



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

بهار خالد مصطفى¹ ، هلبست 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 والاثر بين الاصحاح الاختياري عن تقارير الاستدامة و تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وبعد مراجعة مجموعة من الدراسات والادبيات تم كتابة المفاهيم النظرية وبناء انموذج و الفرضيات اعتماداً على الاصحاح 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 استماراة الاستبيان والتي تم توزيعها بصورة مباشرة على جميع افراد المجتمع المتمثل بالموظفين العاملين في الشركات الصناعية بدرجات وظيفية مختلفة في محافظة (مدينة) السليمانية و البالغ عددهم (157) موظف، حيث قام الباحثان بتوزيع (157) استماراة الاستبيان بعد المتابعة الدقيقة تم استرجاع (144) استبيان بعد التدقيق تم استبعاد (19) استماراة لأنها لم تكن صالحة لتحليل الاحصائي لتبقى فقط (125) استماراة صالحة و تم استعمالها في تحليل الاحصائي،لذا فان عينة البحث تمثلت في (125) فردا. استخدمت عدة اساليب الاحصائية منه الفا الكرونباخ للتأكد من الصدق و الثبات، و التحليل العائلي 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 ترکیز او اهتمام الشركات الصناعية على الاصحاح الاختياري عن التقارير الاستدامة من اجل تحقيق اثراها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية كما تم تقديم مقتراحات للدراسات المستقبلية في هذا المجال.

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

پوخته:

ئامانچ لەم توپۇزىنەوە بىرىتىھە لە شىكىرنەوە پەيپەندى و كارىگەرى نىوان دەرخستە خۆبەخشى و راپورتە بەردوامىيەكان وباش كىرىدى ناوەرۆكى زانىارى راپورتە دارايىمەكان لەدوانى پىداچوونەمۆكۈمىلەنەكى لىكۆلىنەوە ئەدمىيەت چەمكە تىۋىرىيەكان پەرمىان پېتىراوه وجۇرۇپېردىزەكان لەسەر بىنەماي دەرخستە خۆبەخش و راپورتە جىڭىرۇ بەردوامىيەكان و پوختە زانىارى راپورتە دارايىمەكان بەلەپەر چاڭىرتى سروشى توپۇزىنەوە كەم ئاراستەكانى. رىنيازى و مسفي شىكارى و مەركىرا.

بۇ كۆكىرنەوە زانىارى راپرسىيەك ئەنجام درا كەراستەمۇخۇ دابەش كرا بىسىر سەرجمە ئەندامان كەنۇنىمەرایتى ئەم كارمەندانچىان دەكىرد لەپۇستە جىواز مەكاندا لەكۆمپانىا پىشەسازىيەكانى پارىزىگائى سليمانىدا، كۆى ژمارە كارمەندان پېتكەنبو له 157 كارمەند توپۇزەران 157 فۇرمى راپرسىيەن دابەش كرد لەدوانى بەذىداچوونتىكى ورد 144 راپرسى پشت راست كرایمە و مەركىرایمە 19 راپرسى شىكىرنەوە بۇ نەكرا چونكە گونجاونەبۈون بۇ شىكارى ئامارى، تەنھا 125 راپرسىيەن وەرگىران و بەكارهاتۇن لە شىكارى ئامارىدا و مەچەندىن شىۋاپىزى ئامارى بەكارهىنران لەوانەش (ئەلفا كرونباخ) بۇ دلىنىبۈونەوە لەراستى و دروستى پەيپەندىيەكى سادەي ھاوتەرىپ تلوەكە بىتوانن كارىگەرى نىوان كۆراومەكلىن دىيارى بىمەن بەمەكارهىنن ۋېرۇنى 2024 بەرnamە (SPSS).

ئەنجامەكان كارىگەرى و پەيپەندى ھاوتەرىبى نىوان كۆراومەكە توپۇزىنەوە كە دەخەنە بىمەن وە لەسەر بىنەماي گىرنگىزىن ئەنجامەكانى توپۇزىنەوە كە و چەندەدا راپساردە پېشىنار پېشىكەش كراوه بۇ كۆمپانىا پىشەسازىيەكان بەگىرنى دان بەرإپورتە بەردوامىيەكان بۇ كارىگەرى كەنلى لە باش كىرىدى ناوەرۆكى زانىارى راپورتە دارايىمەكان، هەروەها چەندىن پېشىنار يېش بۇ توپۇزىنەوە داھاتۇو كراوه.



