (2018). واقع التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها في العراق. مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية, المجلد 8, العدد 3, ص 279.
10. مجلس المعايير الدولية للاستدامة. (2023). المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة. ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي للنشر.
11. المعموري, محمد عبد الرسول جابر, & الجاوي, طلال محمد علي. (2022). قياس مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي بمعايير محاسبة الاستدامة (SASB) لتحسين الأداء والإبلاغ المالي وتعزيز الثقة في البيانات المالية: بحث تطبيقي مقارنة في عينة من الشركات العراقية والعربية. Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS), 17(59), 77-91.
12. وزارة التخطيط, (2019). المستقبل الذي نصبوا اليه - رؤية العراق للتنمية المستدامة.
13. يتييم, & حميد نصير. (2023). دراسة تحليلية للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية. مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية, 17(1), 301-257.
14. يعقوب, ابتهاج اسماعيل. (2019). العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة من منظور-(GRI, G4) دراسة استكشافية في سوق العراق للأوراق المالية. (120). Journal of Administration & Economics.
15. WCED. (2002). Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development. Oxford: Oxford University Press.
16. Scoones, I. (2007). Sustainability. Development in practice, 17(4-5), 589-596.
17. IFRS s1 Sustainability Disclosure Standards. (2023). guidance, insights and where to begin.
18. IFRS S2. (2023). Climate-related Disclosures together with its accompanying documents is issued by the International Sustainability Standards Board (ISSB).
19. Brauch, H. G. (2013). Seven Dimensions of 'Sustainability Transition': Temporal, Spatial, Scientific, Societal, Economic, Political, and Cultural.
20. Pisano, U., Martinuzzi, A., & Bruckner, B. (2012). The Financial Sector and Sustainable Development, ESDN Quarterly Report N°27, p 29-30.
21. KETSCHAU, T. J. (2017). Social sustainable development or sustainable social development-two sides of the same coin? the structure of social justice as a normative basis for the social dimension of sustainability. International Journal of Design & Nature and Ecodynamics, 12(3), 342.
22. Pacheco, J. A. B., Teijeiro-Álvarez, M. M., & García-Álvarez, M. T. (2020). Sustainable development in the economic, environmental, and social fields of Ecuadorian universities. Sustainability, 12(18), 7384.