

إمكانية بناء إطار مفاهيمي لنظرية التدقيق وانعكاسه على تحسين ممارسة المهنة
دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق

بہار خالد مصطفیٰ¹، ہہاہست فؤاد محمد²

^{1,2} قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، السليمانية، العراق

Email: bahar.mustafa@univsul.edu.iq¹, halbast.fuad@univsul.edu.iq²

الملخص:

يهدف هذا البحث الى تحليل العلاقة والاثـر بين الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة و تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وبعد مراجعة مجموعة من الدراسات والادبيات تم كتابة المفاهيم النظرية وبناء نموذج والفرضيات اعتماداً على الافصاح الاختياري والتقارير الاستدامة والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وبناء على طبيعة البحث والأهداف التي يسعى لتحقيقه فقد تم الاعتماد على المنهج , وصفي تحليلي. ومن اجل جمع بيانات، تم الاعتماد على استمارة الاستبيان والتي تم توزيعها بصورة مباشرة على جميع افراد المجتمع المتمثل بالموظفين العاملين في الشركات الصناعية بدرجات وظيفية مختلفة في محافظة (مدينة) السلـيـمانية و البالغ عددهم (157) موظف، حيث قام الباحثان بتوزيع (157) استمارة الاستبيان بعد المتابعة الدقيقة تم استرجاع (144) استبانة بعد التدقيق تم استبعاد (19) استمارة لانها لم تكن صالحة لتحليل الاحصائي لتبقى فقط (125) استبانة صالحة و تم استعمالها في تحليل الاحصائي،لذا فان عينة البحث تمثلت في (125) فردا. استخدمت عدة اساليب الاحصائية منه الفا الكرونيـاخ للتأكد من الصدق و الثبات، و التحليل العاملي الارتباط البسيط لايجاد العلاقة والانحدار البسيط لتحديد الاثر بين المتغيرات باستخدام برنامج (SPSSV24).

واظهرت النتائج وجود ارتباط و اثر بين متغيرات البحث، وبناء على اهم النتائج التي وردت في البحث تم تقديم عدد من التوصيات المتعلقة بضرورة تركيز او اهتمام الشركات الصناعية على الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة من اجل تحقيق اثرها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية كما تم تقديم مقترحات للدراسات المستقبلية في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح الاختياري-التقارير الاستدامة-المحتوى المعلوماتي-للتقارير المالية-الشركات الصناعية.

یوخته:

ئامانچ لەم توێژینەویە بریتییە لە شیکردنەوی پەيوەندی و کاریگەری نێوان دەرخیستەیی خۆبەخشی و ڕاپۆرتە بەردەوامییەکان و باش کردنی ناوڕۆکی زانیاری ڕاپۆرتە داراییەکان. لەدوای پێداچوونەوێکۆمەڵێک لێکۆلینەوی ئەدەبیات چەمکە تیۆرییەکان پەرمیان پێدراوە و جۆر و بیردۆزەکان لەسەر بنەمای دەرخیستەیی خۆبەخش و ڕاپۆرتەجێگیر و بەردەوامییەکان و پوختەیی زانیاری ڕاپۆرتە داراییەکان بەلەبەر جاوگرتنی سروشتی توێژینەوێکۆمەڵ ئاراستەکانی. رێبازی وەسفی شیکاری وەرگیرا.

بۆ كۆكرىدىنەھى زانىبارى راپرسىيەك ئىنجام درا كىراستىھۆ دابىش كرا بەسىر سىرجم ئىندامان كىنۆئىنەراپىتى ئىھو كىرمەندەنپان دەكرىد لەپۆستە جىاوازەكاندا لەكۆمپانىا پىشەسازىيەكانى پارىزگاي سىلئىمانىدا، كۆى ژمارەى كىرمەندان پىنكەتەتوولە 157 كىرمەند تۆيژەران 157 قورىمى راپرسىيان دابىش كرىد لەدواى بەزىدچوونىكى ورد 144 راپرسى پىشت راسى كراپىھو و مەركىراپىھو 19 راپرسى شىكرىدەھى بۆ نەكرا چونكە گونجاونەبوون بۆ شىكارى ئامارى، تەنھا 125 راپرسىيان مەركىران و بەكارهاتوون لە شىكارى ئامارىدا مەچەندىن شىوازى ئامارى بەكارهينران لەوانەش (ئەلفا كرونباخ) بۆ دىلنابوونەھو لەراستى ودروستى پەيوەندىيەكى سادەى ھاوتەرىب تاوەكو بىتوان كارىگەرى نىوان گۆراوەكلەن دىارى بىكەن بەبەكارهينان قىرژنى 2024 بىرنامەى (SPSS).

ئەنجامەكان كاريگەرى وپەيۋەندى ھاوتەربىيى ئىۋان گۇراۋەكانى تويۇزىنەۋەكە دەخەنە روو ۋە لەسەر بىنەماي گىرگىزىن ئەنجامەكانى تويۇزىنەۋەكە ۋەچەندە ھا راسپاردە ۋەپىشنيار پىشكەش كراۋە بۇ كۇمپانىا پىشەسازىيەكان بەگىرگى دان بەرپاۋرتە بەردەۋامىيەكان بۇ كاريگەرى كىردى لە باش كىردى ناۋەرۋكى زانىيارى راپۇرتە دارايىيەكان، ھەروە ھاچەندىن پىشنيارىش بۇ تويۇزىنەۋەك ھاۋاتو ۋە كراۋە.



کلیله ووشه: دهرخسته ی خو بهخش، راپورت بمرده و امیبه کان، ناوهرؤکی زانیاری راپورت ته داراییه کان، کومپانیا پیشه سازییه کان.

Abstract:

The aim of this research is to analyze the relationship and impact between voluntary disclosure of sustainability reports and the improvement of the informational content of financial reports. After reviewing a collection of studies and literature, theoretical concepts were developed, and a model and hypotheses were built based on voluntary disclosure, sustainability reports, and the informational content of financial reports. Given the nature of the research and its objectives, a descriptive-analytical approach was adopted.

To collect data, a questionnaire was used, which was distributed directly to all members of the community represented by employees working in industrial companies in various job positions in the province (city) of Sulaymaniyah. The total number of employees was 157. The researchers distributed 157 questionnaire forms after careful follow-up, and 144 questionnaires were retrieved after verification (19) questionnaires were excluded as they were not suitable for statistical analysis, leaving only 125 valid questionnaires that were used in the statistical analysis. Therefore, the research sample consisted of 125 individuals.

Several statistical methods were used, including Cronbach's Alpha to ensure reliability and validity, and simple correlation analysis to find the relationship and simple regression analysis to determine the impact between variables using SPSS version 24.

The results showed a correlation and an impact between the research variables, based on the most important results in the study, several recommendations were made regarding the necessity for industrial companies to focus on voluntary disclosure of sustainability reports in order to achieve their impact on improving the informational content of financial reports. Suggestions for future studies in this field were also provided.

Keywords: Voluntary Disclosure, Sustainability Reports, Informational Content of Financial Reports, Industrial Companies.

المقدمة:

يطلق على المحاسبة بأنها لغة الأعمال وهي إحدى العلوم التي تهتم بقياس وتسجيل وتحليل الأنشطة وإيصال المعلومات التي تنتج عنها بشكل التقارير المالية إلى الأطراف المستفيدة من مستخدمي المعلومات المحاسبية لاستخدامها في صنع القرارات الرشيدة.

لقد حاز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية على مكانة مهمة وإساسية في دراسات وكتابات الباحثين، وحتى المنظمات المهنية والأكاديمية المعنية بمراقبة وتطوير الوظيفة المحاسبية، ويعود السبب في ذلك إلى كونه يعد أحد الأركان الأساسية لتنشيط سوق الأوراق المالية، إلى جانب حاجة الأطراف الداخلية والخارجية إلى المعلومات الصحيحة والكافية الشاملة، وقد تم تقديم الكثير من الأفكار والمناهج الساعية لتطوير جودة هذا المحتوى. ومع التغيرات الكبيرة التي طرأت في بيئة الأعمال أصبحت هناك حاجة لمزيد من المعلومات المالية الإضافية والمعلومات غير المالية، كما أنه وفي ظل الاقتصاديات الحديثة القائمة على المعرفة أصبحت التقارير المالية التي تعتمد الإفصاح المحاسبي الإجمالي غير مفيدة أو ذات قيمة محدودة للمستثمرين من حيث تمكينهم من اتخاذ القرارات وتقييم الشركات. زاد اتجاه الشركات نحو إصدار تقارير الاستدامة، ويتضمن تقرير الاستدامة الإفصاح عن معلومات مالية وغير مالية لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بخصوص أنشطة الشركة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتتزايد منافع الإفصاح عن التقارير استدامة الشركات مع الانتشار الواسع لقضايا الاستدامة، فتعتبر تقارير استدامة الشركات وسيلة لتلبية احتياجات المساهمين وأصحاب المصالح من المعلومات اللازمة لتقييم أداء الشركات طويل الأجل.

وبعد الإفصاح الاختياري من المفاهيم التي تسهم في زيادة جودة التقارير المالية فهناك بعض الشركات تقوم بالإفصاح اختياريًا في قوائمها المالية، وإن الإفصاح الاختياري يمثل المعلومات التي تقوم الشركة بالإفصاح عنها باختيارها، والتي تخرج عن نطاق المحتوى المطلوب للقوائم المالية وفقًا للمعايير المحاسبية.

أما التقارير الاستدامة هي التقارير السنوية توفر معلومات مالية وغير مالية للأنشطة الشركة المتعلقة بالبيئة والمجتمع والحوكمة لكافة أصحاب المصالح مما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الملائمة في الوقت المناسب.

بناءً على ما سبق، تم تقسيم البحث على أربعة المباحث، حيث خصص المبحث الأول للإطار المنهجي للبحث ودراسات السابقة، واستعرض المبحث الثاني إلى الجانب النظري للبحث أما بالنسبة للمبحث الثالث خصصت لجانب العملي (الميداني) للبحث، وفي الأخير المبحث الرابع تناولت الاستنتاجات التي توصلت إليها البحث والتوصيات المقترحة مع عناوين خاصة بالدراسات المستقبلية.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للبحث ودراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث

1- مشكلة البحث

نظراً للاهتمام المتزايد دولياً حول حماية البيئة ومسؤولية الاجتماعية، بدأت معظم الدول على مطالبة شركاتها لاسيما الصناعية منها بالالتزام بمعايير حماية البيئة وتبني سياسة التنمية المستدامة حفاظاً على حقوق الأجيال القادمة في العيش الرغيد.

يوجد خلط واضح بين المسؤولية الاجتماعية وكذلك المسؤولية البيئية وتعتبر محاسبة الاستدامة خليط بين العناصر السابقة. ومحور البحث هنا هو الغموض الواضح في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الشركات كنتيجة لخلط المفاهيم ولاشك أن العناصر البيئية والعناصر الاجتماعية ينعكس تأثيرها على التقارير المالية وبذلك أن مشكلة البحث تتركز على تأثير الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية، وكيفية إبراز عناصر وابعاد الاستدامة والمتمثلة بالعناصر البيئية والاجتماعية. لذا يمكن تلخيص المشكلة البحث بالسؤال الرئيسي الآتي:

* هل هناك أثر للإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ؟ وقد انبثق عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

ما هو مستوى الإفصاح الاختياري للشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية؟

- ماهي علاقة الإفصاح الاختياري عن عناصر البيئية بتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟

- ماهي علاقة الإفصاح الاختياري عن عناصر الاجتماعية بتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟

- ماهو اثر الافصاح الاختياري عن عناصر بيئة في تحسين محتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟
- ماهو اثر الافصاح الاختياري عن عناصر الاجتماعية في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟

2- اهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الاهداف الاتية:

- 1- التعرف على مفهوم الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة وعلى معايير ومؤشرات الخاصة باعداد التقارير الاستدامة بجوانبها (الاقتصادية-البيئية-الاجتماعية و المؤسساتية).
- 2- توعية و التوجيه الشركات بالافصاح عن تقارير الاستدامة و ذلك بهدف تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 3- مداخل و مبادئ إعداد التقارير الاستدامة و كيفية او (محددات) الافصاح عنها و الصعوبات التي تواجه اعدادها.
- 4- التعرف على المفاهيم الخاصة لمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية و تحسينها (تحسين جودتها).
- 5- التعرف على تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية عن طريق الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة.