کلیله ووشه: ده خسته خوبه خش، راپورت بهار ده اوامیه کان، ناو هرۆکی زانیاری راپورته دار ایمه کان، کومپانیا پیشەسازی به 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 الاعمال وهي احدى العلوم التي تهتم بقياس وتسجيل وتحليل الانشطة وايصال المعلومات التي تنتج عنها بشكل التقارير المالية الى الاطراف المستفيدة من المستخدمي المعلومات المحاسبية لاستخدامها في صنع القرارات الرشيدة.

لقد حاز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية على مكانة مهمة واساسية في دراسات وكتابات الباحثين، وحتى المنظمات المهنية والاكاديمية المعنية بمراقبة وتطوير الوظيفة المحاسبية، ويعود السبب في ذلك الى كونه يعد احد الاركان الاساسية لتنشيط سوق الاوراق المالية، الى جانب حاجة الاطراف الداخلية والخارجية الى المعلومات الصحيحة والكافية الشاملة، وقد تم تقديم الكثير من الافكار والمناهج الساعية لتطوير جودة هذا المحتوى. ومع التغيرات الكبيرة التي طرأت في بيئة الاعمال اصبحت هناك حاجة لمزيد من المعلومات المالية الإضافية والمعلومات غير المالية، كما أنه وفي ظل الاقصاديات الحديثة القائمة على المعرفة أصبحت التقارير المالية التي تعتمد الافصاح المحاسبي الاجباري غير مفيدة او ذات قيمة محدودة للمستثمرين من حيث تمكينهم من اتخاذ القرارات وتقييم الشركات. زاد اتجاه الشركات نحو أصدار تقارير الاستدامة، ويتضمن تقرير الاستدامة الافصاح عن معلومات مالية وغير مالية لاصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بخصوص انشطة الشركة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتزايد منافع الافصاح عن التقارير استدامة الشركات مع الانتشار الواسع لقضايا الاستدامة، فتعتبر تقارير استدامة الشركات وسيلة لتلبية احتياجات المساهمين واصحاب المصالح من المعلومات اللازمة لتقدير اداء الشركات طويل الاجل.

ويعد الافصاح الاختياري من المفاهيم التي تسهم في زيادة جودة التقارير المالية فهنالك بعض الشركات تقوم بالافصاح اختيارياً في قوائمها المالية، وان الأفصاح الاختياري يمثل المعلومات التي تقوم الشركة بالأفصاح عنها باختيارها، والتي تخرج عن نطاق المحتوى المطلوب للقوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية.

اما التقارير الاستدامة هي التقارير السنوية توفر معلومات المالية وغير المالية للانشطة الشركة المتعلقة بالبيئة والمجتمع والحكومة لكافة اصحاب المصالح مما يساعدهم على الاتخاذ قراراتهم الاقتصادية الملائمة في الوقت المناسب.

بناء على مasic، تم تقسيم البحث على اربعة المباحث، حيث خصص المبحث الاول للاطار المنهجي للبحث ودراسات السابقة، واستعرض المبحث الثاني الى الجانب النظري للبحث اما بالنسبة للمبحث الثالث خصصت لجانب العملي (الميداني) للبحث، وفي الاخير المبحث الرابع تناولت الاستنتاجات التي توصلت اليه البحث والتوصيات المقترنة مع عناوين خاصة بالدراسات المستقبلية.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للبحث ودراسات السابقة

أولاً: منهجة البحث

1- مشكلة البحث

نظراً للاهتمام المتزايد دولياً حول حماية البيئة ومسؤولية المجتمعية، 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 و العناصر الاجتماعية ينعكس تأثيرها على التقارير المالية وبذلك ان مشكلة البحث تتركز على تأثير الافصاح 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 اثر للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟ وقد انبثق عن هذا السؤال الاسئلة الفرعية الآتية:

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

- ما هي علاقة الافصاح الاختياري عن عناصر البيئية بتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟
- ما هي علاقة الافصاح الاختياري عن عناصر الاجتماعية بتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟



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

2- اهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الاهداف الآتية:

- 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 مبادىء 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 بالمحلى المعلوماتي للقارير المالية عن طريق الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة.

3- اهمية البحث

اولاً: اهمية العلمية للبحث: ان اهمية العلمية للبحث تتبع من اهمية الموضوعية لجوانب التنمية المستدامة (البيئية- الاجتماعيه) و الافصاح عنها اي الافصاح عن تقارير الاستدامة و ذلك يساهم في بيان دورها او أهميتها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية اي قياس اداء الشركات البيئية والاجتماعية و اعداد تقارير عنها لذا يكتسب هذا البحث أهميته العلمية من الاعتبارات الآتية:

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

ثانياً: 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 الاستفاده منها في تحسين المحتوى و الجودة المعلوماتي للقارير المالية و يكتسب هذا البحث أهميته العملية من الاعتبارات التالية:

- 1- على مستوى المستثمرين: تساعد تقارير الاستدامة المستثمرين الحاليين والمرتقبين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.
- 2- على مستوى السوق توفر تقارير الاستدامة معلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات الصناعية والتي تمثل محدد أساسى لكفاءة سوق الأوراق المالية.
- 3- على مستوى 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: بناءاً 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. وينتفي عن هذه الفرضية فرضيات الفرعية الآتية:

- 1- الفرض الفرعى 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 الفرعى 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 الآتية:



- 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 الدورات 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 عامةً 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 (المدراء 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 بالأتي:

- 1- واجه 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.

ثانياً: دراسات السابقة

نظراً 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):عنوان "دور الافصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" هدفت الدراسة إلى التعرف على اثر 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) كاداة 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 للبنوك الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة بلغ المعدل العام (الإجمالي) (94.1%)، و ايضاً الإفصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحتوى المعلوماتي لقائمة التغير في حقوق الملكية للبنوك المدرجة في بورصة فلسطين ويفسر ما نسبة (35.2%) من التغير فيها.

2. دراسة الاسداوي ومحمد،(2020): عنوان "أثر الإفصاح الاختياري في التقارير المالية على تغطية المحللين الماليين "هدف البحث الى اختبار اثر الإفصاح الاختياري على تغطية المحللين الماليين لعينة مكونة من 78 شركة مصرية بإجمالي 363 مشاهدة من الشركات المساهمة المنصورة لها تنبؤات خلال الفترة (2009-2018)، والتي تتنمي 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 Squares) في تقدير معلم 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، تعدين إدارة جديدة، وتحقيق خسارة)، ومتغير تابع هو تغطية المحللين الماليين. وقد أشارت نتائج



البحث إلى وجود علاقة موجبة معنوية بين مستوى الإفصاح الاختياري وتعطية المحللين الماليين، وجود علاقة موجبة معنوية بين نمط الإفصاح الاختياري وتعطية المحللين الماليين وجود علاقة موجبة معنوية درجة شمول الإفصاح الاختياري وتعطية المحللين الماليين. هذه النتائج تقدم دليلاً اختبارياً 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 إلى 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 تحليلاً آنحدار متعدد (SPSS 17.0). أسفرت الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للفحص 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 المحاسبى وصافي التدفقات النقدية من العمليات / صافي التدفقات النقدية من العمليات، ونسبة الفرق بين صافي الربح المحاسبى 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، وإبراء مزيد من الأبحاث العلمية في هذا المجال.

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



المبحث الثاني: الجانب النظري

أولاً: الأفصاح اختياري

1- مفهوم الأفصاح اختياري The Concept of Voluntary Disclosure

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

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

ان تقديم المعلومات المالية وغير المالية للمستخدمين المتتنوعين الذي يتم بصورة اختيارية من قبل الشركة يكون بمثابة المبادرة التي تقوم بها الشركة لمساعدة المستخدمين ومتخذى القرارات لذا فيمكن تحديد اغراض الأفصاح اختياري بالاتي(العامري والربيعي, 2018: 205).