3- اهمية البحث

اولا: اهمية العلمية للبحث: ان اهمية العلمية للبحث تنبع من اهمية الموضوعية لجوانب التنمية المستدامة (البيئية- الاجتماعية) و الافصاح عنها اي الافصاح عن تقارير الاستدامة و ذلك يساهم في بيان دورها أو أهميتها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية اي قياس اداء الشركات البيئية والاجتماعية واعداد تقارير عنها لذا يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من الاعتبارات الاتية:

- 1- توضيح الإفصاح عن تقارير الاستدامة وقياس أثره على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الشركات الصناعية
- 2- قلة الدراسات التي اهتمت بالإفصاح عن تقارير الاستدامة في البيئة محافظة السليمانية، ويعتبر هذا البحث بحثاً إضافياً في مجال اختبار العلاقة واثربين الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، نظراً لندرة الأبحاث المحاسبية التي تناولت هذه العلاقة واثرها.
- 3- حاجة أصحاب المصالح إلى زيادة مستوي الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، وتمثل تقارير الاستدامة الأداة التي يمكنها تحقيق ذلك لما لها من آثار إيجابية على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وترشيد قرارات المستثمرين.

ثانيا:اهمية العملية للبحث: في ما يتعلق بأهمية العملية للبحث هي المكانة و الاثر التي يحتلها الافصاح عن التقارير الاستدامة في واقع الممارسة المحاسبية لشركات حسب الظروف الاقتصادية التي يمر بها و الاستفادة منها في تحسين المحتوى و الجودة المعلوماتي للتقارير المالية ويكتسب هذا البحث أهميته العملية من الاعتبارات التالية:

- 1- على مستوي المستثمرين: تساعد تقارير الاستدامة المستثمرين الحاليين والمرتقبين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.
- 2- على مستوي السوق توفر تقارير الاستدامة معلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية والتي تمثل محدداً أساسياً لكفاءة سوق الأوراق المالية.
- 3- على مستوي الدولة تدعم رؤية التنمية المستدامة في محافظة السليمانية وذلك من خلال تشجيع الإفصاح عن تقارير الاستدامة واتباع متطلبات، GRI لما لها من آثار إيجابية على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الشركات الصناعية.
- 4- **فرضيات البحث:** بناء على المشكلة التي يسعى هذا البحث للإجابة عن تساؤلاتها يمكن صياغة الفرضيات على فرضيتين الرئيسيتين:

الفرضية الرئيسية الاولى: يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية. وينبثق عن هذه الفرضية فرضيات الفرعية الاتية:

- 1- الفرض الفرعي الاول لفرضية الرئيسية الاولى: يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 2- الفرض الفرعي الثاني لفرضية الرئيسية الاولى: يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

الفرضية الرئيسية الثانية: هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية. ويشتق عن هذه الفرضية فرضيات الفرعية الاتية:

- 1- الفرض الفرعي الاول لفرضية الرئيسة الثانية: هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 2- الفرض الفرعي الثاني لفرضية الرئيسة الثانية: هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

5- منهجية البحث: يعتمد منهج البحث على محورين اساسيين:

المحور الاول: المنهج الاستنباطي التي تم استخدامه لبناء اطار فكري نظري للبحث من خلال تفسير و تحليل العلمي عن طريق مراجعة الدراسات العربية و الأجنبية لكتب و المجلات و الدوريات التي تناولت و الموضوعات المتعلقة بالدراسة و ذلك للخروج بجانب نظري و استنتاجات الخاصة بها تدعم افكار باحثان في البحث.

المحور الثاني: المنهج الاستقرائي و هي وصف البيانات التي تم حصول عليها و جمعها عن شركات محل البحث اي هي حقائق عامة عن الواقع استقراء المشاكل التي لها صلة بالبحث عن طريق دراسة تطبيقية او دراسة ميدانية و تحليلها.

6- حدود البحث

- 1- الحدود البشرية: تم اختيار اعضاء الهيئة (المدرء الماليون-مديرو الحسابات-مدققون داخليين-المحاسبون) في الشركات الصناعية في مدينة السليمانية.
- 2- الحدود المكانية: تم اختيار الشركات الصناعية في مدينة السليمانية.
- 3- الحدود الزمانية: مدة إجراء البحث وتجسيد الزمن المستغرق في اعدادها من 15-4-2023 الى 15-8-2023.

7- محددات البحث: واجه الباحثان في هذا البحث صعوبات ومعوقات يمكن أيجازها بالآتي:

- 1- واجهه الباحثان صعوبات في اثناء اعداد الجانب النظري من هذا البحث اهمها ندرة المصادر خاصة تلك التي تخص المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 2- عدم الاستجابة الشركات العاملة في القطاع المبحوث في مدينة السليمانية وذلك بسبب عدم رغبتهم في المشاركة والتعاون.

ثانيا: دراسات سابقة

نظرا لعدم الحصول على الدراسات السابقة في مجال عينة و عنوان البحث القريبة (الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة واثرها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) اضطر الباحثان التركيز على عرض بعض الدراسات السابقة ذات صلة بموضوع البحث بشكل غير مباشر و منها:

1. دراسة رشوان والشاعر، (2021): بعنوان "دور الافصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر دور الافصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام التقارير المالية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة (2010-2019) كأداة للدراسة، وتم استخدام اختبار معامل ارتباط - سبيرمان لقياس درجة الارتباط، وكذلك أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: أن مستوى تعزيز المحتوى المعلوماتي في التقارير المالية السنوية البنوك الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة بلغ المعدل العام (الإجمالي) (94.1%)، و ايضا الإفصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي لقائمة التغير في حقوق الملكية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين و يفسر ما نسبة (35.2%) من التغير فيها.

2. دراسة الاسداوي ومحمد، (2020): بعنوان "أثر الإفصاح الاختياري في التقارير المالية على تغطية المحللين الماليين" هدفت البحث الى اختبار أثر الإفصاح الاختياري على تغطية المحللين الماليين لعينة مكونة من 78 شركة مصرية بإجمالي 363 مشاهدة من الشركات المساهمة المنشور لها تنبؤات خلال الفترة (2009-2018)، والتي تنتمي إلى 12 قطاع اقتصادي. وقد تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد في اختبار العلاقة بين الإفصاح الاختياري وتغطية المحللين الماليين، كما تم الاعتماد على طريقة المربعات الصغرى (Least) في تقدير معالم الانحدار الخطي المتعدد. وقد تضمن نموذج الانحدار ثلاثة متغيرات مستقلة (مستوى الإفصاح الاختياري، نمط الإفصاح الاختياري ودرجة شمول الإفصاح الاختياري)، وخمسة متغيرات ضابطة (معدل نمو الأرباح حجم الشركة، نسبة المديونية، تعيين إدارة جديدة، وتحقيق خسارة)، ومتغير تابع هو تغطية المحللين الماليين. وقد أشارت نتائج

البحث إلى وجود علاقة موجبة معنوية بين مستوى الإفصاح الاختياري وتغطية المحللين الماليين، وجود علاقة موجبة معنوية بين نمط الإفصاح الاختياري وتغطية المحللين الماليين وجود علاقة موجبة معنوية درجة شمول الإفصاح الاختياري وتغطية المحللين الماليين. هذه النتائج تقدم دليلاً اختصارياً على أهمية الإفصاح الاختياري في تحقيق جودة التقارير المالية بما يساعد على جذب المحللين الماليين.

3. دراسة يونس، (2019): بعنوان " أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية" هدفت البحث الى توضيح أهمية الإفصاح الاختياري واختبار تأثيرها على جودة التقارير المالية في سوق الأسهم السعودي. لتحقيق هذا الهدف، تم الرجوع إلى الدراسات السابقة والأبحاث ذات الصلة، مع دراسة تطبيقية على عينة مكونة من (12) بنك من البنوك التجارية المدرجة في سوق الأسهم السعودي خلال الفترة الزمنية (2012-2016). تم تحليل البيانات باستخدام (SPSS 17.0) باستخدام تحليل الانحدار المتعدد. أسفرت الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإفصاح الاختياري على مقاييس جودة الأرباح وبالتالي جودة التقارير المالية، والتي تتمثل في نسبة صافي التدفقات النقدية من العمليات / صافي الربح التشغيلي، ونسبة الفرق بين صافي الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من العمليات / صافي التدفقات النقدية من العمليات، ونسبة انحراف معيار صافي الربح المحاسبي وصافي التدفقات النقدية من العمليات / المتوسط الإجمالي للأصول، ونسبة انحراف معيار صافي الربح التشغيلي / انحراف معيار التدفقات النقدية من العمليات، مما يؤكد أهمية الكشف الطوعي في التقارير المالية للشركات. توصي الدراسة بإجراء ندوات لمجالس إدارات الشركات المدرجة في سوق الأسهم لنشر ثقافة الكشف الطوعي، وتطوير المعايير المحاسبية للكشف، وتحويل معلومات الإفصاح الاختياري لتصبح إلزامية وفقاً لاحتياجات صانعي القرارات الاستثمارية، وإجراء مزيد من الأبحاث العلمية في هذا المجال.

4. دراسة ملجي، (2015): بعنوان "أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات" هدفت الدراسة الهدف: هدف الدراسة إلى فحص مستوى ومحتوي الإفصاح المحاسبي (حجم وجودة الإفصاح) عن ممارسات التنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة والعوامل المؤثرة فيه من ناحية وأثره علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية من ناحية أخرى، واشترت نتائج البحث إلى انخفاض مستوى الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة للشركات السعودية محل الدراسة؛ بالإضافة إلى وجود علاقة موجبة وجوهرية بين مستوى هذا الإفصاح وكل من حجم الشركة وربحياتها مصروفات البحوث والتطوير وحجم مجلس الإدارة، واستقلال أعضائه، وجودة لجان المراجعة، وكذلك ارتباطه بعلاقة سالبة وجوهرية مع الملكية العائلية، بينما لا يتأثر بازدوجية دور المدير التنفيذي الأول. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة علي جودة الأرباح المحاسبية. واستناداً لهذه النتائج توصي الدراسة بقيام هيئة السوق المالية السعودي بإعداد برامج توعية للشركات بهدف ترسيخ ثقافة الإفصاح عن تقارير الاستدامة، وتبني المؤشر المقترح في الدراسة لقياس مستوى إفصاح الشركات عن ممارسات التنمية المستدامة، وتطوير المؤشر السعودي للتنافسية المسؤولة بحيث يعكس الممارسات المختلفة للاستدامة، وإصدار معيار محاسبي شامل ينظم الجوانب المحاسبية لهذه الممارسات.

المبحث الثاني: الجانب النظري

أولاً: الإفصاح الاختياري

1- مفهوم الإفصاح الاختياري Voluntary Disclosure The Concept of

الإفصاح الاختياري هو مصطلح يُشير إلى عملية إفشاء المعلومات الهامة من قبل الشركات أو المؤسسات، والتي قد تكون ذات صلة بالأداء المالي أو البيئي أو الاجتماعي لتلك الشركات. على عكس الإفصاح الإلزامي الذي يتطلب من الشركات الإفصاح عن معلومات محددة بموجب القوانين واللوائح المحددة، يترك الإفصاح الاختياري للشركات حرية اختيار المعلومات التي ترغب في الكشف عنها وكيفية تنظيمها.