ومن خلال الاستقصاء والتقصي من قبل الباحثان الى العديد من الدراسات والبحوث، وجدت بأنه لا يوجد هناك تعريف مشترك للأفصاح اختياري، بهدف اعطاء صورة واضحة عن تعريف الأفصاح اختياري، لجأ الباحثان الى اعداد الجدول (1) يوضح من خلالها بعض الاتجاهات:

الجدول (1) عدد من التعريف للأفصاح اختياري على وفق آراء الباحثين

ت	الباحث والسنة ورقم الصفحة	تعريف
1	(Ghazali,2008: 35)	فهو قيام بعض الشركات من تقديم معلومات اختيارية 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 الأطراف ذات الصلة.
3	(محمد، 2021:22)	الأفصاح اختياري هو القيام بنشر المعلومات المالية وغير المالية التي تجاوزت الإفصاح الإجباري 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 الأفصاح اختياري بانها "تقديم المعلومات إضافية بطريقة اختيارية من قبل الادارة الشركات بدون وجود اي مطلب القانوني بهدف تقليل وخفض التكالفة الراس المال نتيجة تقليل المخاطر وتقليل تكلفة العمليات".

2- أهمية الأفصاح اختياري: (Importance of Voluntary Disclosure)

ان للأفصاح اختياري 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 تبادل المعلومات (مثل التكاليف التي يدفعها المستثمران 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 تبادل المعلومات التي لدى مديرى الشركات من جهة والمساهمين والمستثمرين الحاليين والمتوقعين في أسهم الشركة (البائعين والمشترين المحتملين لأسهم الشركة) من جهة أخرى (Verrecchia et al,2007:35).
- 2- القليل من الفجوة المعلوماتية الحاصلة بين معدى التقرير المالي و مستخدميه بكافة اتجاهاتهم (Schuster,2006:3).
- 3- يوفر الأفصاح الطوعي معلومات ملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية بالشكل الذي يمكنهم من التنبؤ في المتغيرات الرئيسية للشركة، مثل: قوتها الإلإرادية، وقدرتها على الوفاء بالتزامات قصيرة أو طويلة الأجل(محمد، 2018:25).
- 4- تمثل أهمية الأفصاح اختياري في أنها تجعل التقرير السنوي انتقل من كونه معلومات متميزة ووحيدة تنشر حدث في التقارير السنوية ليصبح جزءاً مما ما في عملية إفصاح الشركة المستمرة (الزنط,2019:26).
- 5- توفير معلومات مهمة تسمى لمستخدمي القوائم والتقارير المالية بحال متغيرات ومؤشرات جديدة في عملية اتخاذ القرار (عودة,2017:38).

ثانياً: التقارير الاستدامة Sustainability Reports

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

تقارير الاستدامة تعد واحدة من المداخل المهمة للإفصاح اختياري 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 الحكومة والممارسات الأخلاقية.

عن طريق تقديم هذه المعلومات، يمكن 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 اختياري، 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، ويمكن توضيحها من خلال الجدول (2):

الجدول (2) تعريف التقارير الاستدامة على وفق الآراء الباحثين

التعريف	المصدر	ت
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 لاصحاب المصالح المرتبطة بالشركة.	(shaer &Zaman,2016:25)	1
أداة مستخدم في سد الفجوة المعلوماتية الناشئة عن مقص المعلومات التي توفرها الشركة وما يطلب أصحاب المصالح.	(KPMG,2019:25)	2
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 وتقدير المخاطر والفرص التي تواجهها ويساعد إعداد تقارير الاستدامة المؤسسات على قياس وفهم وتوصيل أدائها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ثم تحديد الأهداف وإدارة التغيير بشكل أكثر فاعلية.	(GRI ,2020)	3

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على المصادر الواردة فيها

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

2- أهمية التقارير الاستدامة Importance of Sustainability Reports

شارت المبادرة العالمية للقارير إلى أن عملية الاصلاح عن الاستدامة تعد خطوة حيوية نحو تحقيق اقتصاد عالمي مستدام من خلال ما تقدم من تعزيز المسائلة الشركات عن الآثار المترتبة على أنشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ومن ثم مساهمتها – الايجابية أو السلبية – في تحقيق التنمية بالإضافة إلى تعزيز الثقة وسهولة تقاسم القيم التي يبني عليها المجتمع لجعل أكثر تماساً كما أنها تتتيح للحكومات تقدير مساهمة الشركات في التنمية الاقتصادية وفهم أكثر شمولاً لقضايا التي تم التعامل معها من قبل الأطراف الفاعلة و ترجع أهمية الاصلاح عن تقارير الاستدامة إلى مالي: (الصالح, 2019:33) و (عبد الله, 2018:45) و (فريد, 2016:66) و (قرني, 2014:154) و (فؤاد, 2014:88) و (يوسف, 2016:34) و (سليمان, 2017:38).

1- تعزيز السمعة الجيدة للشركات ورفع قيمة علاماتها التجارية: حيث إن الشركات التي تظهر التزاماً عن مسؤوليتها في تقارير الاستدامة يؤدي إلى خفض الآثار السلبية على البيئة والمجتمع والاقتصاد. كما أن الامتثال للقواعد الأخلاقية 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 الاصلاح عن تقارير التنمية المستدامة وتقديم معلومات الاستدامة لأنطراط ذات العلاقة، يساهم في تحسين المنفعة وإظهار دقة المعلومات المفصحة 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 المالية للمنشأة فضلاً 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 مساحتها في زيادة ولاء العاملين في شركات وجذب كل من المستثمرين والمقرضين والموظفين من ذوي الكفاءة والخبرة العالمية.

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 الأرض والهواء والماء والأنظمة البيئية، وبهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية وحمايتها وسلامتها من التلوث، لذلك من الضروري إدراك الارتباط بين إدارة الموارد البشرية والطبيعية لأن العلاقة بين البشر والموارد الطبيعية يمكن المدراء من اتخاذ أفضل القرارات بشأن استخدام هذه الموارد. ويعطي هذا البعد عناصر المدخلات المتمثلة بالطاقة والمياه وتأثيرها على المخرجات المتمثلة بالابتعاثات والنفايات السائلة والصلبة (محسين وآخرون، 2020؛ وهدان وعبدالرحمن، 2022؛ وسليماني، 2015).

2- البعد الاجتماعي: يتعلق هذا البعد بتأثير الوحدة على الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها، وبهدف 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 الأساسية والمكملة لتحسين المستوى المعيشي له، دون المساس أو التأثير على حقوق الأجيال القادمة. (ابراهيم، 2016: 11؛ و2005: 1؛ و Grosskuth & Rotmans، 2005).

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 تتعكس على المستوى 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 أدلة أساسية للإفصاح عن النتائج المالية والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالشركة. ومن جهة أخرى، تقارير الاستدامة تهدف إلى إفصاح الشركات عن أدائها المستدام ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.

The Concept of Financial Reports

هنا وينظر للتقارير المالية على إنها مسؤولية إدارة الشركات، وأنها جزء من منظومة الإفصاح المالي، وتشمل التشكيلة الكاملة لمنظومة الإفصاح المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملك، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي، والإيضاحات المتممة للقواعد المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم، هذا ويمكن أن تشمل منظومة الإفصاح المالي أيضاً جداول ومعلومات إضافية مرافقة ومبنية على القواعد 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، 2022: 6-2308) (حجاج، 2022: 87)

وقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول تعريف التقارير المالية، وبهدف توضيح هذه التعريف تم عرض الجدول الذي يتضمن الأشارة إلى تعريف التقارير المالية حسب آراء عدد من الكتاب والباحثين و يمكن توضيحها من خلال الجدول (3):



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

التعريف	الباحث والسنة ورقم الصفحة	ت
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.	(زكرياء, 2014: 45)	1
عرفت التقارير المالية بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية ولادة وتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إغفال الحسابات.	(قادري واخرون, 2021: 44)	2

المصدر: من اعداد الباحثان باعتماد على المصادر الواردة فيها

ما سبق من تعاريف حول تقارير المالية يوضح 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

اولاً: وصف المجتمع وعينة البحث

1- وصف مجتمع البحث

تمثل الشركات الصناعية ميداناً مبحوثاً للبحث الحالي، و بعد تحديد مجتمع البحث من المحاور المهمة التي تسهم أسهاماً مباشراً 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 السليمانية والبالغ عددهم (157) فرداً في (12) شركات الصناعية في مدينة السليمانية.