يتصل الإفصاح الاختياري بمفهوم التنمية المستدامة، وهو مفهوم يهدف إلى تحقيق التوازن بين النمو الاقتصادي والاهتمام بالبيئة والمجتمع. يعتبر الإفصاح الاختياري أداة مهمة لتعزيز التنمية المستدامة من خلال زيادة الشفافية والمساءلة الاجتماعية والبيئية للشركات.

إن تقديم المعلومات المالية وغير المالية للمستخدمين المتنوعين الذي يتم بصورة اختيارية من قبل الشركة يكون بمثابة المبادرة التي تقوم بها الشركة لمساعدة المستخدمين ومتخذي القرارات لذا فيمكن تحديد اغراض الإفصاح الاختياري بالاتي(العالمي والربيعي، 2018: 205).

ومن خلال الاستقصاء والتفشي من قبل الباحثان الي العديد من الدراسات والبحوث، وجدت بأنه لا يوجد هناك تعريف مشترك للإفصاح الاختياري، بهدف اعطاء صورة واضحة عن تعريف الإفصاح الاختياري، لجأ الباحثان الي اعداد الجدول (1) يوضح من خلالها بعض الاتجاهات:

الجدول (1) عدد من التعاريف للإفصاح الاختياري على وفق آراء الباحثين

ت	الباحث والسنة ورقم الصفحة	تعريف
1	(Ghazali, 2008: 35)	فهو قيام بعض الشركات من تقديم معلومات إختيارية أخرى في تقاريرها السنوية غير مطلوبة بالمعايير المحاسبية أو بالتشريعات المحلية.
2	(Talpur et al, 2018: 2)	قيام إدارة الشركة بتوفير معلومات إضافية تتجاوز المتطلبات القانونية من قبل الجهات التنظيمية، لتعزيز نوعيتها بحيث تصبح كافية لاتخاذ القرارات وتقييم مخاطر الاستثمار من قبل كافة الاطراف ذات الصلة.
3	(محمد، 2021: 22)	الإفصاح الاختياري هو القيام بنشر المعلومات المالية وغير المالية التي تجاوزت الإفصاح الإلزامي بهدف إعلام مستخدمي المعلومات عن الجوانب الاستراتيجية والمستقبلية لعمليات الشركة لتقييم أنشطة الشركة على الوجه الصحيح.

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد المصادر الواردة فيها

ويعرف الباحثان الإفصاح الاختياري بأنها "تقديم المعلومات اضافية بطريقة الاختيارية من قبل الادارة الشركات بدون وجود اي مطلب القانوني بهدف تقليل وخفض التكلفة الراس المال نتيجة تقليل المخاطر وتقليل تكلفة العمليات".

2- أهمية الإفصاح الاختياري: (Importance of Voluntary Disclosure)

ان للإفصاح الاختياري أهمية كبيرة و التي يمكن توضيحها من خلال النقاط الآتية

- 1- هناك علاقة بين النظرية الاقتصادية والفكر المحاسبي الحديث، ذلك أن التوسع في الإفصاح يؤدي إلى انخفاض في تكاليف تباين المعلومات (مثل التكاليف التي يدفعها المستثمرون والمحللون الماليون) وهذه تعد أحد العناصر المكونة لتكلفة رأس المال في الشركات، إذن يمكن القول إن زيادة مستوى الإفصاح يؤدي إلى انخفاض محتمل في درجة تباين المعلومات التي لدى مديري الشركات من جهة والمساهمين والمستثمرين الحاليين والمتوقعين في أسهم الشركة (البائعين والمشتريين المحتملين لأسهم الشركة) من جهة أخرى (Verrecchia et al,2007:35).
- 2- التقليل من الفجوة المعلوماتية الحاصلة بين معدي التقرير المالي و مستخدميه بكافة اتجاهاتهم (Schuster,2006:3).
- 3- يوفر الإفصاح الطوعي معلومات ملائمة للقرارات التي تستخدم البيانات المحاسبية بالشكل الذي يمكنهم من التنبؤ في المتغيرات الرئيسية للشركة، مثل: قوتها الإلزامية، وقدرتها على الوفاء بالتزامات قصيرة أو طويلة الأجل (محمد، 2018:25).
- 4- تتمثل أهمية الإفصاح الاختياري في أنها تجعل التقرير السنوي انتقل من كونه معلومات متميزة ووحيدة تنشر حدث في التقارير السنوية ليصبح جزءا مهما في عملية إفصاح الشركة المستمر (الزنت، 2019:26).
- 5- توفير معلومات مهمة تسمى لمستخدمي القوائم والتقارير المالية بحال متغيرات ومؤشرات جديدة في عملية اتخاذ القرار (عودة، 2017:38).

ثانيا: التقارير الاستدامة Sustainability Reports

1- مفهوم التقارير الاستدامة (The concept of Sustainability Reports)

- تقارير الاستدامة تعد واحدة من المداخل المهمة للإفصاح الاختياري في سياق المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات. يتم إعداد هذه التقارير لتوفير معلومات شاملة وشفافة حول أداء الشركة المستدام ومساهمتها في التنمية المستدامة.
- وتتضمن المعلومات المشتملة في التقارير الاستدامة عادةً مجموعة واسعة من المواضيع المستدامة المهمة، مثل الأثر البيئي لعمليات الشركة وإدارة الموارد الطبيعية، والتأثير الاجتماعي للشركة على المجتمعات المحلية وحقوق العمال، وأنظمة الحوكمة والممارسات الأخلاقية.
- عن طريق تقديم هذه المعلومات، يتمكن الشركات من توفير صورة شاملة لأدائها المستدام ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية لجمهورها المستهدف، بما في ذلك المستثمرين والعملاء والموظفين وأصحاب المصلحة الأخرى. وتعتبر التقارير الاستدامة أداة هامة لتعزيز الشفافية والمساءلة وبناء الثقة بين الشركة وأصحاب المصلحة.
- بشكل عام، يمكن اعتبار التقارير الاستدامة كأداة فعالة للإفصاح الاختياري، حيث تساهم في زيادة الوعي والفهم بشأن التحديات البيئية والاجتماعية، وتعزز دور الشركات في تعزيز التنمية المستدامة. وقد عرف التقارير الاستدامة من قبل العديد من الباحثين والكتاب في هذا المجال، و يمكن توضيحها من خلال الجدول (2):

الجدول (2) تعريف التقارير الاستدامة على وفق الآراء الباحثين

ت	المصدر	التعريف
1	(shaer & Zaman, 2016:25)	يعتبر تقرير الاستدامة بمثابة الوسيلة التي تستخدمها الشركة لعرض المعلومات الكمية والنوعية عن الاداء الاجتماعي، الاداء الاقتصادي والاداء البيئي لها بغرض توضيح سياساتها تجاه تلك القضايا لأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة.
2	(KPMG, 2019:25)	أداة مستخدم في سد الفجوة المعلوماتية الناشئة عن مقص المعلومات التي توفرها الشركة وما يطلب أصحاب المصالح.
3	(GRI, 2020)	تقارير سنوية توفر معلومات مالية وغير مالية عن أنشطة الشركة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بهدف تقييم أداء الشركات على المدى الطويل ومساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات و تقدير المخاطر والفرص التي تواجهها و يساعد إعداد تقارير الاستدامة المؤسسات على قياس وفهم وتوصيل أدائها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ثم تحديد الاهداف وإدارة التغيير بشكل أكثر فاعلية.

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على المصادر الواردة فيها

وعليه فان التعريف الاجرائي للتقارير الاستدامة هو: ان التقارير الاستدامة (قدرة الشركات في عرض المعلومات للانشطة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية في قوائمها المالية بهدف تحقيق الهدف النهائي من خلال توافر الشفافية في معلومات لكل اصحاب المصالح).

2- اهمية التقارير الاستدامة Importance of Sustainability Reports

اشارت المبادرة العالمية للتقارير إلى أن عملية الافصاح عن الاستدامة تعد خطوة حيوية نحو تحقيق اقتصاد عالمي مستدام من خلال ما تقدم من تعزيز المساءلة الشركات عن الآثار المترتبة على أنشطتها الاقتصادية و البيئية و الاجتماعية ومن ثم مساهماتها – الايجابية أو السلبية – في تحقيق التنمية بالاضافة إلى تعزيز الثقة وسهولة تقاسم القيم التي يبنى عليها المجتمع لجعل أكثر تماسكا كما انها تتيح للحكومات تقييم مساهمة الشركات في التنمية الاقتصادية وفهم أكثر شمولاً للقضايا التي تم التعامل معها من قبل الأطراف الفاعلة و ترجع أهمية الافصاح عن تقارير الاستدامة إلى مايلي: (الصالح، 2019:33) و(عبد الله، 2018:45) و(فريد، 2016:66) و(قرني، 2014:154) و(فواد، 2014:88) و(يوسف، 2016:34) و(سليمان، 2017:38).

- 1- تعزيز السمعة الجيدة للشركات ورفع قيمة علاماتها التجارية: حيث إن الشركات التي تظهر التزاما عن مسؤوليتها في تقارير الاستدامة يؤدي إلى خفض الآثار السلبية على البيئة والمجتمع والاقتصاد. كما أن الامتثال للقواعد الاخلاقية والالتزام بمعايير التنمية المستدامة يساهم في بناء السمعة الجيدة من خلال إشراك أصحاب المصلحة في القرارات المعنية بدعم التنمية المستدامة. كذلك تحسين صورة الشركة لدى العاملين بها من خلال تشجيع ممارسات تهدف إلى جذب العاملين أو إبقائهم أو تحفيزهم.
- 2- الحد من عدم تماثل المعلومات بين أصحاب المصلحة: أن الافصاح عن تقارير التنمية المستدامة وتقديم معلومات الاستدامة لأطراف ذات العلاقة، يساهم في تحسين المنفعة وإظهار دقة المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية والحد من عدم تماثل المعلومات بين جماعات أصحاب المصلحة.
- 3- التقارير الاستدامة اهمية كبيرة متمثلة بتطوير رؤية واستراتيجية المنشأة الخاصة بالاستدامة وتحسين نظم الادارة والعمليات داخلية وتحديد الاهداف والمساهمة في خلق قيمة مالية للمنشأة فضلا عن زيادة ادراك وتحفيز العاملين وتحسين السمعة واكتساب الثقة والاحترام وزيادة وعي المستثمرين لقضايا الاستدامة ويساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية.
- 4- وترجع الاهمية اصدار تقارير الاستدامة الى مساهمتها في زيادة ولاء العاملين في شركات وجذب كل من المستثمرين والمقرضين والموظفين من ذوي الكفاءة والخبرة العالية.