2- وصف الأفراد المبحوثين

فيما يخص عينة البحث، فإن تحديد حجمها يعد خطوة حاسمة وصعبة في عملية تصميم البحث، حيث إن عدم الملاءمة والكافية والافراط في تحديد حجم العينة لا يزال له الكثير من التأثير في جودة ودقة نتائج الدراسات والبحوث. لذلك فان تحديد حجم العينة الكافي والملازم خطوة جوهيرية 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 (المحاسبين، المدققون الداخليون، مدراء الحسابات و مديرون ماليون)، في مدينة السليمانية. فضل عن ذلك إن الاختياري عن التقارير الاستدامة يتضمن(البعد البيئي والبعد الاجتماعي)، ويعرض الجدول رقم (4) الاستمرارات الموزعة بصورة مباشرة في الشركات الصناعية عينة الدراسة وصفاً تفصيلاً 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	الكايسن لانتاج الاسمنت	13	11	10
4	ازادي لصناعة هيكل الحديدية الغلونة	12	9	9
5	الفاب ستيل لصناعة هيكل الحديدية	14	13	11
6	طاسلوحة لانتاج الاسمنت	16	12	10
7	ايكي سيم لتدوير الفيمايات	13	13	11
8	سوبر ستيل صناعة هيكل الحديدية	11	14	11
9	ايرالكس لعادة تصنيع اطباق الامنيوم	9	9	9
10	أسو لانتاج طابوق الاحمر	15	13	11
11	دلتا لانتاج الاسمنت	13	12	9
12	سيتي ستيل لصناعة هيكل الحديدية	10	10	9
المجموع				125
المجموع				144
المجموع				157

المصدر/ من إعداد الباحثان

يتبيّن من خلال الجدول (4) أن عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل (125) والداخلة في عملية التحليل الاحصائي. اما الباحثان ومن اجل الحصول على هذه العينة وضمان مشاركة اغليبية موظفين العاملين في الشركات الصناعية المبحوثة ودرجات وظيفية الآتية(المحاسبين،المدققون الداخليون،مدراء الحسابات ومديرون ماليون) 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 فإن 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:

- الجانب النظري:** اعتمد الباحثان في تغطية الجانب النظري على العديد من المراجع العلمية العربية منها والأجنبية التي شملت (الدوريات والرسائل والاطاريج الجامعية والجحوث العلمية) ذات الصلة بموضوع البحث.
- الجانب الميداني:** لاستكمال الجانب العملي اعتمد الباحثان للحصول على البيانات المطلوبة لإنجاز هذا البحث على الاستبانة (الملحق رقم1) كأدلة رئيسة المعتمدة في هذا البحث لجمع البيانات، والمعلومات الخاصة بمتغيرات البحث(الافتراضات 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"

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

المؤهل العلمي: خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي: توزعت عينة الدراسة في المؤهل العلمي إلى أربعة أنواع ، 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%) واخيراً عدد افراد الحاصلين على شهادة دكتورا (8) فرداً بنسبة (6.4%).

2- الدرجة الوظيفية

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

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

الدرجة الوظيفية: تشير بيانات الجدول (6) إلى الدرجة الوظيفية لعينة الدراسة، حيث يتبيّن منه ما يلي: و نلاحظ من الجدول أن درجة الوظيفية (محاسب) من عينة الدراسة جاءت في المرتبة الأولى وبما نسبتها (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 الأخيرة جاءت درجة الوظيفية (المدير المالي) بنسبة (8.8%).

3- عدد سنوات الخدمة

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

النسبة المئوية	العدد	الفئة
17.6	22	9-1 سنوات
56.0	70	19-10 سنوات
26.4	33	29-20 سنوات
0.0	0	فأكثر30
100.0	125	المجموع

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



ثانياً: وصف وتشخيص متغيرات البحث

يشتمل هذه الفقرة عرض البيانات وتحليلها مع نتائج، التي اظهرتها استمرارات 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) وايضاً 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 تماماً الى اوطأ وزن له والذي اعطي له (1) درجة واحدة لتمثل حقل الاجابة (لا اتفق تماماً) وبينهما ثلاثة اوزان اخرى (2-3-4) لتمثل حقول الاجابة (اتفق - محابي - لا اتفق) على التوالي، ويتم ذلك من خلال استعمال الحد الادنى والاعلى للاستجابة لإيجاد الوسط الفرضي $\{3 = 5+2+3+4+1\}/5$ ، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، إذ إن كل بعده 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

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

اولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمحور الاول ابعاد المتغير المستقل "الافصاح الاختياري عن القارier 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	انحراف المعياري	المتوسط	اتفاق بشدة	العنصر البيئي		العنصر البيئي-البعد البيئي	
					%	النكرار	%	النكرار
Results	RI	S. D	Mean		%	النكرار	%	النكرار
اتفاق	79.84	1.03	3.99	43	55	15	7	5
				34.40	44.00	12.00	5.60	4.00
اتفاق	76.00	1.14	3.80	38	50	18	12	7
				30.40	40.00	14.40	9.60	5.60
اتفاق	77.44	1.11	3.87	42	46	22	9	6
				33.60	36.80	17.60	7.20	4.80
اتفاق	71.20	1.24	3.56	34	38	27	16	10
				27.20	30.40	21.60	12.80	8.00
اتفاق	68.64	1.34	3.43	31	42	17	20	15
				24.80	33.60	13.60	16.00	12.00
محайд	67.36	1.29	3.37	31	29	33	19	13
				24.80	23.20	26.40	15.20	10.40
اتفاق	71.52	1.36	3.58	43	31	17	23	11
				34.40	24.80	13.60	18.40	8.80
اتفاق	68.32	1.39	3.42	37	29	24	19	16
				29.60	23.20	19.20	15.20	12.80
اتفاق	73.92	1.27	3.70	42	38	19	17	9
				33.60	30.40	15.20	13.60	7.20
اتفاق	72.48	1.15	3.62	32	43	28	15	7
				25.60	34.40	22.40	12.00	5.60
اتفاق	72.67	1.23	3.63	373	401	220	157	99
				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 المرجع 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(اتفاق بشدة) إلى (29.84٪) والذين كانوا (اتفاق) بنسبة (32.08٪) والذين كانوا (محайд) (17.6٪) والذين كانوا (لا اتفاق) بنسبة (12.56٪) وكانوا (لا اتفاق 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 إلى ان معامل الاتفاق جاءت بنسبة (78.40٪) ومعامل الاختلاف (9.60٪) من المستجيبين يؤكدون على ان الشركات الصناعية تتبع (التقويم البيئي كجزء من استراتيجية الشركة تتضمن دراسة جدوى المشروع للبعد البيئي لنشاط الشركة) اذ بلغ الوسط الحسابي (3.99)، و انحراف المعياري بلغ (1.03) والأهمية 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 النفايات السائلة وتعامل



معها كـ——ورد مشترك مثل سحب و تصريف المياه والآثار المتعلقة بها على الانشطة الشركة واستهلاكها)، اذ بلغ معامل الاتفاق على هذا الفقرة بنسبة (48٪) ومعامل الاختلاف (25.60٪) والأهمية النسبية بلغ (67.36٪).

2- (العناصر الاجتماعية - البعد الاجتماعي):

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

جدول (10) وصف المتغيرات (العناصر الاجتماعية)

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

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



والاقتصادي والقيمة النقدية الاجمالية للغرامات لعدم التزام لقوانين في المجال الاجتماعي الاقتصادي، اذ بلغ الوسط الحسابي (3.74)، و انحراف 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 وسيطة عن محتوى هذه الفقرة، وان الشركات الصناعية لا (تقوم ادارة الشركة بتنظيم العلاقة بين العاملين والإدارة خلال المدة الزمنية المتفق عليها بين الادارة والعمال لتغييرات التي تطرأ على عملية التشغيل او ابلاغ الجهات الحكومية بالتغييرات 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 وتحسينها.

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) و نسبة 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	ابعاد الافصاح الاختياري عن التقارير 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	الكلي

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) وبالانحراف معياري (1.23) ومعامل الاتفاق (61.92٪) واهمية نسبية باللغة (72.67٪) يليها (البعد الاجتماعي) بوسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.51) وبالانحراف معياري (1.30) ومعامل الاتفاق (56.96٪) واهمية نسبية باللغة (70.21٪)، وبهذا وصل الباحثان للتساؤل الاتي والذي ينص على (هل تمتلك العينة المبحوثة تصوراً كافياً عن الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة وابعادها؟).