3- أبعاد الاستدامة (Job embeddedness) Dimensions of

وهناك ثلاثة أبعاد للاستدامة وهي:

- 1- البعد البيئي: ويشمل هذا البعد تأثير الوحدات الاقتصادية على النظم الطبيعية المتمثلة في الارض والهواء والماء والانظمة البيئية، ويهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية وحمايتها وسلامتها من التلوث، لذلك من الضروري إدراك الارتباط بين ادارة الموارد البشرية والطبيعية لأن فهم العلاقة بين البشر والموارد الطبيعية سيمكن المدراء من اتخاذ أفضل القرارات بشأن استخدام هذه الموارد. ويغطي هذا البعد عناصر المدخلات المتمثلة بالطاقة والمياه وتأثيرها على المخرجات المتمثلة بالانبعاثات والنفايات السائلة والصلبة (محسين وآخرون، 2020:773) و(وهذان وعبدالرحمن، 2022: 1586).
- 2- البعد الاجتماعي: يتعلق هذا البعد بتأثير الوحدة على الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها، ويهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الموارد الاقتصادية أو الطبيعية، ومن ثم تقديم الخدمات الاجتماعية مثل الرعاية الصحية والتعليم للمحتاجين، والقضاء على البطالة والفقر وتنمية العلاقات بين الوحدة من جهة واصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين من جهة أخرى، فهو يمثل البعد الانساني الذي يجعل النمو وسيلة للتكامل الاجتماعي لأنه يهتم بحق الإنسان للعيش في بيئة صحية ونظيفة يمارس فيها جميع الأنشطة مع ضمان حقه في كافة الخدمات البيئية والاجتماعية والموارد الطبيعية ويستثمرها بطرق تلبي احتياجاته الاساسية والمكملة لتحسين المستوى المعيشي له، دون المساس أو التأثير على حقوق الأجيال القادمة. (ابراهيم، 2016:11) و(2005:1، Grosskuth & Rotmans).
- 3- البعد الاقتصادي: الذي هدف إلى قياس تأثيرات الشركة المباشرة وغير المباشرة على الظروف الاقتصادية لاصحاب المصالح وذلك من خلال حسن استغلال الموارد وتوجيهها بما يحقق التنمية المستدامة على مستوى المنشآت والتي تنعكس على المستوي القومي (عبدالفتاح، 2019: 24) و(شرف، 2017:13).

ثالثاً: المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية Informational Content of Financial Reports

ان التقارير المالية هي تقارير توفر معلومات حول أداء ووضعية مالية الشركة، وتعد أداة أساسية للإفصاح عن النتائج المالية والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالشركة. ومن جهة أخرى، تقارير الاستدامة تهدف إلى إفصاح الشركات عن أدائها المستدام ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.

مفهوم التقارير المالية The Concept of Financial Reports

هنا وينظر للتقارير المالية على إنها مسئولية إدارة الشركات، وأنها جزء من منظومة الإفصاح المالي، وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملاك، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي، و الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم، هذا ويمكن أن تشمل منظومة الإفصاح المالي أيضاً جداول ومعلومات إضافية مرافقة ومبينة على القوائم المالية أو مشتقة منها ومن المتوقع أن تقرأ معها.

التقارير العامة: تعتمد على المعايير المحاسبية والتقارير الدولية المعتمدة وتهدف إلى توفير معلومات مالية مفصلة وشاملة لجميع الأطراف المعنية بالشركة. أحد أهم التقارير العامة هي تقارير القوائم المالية والإيضاحات المرفقة التي تعكس الحالة المالية والنتائج المالية للشركة. (عبد العزيز، 2020: 60، 2308-6) (حجاج، 2022: 87)

وقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول تعريف التقارير المالية، ويهدف توضيح هذه التعاريف تم عرض الجدول الذي يتضمن الإشارة إلى تعريف التقارير المالية حسب آراء عدد من الكتاب والباحثين ويمكن توضيحها من خلال الجدول (3):

الجدول (3) بعض تعاريف التقارير المالية على وفق الآراء الباحثين

ت	الباحث والسنة ورقم الصفحة	التعريف
1	(زكريا، 2014: 45)	فالتقارير المالية هي المخرج النهائي للعمل المحاسبي، والذي تعرض بموجبه الشركة معلومات مالية للمستخدمين الخارجيين، و تكون مفيدة بشكل رئيسي للمستثمرين الحاليين و المحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للشركة.
2	(قادري وآخرون، 2021: 44)	عرفت التقارير المالية بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي ولاداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات.

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على المصادر الواردة فيها

مما سبق من تعاريف حول تقارير المالية يوضع تعريف من قبل الباحثان ان التقارير المالية هي (تقديم البيانات المالية من قبل الادارة الشركة بهدف عرض الوضع المالي لاصحاب المصالح داخل وخارج الشركة بهدف مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم).

المبحث الثالث: الجانب العملي

اولا: وصف المجتمع وعينة البحث

1- وصف مجتمع البحث

تمثل الشركات الصناعية ميدانا مبحثا للبحث الحالي، و يعد تحديد مجتمع البحث من المحاور المهمة التي تسهم أسهاما مباشرا في نجاح او فشل البحث، إذ على أساسه تتشكل متغيراتها وتتضح أهدافها ما يتطلب اعتماد الدقة في تحديد، ويتمثل مجتمع البحث في اعضاء (المحاسبين، المدققون الداخليون، مدراء الحسابات و مديرون ماليون) في الشركات الصناعية في مدينة السلیمانیة والبالغ عددهم (157) فردا في (12) شركات الصناعية في مدينة السلیمانیة.

2- وصف الأفراد المبحوثين

فيما يخص عينة البحث، فإن تحديد حجمها يعد خطوة حاسمة وصعبة في عملية تصميم البحوث، حيث إن عدم الملاءمة والكفاية والافراط في تحديد حجم العينة لايزال له الكثير من التأثير في جودة ودقة نتائج الدراسات والبحوث. لذلك فإن تحديد حجم العينة الكافي والملائم خطوة جوهرية تحتاج ان يأخذها الباحثان في الحسبان في مراحل مبكرة من عملية تصميم البحث. لجأت البحث الحالي إلى اعتماد العينة العشوائية البسيطة في اختيار عينة البحث. وتمثلت الأفراد المبحوثين في (157) من الموظفين العاملين في الشركات الصناعية بدرجات وظيفية التالية (المحاسبين، المدققون الداخليون، مدراء الحسابات و مديرون ماليون)، في مدينة السلیمانیة. فضل عن ذلك إن الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة يتضمن (البعد البيئي والبعد الاجتماعي)، ويعرض الجدول رقم (4) الاستثمارات الموزعة بصورة مباشرة في الشركات الصناعية عينة الدراسة وصفا تفصيلا للأفراد المبحوثين.

الجدول رقم (4) إجمالي الاستثمارات النهائية والموزعة بصورة مباشرة على الشركات الصناعية عينة البحث

رقم	الشركات الصناعية	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل
1	لافارج لانتاج الاسمنت	16	14	13
2	ماس لانتاج الاسمنت	15	14	12
3	الكاسن لانتاج الاسمنت	13	11	10
4	ازادي لصناعة هياكل الحديدية الغلونة	12	9	9
5	الفا ستيل لصناعة هياكل الحديدية	14	13	11
6	طاسلوجة لانتاج الاسمنت	16	12	10
7	ايكو سيم لتدوير النفايات	13	13	11
8	سوبر ستيل صناعة هياكل الحديدية	11	14	11
9	ايرالكس لاعادة تصنيع اطباق الامنيوم	9	9	9
10	أسو لانتاج طابوق الاحمر	15	13	11
11	دلنا لانتاج الاسمنت	13	12	9
12	سيتي ستيل لصناعة هياكل الحديدية	10	10	9
المجموع		157	144	125

المصدر/ من إعداد الباحثان

يتبين من خلال الجدول (4) أن عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل (125) والداخلية في عملية التحليل الاحصائي. اما الباحثان ومن اجل الحصول على هذه العينة وضمان مشاركة اغلبية موظفين العاملين في الشركات الصناعية المبحوثة وبدرجات وظيفية الاتية(المحاسبين، المدققون الداخليون، مدراء الحسابات و مديرون مالييون) فقد قاموا بتوزيع (157) استبانة بصورة مباشرة، وبعد المتابعة الدقيقة، تم استرجاع فقط (144) استبانة، ولكن بعد التدقيق تم استبعاد(19) استبانات غير صالحة للتحليل الاحصائي، لتبقى فقط (125) استبانة صالحة للتحليل، لذا فان عينة البحث تمثلت في (125) فردا.

3- أساليب جمع البيانات والمعلومات: اعتمد البحث أكثر من أسلوب لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث وفقاً للأساليب الآتية:

- 1- الجانب النظري:** اعتمد الباحثان في تغطية الجانب النظري على العديد من المراجع العلمية العربية منها والأجنبية التي شملت (الدوريات والرسائل والاطاريح الجامعية والبحوث العلمية) ذات الصلة بموضوع البحث.
- 2- الجانب الميداني:** لاستكمال الجانب العملي اعتمد الباحثان للحصول على البيانات المطلوبة لانجاز هذا البحث على الاستبانة (الملحق رقم 1) كأداة رئيسة المعتمدة في هذا البحث لجمع البيانات، والمعلومات الخاصة بمتغيرات البحث(الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية).

4- وصف المعلومات الشخصية لعينة البحث

1- المؤهل العلمي

جدول (5) " توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي "

الفئة	العدد	النسبة المئوية
دبلوم	10	8.0
بكالوريوس	90	72.0
ماجستير	17	14
دكتورا	8	6
المجموع	125	100.0

المؤهل العلمي: خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي: توزعت عينة الدراسة في المؤهل العلمي الى اربعة انواع , أن عدد أفراد عينة الدراسة الذين المؤهل العلمي بكالوريوس (90) فرداً بنسبة (72.0%) بينما كان عدد أفراد عينة الدراسة الحاصلين على درجة الماجستير (17) فرداً بنسبة (13.6%) واخيرا عدد افراد الحاصلين على شهادة دكتورا (8) فردا بنسبة (6.4%).

2- الدرجة الوظيفية

جدول (6) " توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للدرجة الوظيفية "

الفئة	العدد	النسبة المئوية
مدير المالي	11	8.8
مدير الحسابات	14	11.2
مدقق داخلي	29	23.2
محاسب	71	56.8
المجموع	125	100.0

الدرجة الوظيفية: تشير بيانات الجدول (6) الى الدرجة الوظيفية لعينة الدراسة، حيث يتبين منه ما يلي: و نلاحظ من الجدول أن درجة الوظيفية (محاسب) من عينة الدراسة جاءت في المرتبة الأولى وبما نسبته (56.8%)، وفي المرتبة الثانية جاءت درجة الوظيفية (مدقق داخلي) بنسبة (23.2%)، وفي المرتبة الثالثة جاءت درجة الوظيفية (مدير الحسابات) بنسبة (11.2%)، وفي المرتبة الاخيرة جاءت درجة الوظيفية (المدير المالي) بنسبة (8.8%).

3- عدد سنوات الخدمة

جدول (7) " توزيع أفراد عينة الدراسة سنوات الخدمة "

الفئة	العدد	النسبة المئوية
1-9 سنوات	22	17.6
10-19 سنوات	70	56.0
20-29 سنوات	33	26.4
30 فأكثر	0	0.0
المجموع	125	100.0

عدد سنوات الخدمة: تشير بيانات الجدول (7) الى عدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة، حيث يتبين منه ما يلي: و نلاحظ من الجدول أن عدد سنوات الخبرة (10-19 سنوات) من عينة الدراسة جاءت في المرتبة الأولى وبما نسبته (56%)، وفي المرتبة الثانية جاءت سنوات الخبرة (20-29 سنوات) بنسبة (26.4%)، وفي المرتبة الثالثة جاءت سنوات الخبرة (1-9 سنوات) بنسبة (17.6%).

ثانيا: وصف وتشخيص متغيرات البحث

يشتمل هذه الفقرة عرض البيانات وتحليلها مع نتائج، التي اظهرتها استمارات الاستبانة من خلال تحليل اراء عينة المبحوثين واستجاباتهم من مجتمع البحث المتمثل في الشركات الصناعية في محافظة السليمانية حول متغيرات البحث، إذ يهدف هذه الفقرة الى معرفة مستوى متغيرات البحث المتمثلة في (الافصاح الاختياري، المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) و ابعاد المتغير المستقل (البيئي و الاجتماعي) وايضا متغيرات الفرعية لمتغير التابع (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية).

وقد استخدم الباحثان لهذا الغرض مقياس (Likert) الخماسي الذي يتوزع من اعلى وزن له (5) درجات لتمثل حقل الاجابة (اتفق تماما) الى اوطأ وزن له والذي اعطي له (1) درجة واحدة لتمثل حقل الاجابة (لا اتفق تماما) وبينهما ثلاثة اوزان اخرى (-2 3-4) لتمثل حقول الاجابة (اتفق – محايد – لا اتفق) على التوالي، ويتم ذلك من خلال استعمال الحد الادنى والاعلى للاستجابة لإيجاد الوسط الفرضي $\{ (5+2+3+4+1)/5=3 \}$ ، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، إذ إن كل بُعد يحصل على وسط حسابي افتراضي اقل من (3) فهو مرفوض.

تم تحليل الاجابات بشأن فقرات الاستبانة باستخدام التحليلات الاحصائية كالتوزيعات التكرارية والنسب المئوية ومتوسط الحسابي الموزون والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لكل من متغيرات باستخدام برنامج (SPSS V24) لوصف مستويات توفر المتغيرات البحث.

الجدول رقم (8) المستويات التقديرية لوصف الاراء

ت	قيمة الوسط الحسابي	التقدير
1	1.8 – 1	ضعيف جداً
2	2.6 – 1.8	ضعيف
3	3.4 – 2.6	متوسط
4	4.2 – 3.4	عالي
5	5 – 4.2	عالي جداً

اولا: عرض النتائج المتعلقة بالمحور الاول ابعاد المتغير المستقل "الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة "

تتضمن هذه المتغير وبعديها (البيئي و الاجتماعي) (20) فقرة المتمثلة ب (X) وفيما يلي عرض وتحليل النتائج لكل بعد بشكل منفصل:

1- (العناصر البيئية-البعد البيئي)

تتضمن هذا البعد (10) فقرات من (X1-X10)

جدول (9) وصف المتغيرات (العناصر البيئية)

النتيجة	اهمية النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	العناصر البيئية-(البعد البيئي)
Results	RI	S. D	Mean	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	
اتفق	79.84	1.03	3.99	43	55	15	7	5	X1
				34.40	44.00	12.00	5.60	4.00	
اتفق	76.00	1.14	3.80	38	50	18	12	7	X2
				30.40	40.00	14.40	9.60	5.60	
اتفق	77.44	1.11	3.87	42	46	22	9	6	X3
				33.60	36.80	17.60	7.20	4.80	
اتفق	71.20	1.24	3.56	34	38	27	16	10	X4
				27.20	30.40	21.60	12.80	8.00	
اتفق	68.64	1.34	3.43	31	42	17	20	15	X5
				24.80	33.60	13.60	16.00	12.00	
محايد	67.36	1.29	3.37	31	29	33	19	13	X6
				24.80	23.20	26.40	15.20	10.40	
اتفق	71.52	1.36	3.58	43	31	17	23	11	X7
				34.40	24.80	13.60	18.40	8.80	
اتفق	68.32	1.39	3.42	37	29	24	19	16	X8
				29.60	23.20	19.20	15.20	12.80	
اتفق	73.92	1.27	3.70	42	38	19	17	9	X9
				33.60	30.40	15.20	13.60	7.20	
اتفق	72.48	1.15	3.62	32	43	28	15	7	X10
				25.60	34.40	22.40	12.00	5.60	
اتفق	72.67	1.23	3.63	373	401	220	157	99	التكرار الكلي
				29.84	32.08	17.60	12.56	7.92	معدل النسبة المئوية

من خلال عرض نتائج اجابات أفراد عينة البحث حول المتغير (العناصر البيئية-البعد البيئي): يتضح من الجدول (9) أن إجمالي المتوسط الحسابي المرجح للبعد (العناصر البيئية-البعد البيئي) بلغ (3.63)، بانحراف معياري قدره (1.23)، وبلغت الأهمية النسبية (72.67٪) حيث بلغت معامل الاتفاق لهذا البعد (61.92٪) وهذه النسبة جيدة ومعامل الاختلاف (20.48٪). إضافة إلى ذلك بلغت النسبة الإجمالية للأشخاص الذين أجابوا بـ (اتفق بشدة) إلى (29.84٪) والذين كانوا (اتفق) بنسبة (32.08٪) والذين كانوا (محايد) (17.6٪) والذين كانوا (لا اتفق) بنسبة (12.56٪) وكانوا (لا اتفق بشدة) بنسبة (7.92٪).

وهذا يعني توفر (البعد البيئي) في عينة المستجيبين، ومن ابرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا البعد كانت (X1) حيث تشير الى ان معامل الاتفاق جاءت بنسبة (78.40٪) ومعامل الاختلاف (9.60٪) من المستجيبين يؤكدون على ان الشركات الصناعية تتبع (التقويم البيئي كجزء من استراتيجيات الشركة تتضمن دراسة جدوى المشروع للبعد البيئي لنشاط الشركة) اذ بلغ الوسط الحسابي (3.99)، و انحراف المعياري بلغ (1.03) والاهمية النسبية بلغ (79.84٪).

اما ادنى وسط الحسابي كانت من نصيب الفقرة (X6) حيث بلغ (3.37) بانحراف معياري (1.29) مما يدل ان المستجيبين موافقون بدرجة وسيطة عن محتوى هذه الفقرة، وان الشركات الصناعية لا تقوم الشركة باحتساب المياه و النفائات السائلة وتعامل

معها كمــــــــــــورد مشترك مثل سحب و تصريف المياه والاثار المتعلقة بها على الانشطة الشركة واستهلاكها)، اذ بلغ معامل الاتفاق على هذا الفقرة بنسبة (48٪) ومعامل الاختلاف (25.60٪) والاهمية النسبية بلغ(67.36٪) .

2- (العناصر الاجتماعية – البعد الاجتماعي):

تتضمن هذا البعد (10) فقرات من (X1-X10)

جدول (10) وصف المتغيرات (العناصر الاجتماعية)

النتيجة	اهمية النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	العناصر الاجتماعية-البعد (الاجتماعي)
Results	RI	S.D	Mean	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	
اتفق	70.08	1.22	3.50	26	50	21	17	11	X1
				20.80	40.00	16.80	13.60	8.80	
محايد	65.92	1.37	3.30	32	28	26	23	16	X2
				25.60	22.40	20.80	18.40	12.80	
اتفق	71.68	1.30	3.58	39	33	27	14	12	X3
				31.20	26.40	21.60	11.20	9.60	
اتفق	68.80	1.31	3.44	28	47	17	18	15	X4
				22.40	37.60	13.60	14.40	12.00	
اتفق	71.20	1.29	3.56	38	33	25	19	10	X5
				30.40	26.40	20.00	15.20	8.00	
محايد	67.20	1.29	3.36	25	42	28	13	17	X6
				20.00	33.60	22.40	10.40	13.60	
اتفق	74.72	1.25	3.74	44	36	21	16	8	X7
				35.20	28.80	16.80	12.80	6.40	
اتفق	68.48	1.27	3.42	30	34	33	15	13	X8
				24.00	27.20	26.40	12.00	10.40	
اتفق	74.56	1.32	3.73	48	31	22	12	12	X9
				38.40	24.80	17.60	9.60	9.60	
اتفق	69.44	1.41	3.47	41	27	24	16	17	X10
				32.80	21.60	19.20	12.80	13.60	
اتفق	70.21	1.30	3.51	351	361	244	163	131	التكرار الكلي
				28.08	28.88	19.52	13.04	10.48	معدل النسبة المئوية

من خلال عرض نتائج اجابات أفراد عينة البحث حول المتغير (العناصر الاجتماعية-البعد الاجتماعي): يتضح من الجدول (10) أن إجمالي المتوسط الحسابي المرجح للبعد (العناصر الاجتماعية-البعد الاجتماعي) بلغ (3.51)، بانحراف معياري قدره (1.30)، وبلغت الأهمية النسبية (70.21٪) حيث بلغت معامل الاتفاق لهذا البعد (56.96٪) وهذه نسبة جيدة ومعامل الاختلاف (23.52٪). إضافة إلى ذلك بلغت النسبة الإجمالية للأشخاص الذين أجابوا ب (اتفق بشدة) إلى (28.08٪) والذين كانوا (اتفق) بنسبة (28.88٪) والذين كانوا (محايد) (19.52٪) والذين كانوا (لا اتفق) بنسبة (13.04٪) وكانوا (لا اتفق بشدة) بنسبة (10.48٪).

وهذا يعني توفر (البعد الاجتماعي) في عينة المستجيبين، ومن ابرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا البعد كانت (X7) حيث تشير الى ان معامل الاتفاق جاءت بنسبة (64٪) ومعامل الاختلاف (19.20٪) من المستجيبين يؤكدون على ان الشركات الصناعية تقوم بمتابعة القضايا التي سجلت على الشركة لعدم الامتثال سلامة المنتجات و مكافحة الغش التجاري مع الامتثال الاجتماعي

والاقتصادي والقيمة النقدية الاجمالية للغرامات لعدم التزام للقوانين في المجال الاجتماعي الاقتصادي)، اذ بلغ الوسط الحسابي (3.74)، وانحراف المعياري بلغ (1.25) والاهمية النسبية بلغ (74.72%).

اما ادنى وسط الحسابي كانت من نصيب الفقرة (X2) حيث بلغ (3.30) بانحراف معياري (1.37) مما يدل ان المستجيبين موافقون بدرجة بسيطة عن محتوى هذه الفقرة، وان الشركات الصناعية لا تقوم ادارة الشركة بتنظيم العلاقة بين العاملين والإدارة خلال المدة الزمنية المتفق عليها بين الادارة والعمال لتغيرات التي تطرأ على عملية التشغيل أو ابلاغ الجهات الحكومية بالتغيرات الكبيرة في الشركة)، اذ بلغ معامل الاتفاق على هذا الفقرة بنسبة (48%) ومعامل الاختلاف (31.20%) والاهمية النسبية بلغ (65.92%) لذا على الشركات الصناعية تركيز على هذه الفقرة و تحسينها.

ونستنتج من جداول (9-10) بأن الشركات الصناعية المبحوثة لديها القدرة على الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة المتغير المستقل بشكل كلي وبعديها (البيئي والاجتماعي) بشكل منفصل لكل بعد ويؤكد على ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.57) والانحراف المعياري (1.27) ونسبة الاتفاق (59.44%) حيث بلغ الاهمية النسبية (71.44%). وجدول رقم (11) توضح ترتيب النتائج المتعلقة بابعاد المتغير المستقل "الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة بشكل كلي:

جدول رقم (11) ترتيب نتائج المتعلقة بابعاد الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة

الترتيب	معامل الاتفاق	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عدد الفقرات	الافصاح عن تقارير الاستدامة
1	61.92%	72.67%	1.23	3.63	10	البعد البيئي
2	56.96%	70.21%	1.30	3.51	10	البعد الاجتماعي
	59.44%	71.44%	1.27	3.57	20	الكل

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية SPSSV24.

حيث يتضح من جدول رقم (11) ان (البعد البيئي) جاء بمرتبة الاولى وباعلى وسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.63) وبانحراف معياري (1.23) ومعامل الاتفاق (61.92%) واهمية نسبية بالغة (72.67%) يليها (البعد الاجتماعي) بوسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.51) وبانحراف معياري (1.30) ومعامل الاتفاق (56.96%) واهمية نسبية بالغة (70.21%)، وبهذا وصل الباحثان للتساؤل الاتي والذي ينص على (هل تمتلك العينة المبحوثة تصورا كافيا عن الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و ابعادها؟).

ثانيا: عرض النتائج المتعلقة بالمحور الثاني انواع القوائم المالية للمتغير التابع "المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"

تتضمن هذه المتغير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الخاصة بانواع القوائم المالية التي تتضمنها هذا المحور اي المتغير التابع (27) فقرة المتمثلة ب (Y) وفيما يلي عرض وتحليل النتائج لكل قائمة المالية بشكل منفصل:

1- قائمة المركز المالي

تتضمن هذه القائمة المالية (10) فقرات (Y1-Y10)

جدول (12) وصف المتغيرات (قائمة المركز المالي)

النتيجة	اهمية النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	قائمة المركز المالي
Results	RI	S.D	Mean	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	
محايد	67.20	1.34	3.36	30	36	24	19	16	Y1
				24.00	28.80	19.20	15.20	12.80	
اتفق	72.64	1.37	3.63	44	35	16	16	14	Y2
				35.20	28.00	12.80	12.80	11.20	
محايد	66.56	1.43	3.33	35	29	23	18	20	Y3
				28.00	23.20	18.40	14.40	16.00	
اتفق	73.60	1.31	3.68	45	31	25	12	12	Y4
				36.00	24.80	20.00	9.60	9.60	
اتفق	72.48	1.37	3.62	46	26	28	10	15	Y5
				36.80	20.80	22.40	8.00	12.00	
محايد	67.68	1.36	3.38	29	42	21	14	19	Y6
				23.20	33.60	16.80	11.20	15.20	
اتفق	67.84	1.36	3.39	32	37	20	20	16	Y7
				25.60	29.60	16.00	16.00	12.80	
اتفق	70.40	1.31	3.52	35	36	28	11	15	Y8
				28.00	28.80	22.40	8.80	12.00	
تفق	70.65	1.26	3.53	30	46	20	16	12	Y9
				24.19	37.10	16.13	12.90	9.68	
اتفق	68.32	1.19	3.42	25	40	31	20	9	Y10
				20.00	32.00	24.80	16.00	7.20	
اتفق	69.92	1.32	3.50	351	358	236	156	148	التكرار الكلي
				28.08	28.64	18.88	12.48	11.84	معدل النسبة المئوية

قائمة المركز المالي: عرض نتائج اجابات أفراد عينة البحث حول المتغير (قائمة المركز المالي): يتضح من الجدول (12) أن إجمالي المتوسط الحسابي المرجح للبعد (قائمة المركز المالي) بلغ (3.50)، بانحراف معياري قدره (1.32)، وبلغت الأهمية النسبية (69.92٪). إضافة إلى ذلك بلغت النسبة الإجمالية للأشخاص الذين أجابوا ب (اتفق بشدة) إلى (28.08٪) والذين كانوا (اتفق) بنسبة (28.64٪) والذين كانوا (محايد) (18.88٪) والذين كانوا (لا اتفق) من قبل (12.48٪) وكانوا (لا اتفق بشدة) بنسبة (11.84٪).

يتضح من الجدول أن من أكثر الفقرات التي تدعم هذا البعد (قائمة المركز المالي) (Y4) و (Y2) قد حصلت على أعلى نسبة، حيث أن المتوسط الحسابي الموزون هو (3.66)، و الانحراف المعياري (1.34) و الأهمية النسبية (73.12٪) حيث بلغ المعامل الاتفاق للفقرتين (62٪) ومعامل الاختلاف (21.60٪)، حيث تنص فقرة (Y4) على ان ادارة الشركات الصناعية (تعمل على زيادة في تحسين طرق و السياسات الخاصة بالمخزون بكافة انواعها (مواد اولية، انتاج تحت التشغيل، انتاج التام و مواد الاحتياطية) التي تؤثر على زيادة ارباح وتقليل الالتزامات الضريبية) و فقرة (Y2) تنص على ان ادارة الشركات الصناعية (تعمل على زيادة في شراء الاسهم والسندات بهدف حفظها مدة اكثر من سنة اي تحسين الاستثمارات طويلة الاجل).

اما ادنى وسط الحسابي كانت من نصيب فقرة (Y3) حيث بلغ (3.33) و الانحراف المعياري (1.43) و الأهمية النسبية (66.56٪) ومعامل الاتفاق (51.20٪) مع معامل الاختلاف (30.40٪) اتي تنص الفقرة على ان ادارة الشركات الصناعية (تعمل على تحسين طرق استرداد المبالغ التي هي تعتبر حقوق الشركة لدى الغير تساعد في زيادة السيطرة على الاصول المتداولة) ويتضح ان القيمة مقبولة لان الوسط الحسابي اكثر من (3) وهذا يدل على ان المبحوثين موافقون على محتوى هذه الفقرة لكنها نالت على ادنى قيمة بين الفقرات.

2- قائمة الدخل

تتضمن هذه القائمة المالية (8) فقرات (Y1-Y8)

جدول (13) وصف المتغيرات (قائمة الدخل)

قائمة الدخل	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	اهمية النسبي	النتيجة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	Mean	S.D	RI	Results
	%	%	%	%	%				
Y1	15	17	22	32	39	3.50	1.37	70.08	اتفق
	12.00	13.60	17.60	25.60	31.20				
Y2	13	24	23	29	36	3.41	1.36	68.16	اتفق
	10.40	19.20	18.40	23.20	28.80				
Y3	10	15	19	50	31	3.62	1.21	72.32	اتفق
	8.00	12.00	15.20	40.00	24.80				
Y4	12	19	17	39	38	3.58	1.32	71.52	اتفق
	9.60	15.20	13.60	31.20	30.40				
Y5	14	20	23	35	33	3.42	1.33	68.48	اتفق
	11.20	16.00	18.40	28.00	26.40				
Y6	15	15	22	36	37	3.52	1.35	70.40	اتفق
	12.00	12.00	17.60	28.80	29.60				
Y7	9	19	29	43	25	3.45	1.18	68.96	اتفق
	7.20	15.20	23.20	34.40	20.00				
Y8	12	20	26	30	37	3.48	1.32	69.60	اتفق
	9.60	16.00	20.80	24.00	29.60				
التكرار الكلي	100	149	181	294	276	3.50	1.31	69.94	اتفق
معدل النسبة المئوية	10.00	14.90	18.10	29.40	27.60				

قائمة الدخل: عرض نتائج اجابات أفراد عينة البحث حول المتغير (قائمة الدخل): يتضح من الجدول (13) أن إجمالي المتوسط الحسابي المرجح للبعد (قائمة الدخل) بلغ (3.93)، بانحراف معياري قدره (0.85)، وبلغت الأهمية النسبية (78.58٪). إضافة إلى ذلك بلغت النسبة الإجمالية للأشخاص الذين أجابوا بـ (اتفق بشدة) إلى (23.71٪) والذين كانوا (اتفق) بنسبة (53.14٪) والذين كانوا (محايد) (17.28٪) والذين كانوا (لا اتفق) من قبل (4.10٪) وكانوا (لا اتفق بشدة) بنسبة (1.77٪).

يتضح من الجدول أن من اكثر الفقرات التي تدعم هذا البعد (قائمة الدخل) (Y3) و (Y4) قد حصلت على أعلى نسبة، حيث أن المتوسط الحسابي الموزون هو (3.60)، و الانحراف المعياري (1.26) و الأهمية النسبية (71.92٪) حيث بلغ المعامل الاتفاق للفقرتين (63.20٪) ومعامل الاختلاف (22.40٪)، حيث تنص فقرة (Y3) على ان ادارة الشركات الصناعية (على زيادة في الفوائد الدائنة التي تستلمها الشركة من البنوك و تحسين الاستفادة منها) و فقرة (Y2) تنص على ان ادارة الشركات الصناعية (تقوم بتحسين السيطرة على المصروفات التي تتحملها او تدفعها الشركة بغرض حصول على الايرادات في المقابل كمصروفات الادارية والتسويقية).

اما ادنى وسط الحسابي كانت من نصيب فقرة (Y2) حيث بلغ (3.41) و الانحراف المعياري (1.36) و الأهمية النسبية (68.16٪) ومعامل الاتفاق (52٪) مع معامل الاختلاف (30.40٪) التي تنص الفقرة على ان الشركات الصناعية (تقوم بتحسين قيمة الإيرادات الأخرى المتنوعة التي تحصل عليها الشركة من نشاط غير العادي اي إيرادات العرضية او استلام دين تم اعدامها من قبل). ويتضح ان القيمة مقبولة لان الوسط الحسابي اكثر من (3) وهذا يدل على ان المبحوثين موافقون على محتوى هذه الفقرة لكنها نالت على ادنى قيمة بين الفقرات.

3- قائمة التدفقات النقدية

تتضمن هذه القائمة المالية (9) فقرات (Y1-Y9)

جدول (14) وصف المتغيرات (قائمة التدفقات النقدية)

النتيجة	اهمية النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	قائمة التدفقات النقدية
Results	RI	S.D	Mean	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	التكرار %	
اتفق	71.68	1.22	3.58	33	42	24	17	9	Y1
				26.40	33.60	19.20	13.60	7.20	
اتفق	68.96	1.38	3.45	38	31	19	23	14	Y2
				30.40	24.80	15.20	18.40	11.20	
اتفق	73.44	1.19	3.67	34	47	22	13	9	Y3
				27.20	37.60	17.60	10.40	7.20	
اتفق	72.00	1.28	3.60	39	33	28	14	11	Y4
				31.20	26.40	22.40	11.20	8.80	
اتفق	71.04	1.33	3.55	38	36	21	17	13	Y5
				30.40	28.80	16.80	13.60	10.40	
اتفق	69.44	1.42	3.47	40	32	17	19	17	Y6
				32.00	25.60	13.60	15.20	13.60	
اتفق	68.80	1.30	3.44	33	34	25	21	12	Y7
				26.40	27.20	20.00	16.80	9.60	
اتفق	73.92	1.27	3.70	42	38	20	15	10	Y8
				33.60	30.40	16.00	12.00	8.00	
اتفق	68.64	1.25	3.43	29	38	27	20	11	Y9
				23.20	30.40	21.60	16.00	8.80	
اتفق	70.88	1.29	3.54	326	331	203	159	106	التكرار الكلي
				28.98	29.42	18.04	14.13	9.42	معدل النسبة المئوية

قائمة التدفقات النقدية: عرض نتائج اجابات أفراد عينة البحث حول المتغير (قائمة التدفقات النقدية): يتضح من الجدول (14) أن إجمالي المتوسط الحسابي المرجح للبعد (قائمة التدفقات النقدية) بلغ (3.54)، بانحراف معياري قدره (1.29)، وبلغت الأهمية النسبية (70.88٪). إضافة إلى ذلك بلغت النسبة الإجمالية للأشخاص الذين أجابوا بـ (اتفق بشدة) إلى (28.98٪) والذين كانوا (اتفق) بنسبة (29.42٪) والذين كانوا (محايد) (18.04٪) والذين كانوا (لا اتفق) من قبل (14.13٪) وكانوا (لا اتفق بشدة) بنسبة (9.42٪).

ونستنتج من جداول (12-13-14) بأن الشركات الصناعية المبحوثة لديها تصور كافي عن تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) بشكل كلي و لكل نوع من انواع القوائم المالية بشكل منفصل ويؤكد على ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.51) والانحراف المعياري (1.31) و نسبة الاتفاق (57.37٪) حيث بلغ الأهمية النسبية (70.25٪). وجدول رقم (15) توضح ترتيب النتائج المتعلقة بابعاد المتغير التابع "المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" بشكل كلي:

جدول رقم (15) ترتيب نتائج المتعلقة انواع (القوائم المالية) لمتغير التابع المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

الترتيب	معامل الاتفاق	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عدد الفقرات	انواع القوائم المالية خاصة بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية
3	56.72%	69.92%	1.32	3.50	10	قائمة المركز المالي
2	57%	69.94%	1.31	3.50	8	قائمة الدخل
1	58.4%	70.88%	1.29	3.54	9	قائمة التدفقات النقدية
	57.37%	70.25%	1.31	3.51	27	الكلية

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية SPSSV24.

حيث يتضح من جدول رقم (15) ان (قائمة التدفقات النقدية) جاء بمرتبة الاولى وسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.54) وبالاخراف معياري (1.29) ومعامل الاتفاق (58.4%) واهمية نسبية بالغة (70.88%) ثم (قائمة الدخل) بالمرتبة الثاني بوسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.50) وبالاخراف معياري (1.31) ومعامل الاتفاق (57%) واهمية نسبية بالغة (69.94%) ويليهما بالمرتبة الثالثة والاخيرة (قائمة المركز المالي) بوسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.50) وبالاخراف معياري (1.32) ومعامل الاتفاق (56.72%) واهمية نسبية بالغة (69.92%)، وبهذا وصل الباحث التساؤل الثاني والذي ينص على (هل تمتلك العينة المبحوثة تصورا كافيا عن تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية و قوائمه الثلاثة؟).

ثالثا: اختبار الفرضيات البحث

1- اختبار الفرضية الرئيسية الاولى: "يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"

نستعرض في الفقرة الحالية نتائج تحليل علاقات الارتباط بين متغير المستقل "الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة" والمتغير التابع "المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" والتي كانت نتيجتها معروضة في الجدول (16) كالاتي: تشير الفرضية الرئيسية الاولى إلى انه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية". ومن خلال الجدول (16) يلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين متغير الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية يساوي (0.892) عند مستوى معنوي (0.05) إذ بلغ قيمته (0.00) ومن خلال مقارنة القيمة المعنوية نرى بان قيمته اقل من (0.05) وهذا يعني انه دالة احصائيا ويوجد ارتباط بين متغيري البحث، وهذا يؤكد قبول الفرضية الرئيسية الاولى.

جدول رقم (16) علاقة بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

المتغيرات	المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية		
	الارتباط	الدالة الاحصائية Sig.	العينة
الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة	0.892	0.000	125

وقد تفرعت عن هذه الفرضية الرئيسية الاولى فرضيتين فرعيتين:

أ- الفرض الفرعي الاول لفرضية الرئيسية الاولى: "يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية".

يوضح الجدول (17) نتائج التحليل الاحصائي لعلاقات الارتباط بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية كالاتي:

جدول رقم (17) علاقة بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة البعد البيئي والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية			المتغيرات/إبعاد التقارير الاستدامة
العينة	الدالة الاحصائية Sig.	الارتباط	
125	0.000	0.797	البعد البيئية

تشير الفرضية الفرعية الأولى إلى أنه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وبعد البيئية نستنتج من الجدول (17) بأن قيمة معامل الارتباط بين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وبعد البيئية تساوي (0.797) عند مستوى معنوي (0.05) إذ بلغ قيمة الاحتمالية (0.000) ومن خلال مقارنة القيمة المعنوية نرى بأن قيمته أقل من (0.05) وهذا يعني أنه دالة احصائية وأنه يوجد ارتباط قوي نسبياً بين المتغير التابع و البعد الحالي للمتغير المستقل المتمثلة ببعد البيئية وهذا ما يؤكد قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى.

ب- الفرض الفرعي الثاني لفرضية الرئيسية الأولى: "يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية".

يوضح الجدول (18) نتائج التحليل الاحصائي لعلاقات الارتباط بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية كالآتي

جدول رقم (18) علاقة بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة البعد الاجتماعي والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية			المتغيرات/إبعاد التقارير الاستدامة
العينة	الدالة الاحصائية Sig.	الارتباط	
125	0.000	0.749	البعد الاجتماعية

تشير الفرضية الفرعية الثانية إلى أنه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وبعد الاجتماعية"، ويوضح الجدول (18) بأن قيمة معامل الارتباط بين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وبعد الاجتماعية تساوي (0.749) عند مستوى معنوي (0.05) إذ بلغ القيمة الاحتمالية (0.000) ومن خلال مقارنة القيمة المعنوية نرى بأن قيمته أقل من (0.05) وهذا يعني أنه دالة احصائية وأنه يوجد ارتباط قوي نسبياً بين المتغير التابع و البعد الحالي للمتغير المستقل المتمثل ببعد الاجتماعية، وهذا ما يؤكد قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى.

2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: "هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية".

تم استخدام معامل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regressions) لاختبار التأثير المتغيرات البحث (المتغير المستقل) "الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة" و ابعادها المتمثل ب(البعد البيئي و البعد الاجتماعي) في تحسين (المتغير التابع) المتمثل ب" المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" وكانت النتائج كما يلي:

يوضح الجدول (19) علاقات الانحدار وقيم معامل بيتا و تربيع قيمة الارتباط و قيم توزيعي F و T من المتغير المستقل والتابع من ناحية، ويمكن اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية " يوجد تأثير بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية " حيث يتضح من الجدول (19) وجود دور معنوي لمتغير الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة كمتغير مستقل على تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية باعتبارها متغيراً تابعاً ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (477.667) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.0012) عند درجتي حرية (1 و 123) ضمن مستوى معنوية (0.000) وبمعامل تحديد (R2) قدره (0.795) وهذا يعني (79.5%) من الاختلافات المفسرة في(المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) فقط تفسرها (الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة) و معالمها ويعود الباقي (20.5%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلة في نموذج الانحدار أصلاً.

وطبقاً لهذه النتائج فهناك مبرر لعدم رفض الفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها وجود تأثير ذات دلالة معنوية "لأفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"

جدول (19) دور الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

ANOVA Table		Model Summary		Coefficients			نموذج Model
قيمة F	درجة الحرية	معامل تحديد R ²	الارتباط R	مستوى المعنوية	اختبار T	المعاملات B	
477.667	1	0.795	0.892	0.017	2.426	0.353	ثابت
Sig.	0.000			0.000	21.865	0.893	الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة

وقد تفرعت عن هذه الفرضية الرئيسية الثانية فرضيتين فرعيتين:

أ- الفرض الفرعي الاول لفرضية الرئيسية الثانية: هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

و على ضوءها تم تحليل علاقة الاثر لكل بعد من ابعاد المتغير المستقل "الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة" المتمثلة ب(البعد البيئي والبعد الاجتماعي) في تحسين المتغير التابع المتمثل ب "المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" وهنا يلي اظهار النتائج:

يوضح الجدول (20) علاقات الانحدار وقيم معامل بيتا و تربيع قيمة الارتباط و قيم توزيعي F و T من المتغير المستقل والتابع من ناحية، ويمكن اختبار صحة الفرضية الفرعية الاولى لفرضية الرئيسية الثانية " يوجد تأثير بين بعد البيئية عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية " حيث يتضح من الجدول (20) وجود دور معنوي لمتغير بعد البيئية عن التقارير الاستدامة كمتغير مستقل على تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية باعتبارها متغيراً تابعاً ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (214.469) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.0012) عند درجتي حرية (1 و 123) ضمن مستوى معنوية (0.000) وبمعامل تحديد (R²) قدره (0.636) وهذا يعني (63.6%) من الاختلافات المفسرة في (المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) فقط تفسرها (بعد البيئية عن التقارير الاستدامة) و معالمها ويعود الباقي (36.4%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلة في نموذج الانحدار أصلاً.

تبين النتائج جدول (20) بان يمكن قبول الفرضية الفرعية الاولى للفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها وجود تأثير ذات دلالة معنوية "للبعد البيئي على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"

جدول (20) دور بعد البيئية عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

ANOVA Table		Model Summary		Coefficients			نموذج Model
قيمة F	درجة الحرية	معامل تحديد R ²	الارتباط R	مستوى المعنوية	اختبار T	المعاملات B	
214.469	1	0.636	0.797	0.004	2.963	0.594	ثابت
Sig.	0.000			0.000	14.645	0.802	بعد البيئية عن التقارير الاستدامة

ب- الفرض الفرعي الثاني لفرضية الرئيسية الثانية: هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

يوضح الجدول (21) علاقات الانحدار وقيم معامل بيتا و تربيع قيمة الارتباط و قيم توزيعي F و T من المتغير المستقل والتابع من ناحية، ويمكن اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية لفرضية الرئيسية الثانية " يوجد تأثير بين بعد الاجتماعية عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية " حيث يتضح من الجدول (21) وجود دور معنوي لمتغير بعد الاجتماعية عن التقارير الاستدامة كمتغير مستقل على تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية باعتبارها متغيراً تابعاً ويدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (157.107) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (4.0012) عند درجتي حرية (1 و 123) ضمن مستوى معنوية (0.000).

وبمعامل تحديد (R^2) قدره (0.561) وهذا يعني (56.1%) من الاختلافات المفسرة في (المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) فقط تفسرها (بعد الاجتماعية عن التقارير الاستدامة) و معالما ويعود الباقي (43.9%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلية في نموذج الانحدار أصلاً.

تبين النتائج جدول (21) بان يمكن قبول الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية والتي مفادها وجود تأثير ذات دلالة معنوية "البعد الاجتماعي على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"

جدول (21) دور بعد الاجتماعية عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

ANOVA Table		Model Summary		Coefficients			نموذج Model
قيمة F	درجة الحرية	معامل تحديد R^2	الارتباط R	مستوى المعنوية	اختبار T	المعاملات B	
157.107	1	0.561	0.749	0.000	6.108	1.158	ثابت
Sig. 0.000	123			0.000	12.534	0.669	بعد الاجتماعية عن التقارير الاستدامة

جدول (22) ملخص قيم الارتباطات والانحدارات والتوزيعات لمتغيرات الدراسة

المتغير التابع: المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية							الارتباط والانحدار
ANOVA Table		Model Summary		Coefficients			
مستوى المعنوية	قيمة F	معامل تحديد R2	الارتباط R	مستوى المعنوية	اختبار T	المعاملات B	
0.000	477.667	0.795	0.892	0.000	21.865	0.893	المتغير المستقل: الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة
0.000	214.469	0.636	0.797	0.000	14.645	0.802	بعد البيئية
0.000	157.107	0.561	0.749	0.000	12.534	0.669	بعد الاجتماعية

يبين الجدول (22) النتائج تحليل العلاقة الارتباط البسيط و الانحدار البسيط لتحديد الاثر بين المتغيرات البحث الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

من نتائج التحليلات السابقة توصل الباحثان الى الاستنتاجات الآتية:

- 1- توفر التقارير الاستدامة للإدارة معلومات حيوية حول أداء الشركة في مجالات الاستدامة، مما يساعدها على اتخاذ قرارات أكثر ذكاءً ومسؤولية، وتخطيط النمو المستدام للشركة، أي تحسين قرارات إدارة الشركات الصناعية عن طريق إعداد التقارير الاستدامة و الإفصاح عنها.
- 2- في عالم يزداد توجهه نحو الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية، يمكن أن يؤدي الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة إلى تلبية توقعات ومتطلبات العملاء والجمهور والمجتمع.
- 3- توفر التقارير الاستدامة بيانات حول الجوانب البيئية والاجتماعية ولإدارة الشركات، مما يمكن أن يساعد في تحديد التحديات المستقبلية وفرص التطوير والتحسين والتي يمكن أن تساعد الجهات المعنية على فهم كيفية تكوين قيمة الشركات والمحافظة عليها.
- 4- وجود علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة الاحصائية بين الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و إبعادها (البيئي والاجتماعي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بشكل كلي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (0.892).
- 5- وجود اثر ذو دلالة الاحصائية المعنوية بين الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بشكل كلي حيث بلغت قيمة معامل الانحدار الكلي (0.893).
- 6- وجود اثر ذو دلالة الاحصائية المعنوية بين الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.802).
- 7- وجود اثر ذو دلالة الاحصائية المعنوية بين الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.669).
- 8- يعكس الإفصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السلبيانية (عينة البحث) التزام بالمسؤولية تجاه الاثر البيئي و الاجتماعي و تطبيق مؤشرات البعد الحوكمي و الاثار الاقتصادية في اعمالها.

ثانياً: التوصيات

في ضوء نتائج هذا البحث، توصل الباحثان الى مجموعة من التوصيات

- 1- توصي البحث بضرورة تحسين جودة ودقة المعلومات المقدمة في التقارير الاستدامة لضمان صحة وموثوقية البيانات المستخدمة في تحليل تأثيرها على التقارير المالية.
- 2- توصي البحث بتوفير التدريب والتوعية لمدراء الشركات الصناعية والموظفين حول أهمية الإفصاح الاختياري وكيفية تحسين جودة التقارير الاستدامة وربطها بالتقارير المالية وتحسين محتواها.
- 3- توصي البحث بتحسين الممارسات الداخلية في الشركة المتعلقة بجمع وتوثيق معلومات الاستدامة، وتحسين العمليات والنظم المستخدمة لضمان دقة وموثوقية المعلومات المقدمة في التقارير الاستدامة والإفصاح عنها بهدف تأثير على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 4- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية العاملة في محافظة السلبيانية بإعداد التقارير الاستدامة و الإفصاح عنها والزامها بتطبيق الارشادات الصادرة بشأن اعداد التقارير الاستدامة وذلك بهدف زيادة جودة المعلومات المحاسبية في تقارير المالية اي تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 5- ضرورة قيام الدولة بتشجيع و تحفيز الشركات الصناعية التي تقوم بإعداد التقارير الاستدامة والإفصاح عنها من خلال تقديم مزيد من التسهيلات والمزايا والحوافز الضريبية مما يساهم من دعم الأبعاد الاستدامة (البيئي والاجتماعي) وذلك يؤثر على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 6- ضرورة إلزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تقارير الاستدامة لأهميتها في تأثير عن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ودورها في ترشيد القرارات الرشيدة.

- 7- ضرورة إهتمام الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية بالإفصاح عن آثار عملياتها بشكل موسع في تقارير الاستدامة مما يؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع واحترامه لتلك الشركات باعتبارها شركات رائدة وتبين توجهها نحو الالتزام الاخلاقي ومسؤوليتها الاجتماعية باعتبارها جزء من المجتمع.
- 8- توصي البحث بإجراء مزيد من البحوث والدراسات حول تأثير الإفصاح الاختياري على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وتحديد العوامل التي تؤثر في تحقيق هذا التحسين.
- 9- ضرورة قيام معدوا التقارير في الشركات الصناعية ممارسة محاسبة الاستدامة واعداد تقرير عن ابعادها وادراكهم لدورهم في تحقيق استدامة الشركات بشكل عام و الشركات الصناعية بصورة خاصة.
- 10- تذكير الشركات الصناعية بالعقوبات والغرامات التي تفرض عليها نتيجة عدم قيام تلك الشركات الصناعية باداء مسؤولياتها البيئية.
- 11- التاكيد على ضرورة التزام الشركات الصناعية بالجوانب المتعلقة بالمبادرات ومتطلبات المسؤولية الاجتماعية اي اهتمام بالبعد او العناصر الاجتماعية وذلك بهدف التاكيد من القدرة الشركات الصناعية على الوفاء بتلك المتطلبات واعداد تقرير الاستدامة الخاصة بالبعد الاجتماعي والإفصاح عنها.
- 12- ضرورة إدخال مواضيع الاستدامة و معايير التأكيد في المناهج الدراسية للتعليم في أقسام المحاسبة و المراجعة في الجامعات محافظة السليمانية لتكوين خريجين من هذه الأقسام و إدراكهم بأهمية و ضمان إسهامها الفاعلة في تطبيق في الشركات الصناعية و مكاتب المراجعة مستقبلا.

اقتراحات للدراسات المستقبلية

بناء على مجالات البحث و حدودها يتضح للباحثان ان هناك العديد من المجالات التي تمثل امتدادا لهذه البحث ولعل من اهمها ماياتي:

- 1- دراسة العلاقة بين جودة الإفصاح عن التقارير الاستدامة واسعار الاسهم الشركات العاملة في محافظة السليمانية التي درجت في سوق العراق للاوراق المالية.
- 2- دراسة اثر التزام الشركات الصناعية بمتطلبات الإفصاح عن التقارير الاستدامة وفق المعايير المقدمة من قبل المبادرة العالمية لاعداد التقارير (GRI).
- 3- انعكاسات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة على إدارة مخاطر الاعمال- دراسة تطبيقية.

اولا:المصادر العربية

- 1- مارق، سعد محمد، "قياس مستوى إفصاح الاختياري في تقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية"، مجلة جامعة عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 2- دعاء عبد الرحيم محمد وخالد أبو راوي، "دور الإفصاح الاختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في الأسواق المالية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الليبية"، جامعة حلوان، كلية التجارة والأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، 2012، صفحة 20.
- 3- بخيت، محمد بهاء الدين محمد، "دراسة تأثير أنشطة لجان المراجعة على الإفصاح الاختياري في التقارير المالية"، الفكر المحاسبي، العدد 22، 2018، صفحات 941-991.
- 4- المطارنة، علي جبر، "أثر خصائص الشركة على الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 25، 2019.
- 5- أبو شلوع، هديل توفيق، "محددات الإفصاح الاختياري في الشركات المساهمة: دراسة نظرية وميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة طنطا، 2013.
- 6- محمد، وداد الأرسني، "مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 4، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2013، صفحة 280.
- 7- محمد، محمد عثمان عبد الباقي، "دور الإفصاح المالي الاختياري في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2021.

- 8- زيود، الدكتور لطيف والعثمان، الدكتور محمد وعيسى، ريم عمي، "مستوى إفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة الاقتصادية والقانونية المجمدة، العدد 33، 2011.
- 9- محمد، صائب سالم، "أثر الإفصاح الاختياري في جودة المالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة تكريت، العدد الرابع (54)، 2018، صفحات 251-268.
- 10- الزنط، صابرين ناجر، "الأفصاح الاختياري وأثره على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، غزة، 2019.
- 11- عوضه، كريم راسم محمود، "أثر الحوكمة وخصائص الشركات على الإفصاح الاختياري: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، الجامعة الإسلامية – فلسطين – غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير، 2017.
- 12- الصاوي، أبوبكر محمد، "دراسة دور الإفصاح الاختياري في حوكمة الشركات في إطار برنامج المتخصصة في مصر: دراسة تطبيقية"، الأسكندرية: جامعة الأسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه منشورة، 2010.
- 13- بارز، شعبان يوسف، "دور لجان المراجعة في إرساء الشفافية والإفصاح الكامل للتقارير المالية وأثر ذلك في تدعيم أسواق الأوراق المالية"، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة فرع بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد 1، العدد 1، 2005، ص 511-584.
- 14- العيسى، ضحى محمد، "أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، 2018.
- 15- مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم، "أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية"، الفكر المحاسبى 19.5 (2015): 1-60.
- 16- محمد مرعى يونس، نجاة. "أثر الإفصاح الاختياري علي جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية علي قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية"، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة 49.1 (2019): 215-266.
- 17- السيد مصطفى علي الإسداوي، مصطفى والآخرين، "أثر الإفصاح الاختياري في التقارير المالية على تغطية المحللين الماليين: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية 2، العدد الأول الجزء الأول (2020): 589-647.
- 18- أ. م. د. عبد الرحمن محمد رشوان و أ. د. رامي إبراهيم الشاعر، "دور الإفصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية 16.56 (2021): 159-177.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 405-440.
- 2- Pincus, K., Rusbarsky, M., & Wong, J. (1989). Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms. *Journal of accounting and public policy*, 8(4), 239-265.
- 3- Soliman, M. (2013). Firm characteristics and the extent of voluntary disclosure: the case of Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(17).
- 4- Van der Laan, S. (2009). The role of theory in explaining motivation for corporate social disclosures: Voluntary disclosures vs 'solicited' disclosures. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 3(4), 2.
- 5- Aerts, W., Cormier, D., Gordon, I. M., & Magnan, M. (2006). Performance disclosure on the web: an exploration of the impact of managers' perceptions of stakeholder concerns. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 6(12), 159-194.
- 6- Lan, Y., Wang, L., & Zhang, X. (2013). Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 6(4), 265-285.



- 7- Ghazali, N. A. M. (2008). Voluntary disclosure in Malaysian corporate annual reports: views of stakeholders. *Social Responsibility Journal*.
- 8- Alam, M. J. (2007). *Financial disclosure in developing countries with special reference to Bangladesh* (Doctoral dissertation, Ghent University).
- 9- Rikanovic, M. (2005). *Corporate disclosure strategy and the cost of capital: An empirical study of large listed German corporations* (Doctoral dissertation, Verlag nicht ermittelbar).
- 10- Talpur, S., Lizam, M., & Keerio, N. (2018). Determining firm characteristics and the level of voluntary corporate governance disclosures among Malaysian listed property companies. In *MATEC Web of Conferences* (Vol. 150, p. 05010). EDP Sciences.
- 11- Eng, L. L., & Mak, Y. T. (2003). Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of accounting and public policy*, 22(4), 325-345.
- 12- Myburgh, J. E. (2001). The informativeness of voluntary disclosure in the annual reports of listed industrial companies in South Africa. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 9(1), 199-216.
- 13- Lambert, R., Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2007). Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of accounting research*, 45(2), 385-420.
- 14- Lemma, T. T., Feedman, M., Mlilo, M., & Park, J. D. (2019). Corporate carbon risk, voluntary disclosure, and cost of capital: South African evidence. *Business Strategy and the Environment*, 28(1), 111-126.
- 15- Leuz, C., & Schrand, C. (2009). *Disclosure and the cost of capital: Evidence from firms' responses to the Enron shock* (No. w14897). National Bureau of Economic Research.
- 16- Khlif, H., Samaha, K., & Soliman, M. (2019). Internal control quality, voluntary disclosure, and cost of equity capital: The case of an unregulated market. *International Journal of Auditing*, 23(1), 144-160.
- 17- Qu, W., & Leung, P. (2006). Cultural impact on Chinese corporate disclosure—a corporate governance perspective. *Managerial Auditing Journal*.
- 18- Sean W.G. Robb, Marilyn T. Zarzeski, and Ann Vanstraelen (2001) Corporate Nonfinancial Disclosure Practices and Financial Analyst Forecast Ability Across Three European Countries, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14:3
- 19- Schuster, P., & O'Connell, V. (2006). The trend toward voluntary corporate disclosures. *Management Accounting Quarterly*, 7(2), 1.
- 20- Farber, D. B., Huang, S. X., & Mauldin, E. (2018). Audit committee accounting expertise, analyst following, and market liquidity. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 33(2), 174-199.
- 21- Shehata, N. F., 2014, Theories and Determinants of Voluntary Disclosure, *Accounting and Finance Research*, 3 (1): 18-26
- 22- Hassan, O. A., Giorgioni, G., Romilly, P., & Power, D. M. (2011). Voluntary disclosure and risk in an emerging market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- 23- Azim, M., Ahmed, E., & D'Netto, B. (2011). Corporate social disclosure in Bangladesh: A study of the financial sector. *International Review of Business Research Papers*, 7(2), 37-55.
- 24- Xia, B. S. (2015). Strategic implications of voluntary disclosure and the application of the legitimacy theory. *Przedsiębiorczość Międzynarodowa*, 1(2 International Business and Global Economy), 109-120.

- 25- Hawashe, A. A. (2019). Voluntary Disclosure in the Annual Report: Benefits and Costs, Preparer's Views. *International Journal of Research in Business Studies and Management*, 6(1), 1-16.