ثانياً: 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 (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	اتفاق بشدة	اتفاق		محايد	لا اتفاق	لا اتفاق بشدة	قائمة المركز المالي
					%	%				
Results	RI	S.D	Mean	النكرار	النكرار	النكرار	النكرار	النكرار	النكرار	
محايد	67.20	1.34	3.36	30 24.00	36 28.80	24 19.20	19 15.20	16 12.80		Y1
اتفاق	72.64	1.37	3.63	44 35.20	35 28.00	16 12.80	16 12.80	14 11.20		Y2
محايد	66.56	1.43	3.33	35 28.00	29 23.20	23 18.40	18 14.40	20 16.00		Y3
اتفاق	73.60	1.31	3.68	45 36.00	31 24.80	25 20.00	12 9.60	12 9.60		Y4
اتفاق	72.48	1.37	3.62	46 36.80	26 20.80	28 22.40	10 8.00	15 12.00		Y5
محايد	67.68	1.36	3.38	29 23.20	42 33.60	21 16.80	14 11.20	19 15.20		Y6
اتفاق	67.84	1.36	3.39	32 25.60	37 29.60	20 16.00	20 16.00	16 12.80		Y7
اتفاق	70.40	1.31	3.52	35 28.00	36 28.80	28 22.40	11 8.80	15 12.00		Y8
تفق	70.65	1.26	3.53	30 24.19	46 37.10	20 16.13	16 12.90	12 9.68		Y9
اتفاق	68.32	1.19	3.42	25 20.00	40 32.00	31 24.80	20 16.00	9 7.20		Y10
اتفاق	69.92	1.32	3.50	351 28.08	358 28.64	236 18.88	156 12.48	148 11.84	النكرار الكلي 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 بـ(اتفاق بشدة) إلى (28.08%) والذين كانوا (اتفاق) بنسبة (28.64%) والذين كانوا (محايد) (18.88%) والذين كانوا (لا اتفاق) من قبل (12.48%) وكانوا (لا اتفاق 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 (62.62%) و معامل 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) وفقرة (Y2) تنص على ان ادارة الشركات الصناعية (تعمل على زيادة في شراء الاسهم والسنادات بهدف حفظها مدة اكبر 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 الاختلاف (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) ويتبين ان القيمة مقبولة لأن الوسط الحسابي اكثراً 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)

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

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)، وببلغت الأهمية النسبية (78.58٪). إضافة إلى ذلك بلغت النسبة الإجمالية للأشخاص الذين أجابوا بـ (اتفاق بشدة) إلى (23.71٪) والذين كانوا (اتفاق) بنسبة (53.14٪) والذين كانوا (محاید) (17.28٪) والذين كانوا (لا اتفاق) من قبل (4.10٪) وكانوا (لا اتفاق بشدة) بنسبة (1.77٪).

يتضح من الجدول أن من أكثر 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 (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) وفقرة (Y2) تنص على ان ادارة الشركات الصناعية (تقوم بتحسين السيطرة على المصروفات التي تتحملها او تدفعها الشركة بغرض حصول على الامدادات في المقابل كمصرفوفات الادارية والتسيويقية).



اما ادنى وسط الحسابي كانت من نصيب فقرة (Y2) حيث بلغ (3.41) و الانحراف المعياري (1.36) والأهمية النسبية (68.16٪) ومعامل الاتلاف (30.40٪) مع معامل الاختلاف (52٪) التي تنص الفقرة على ان الشركات الصناعية تقوم بتحسين قيمة الايرادات الاخرى المتنوعة التي تحصل عليها الشركة من نشاط غير العادي اي ايرادات العرضية او استلام دين تم اعدامها من قبل. ويتبين ان القيمة مقبولة لأن الوسط الحسابي اكثرا 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	أهمية النسبية	انحراف المعياري	المتوسط	اتفاق بشدة	قائمة التدفقات النقدية				
					النكرار	%	النكرار	%	النكرار
Results	RI	S.D	Mean	النكرار	النكرار	%	النكرار	%	النكرار
اتفاق	71.68	1.22	3.58	33	42	24	17	9	Y1
				26.40	33.60	19.20	13.60	7.20	
اتفاق	68.96	1.38	3.45	38	31	19	23	14	Y2
				30.40	24.80	15.20	18.40	11.20	
اتفاق	73.44	1.19	3.67	34	47	22	13	9	Y3
				27.20	37.60	17.60	10.40	7.20	
اتفاق	72.00	1.28	3.60	39	33	28	14	11	Y4
				31.20	26.40	22.40	11.20	8.80	
اتفاق	71.04	1.33	3.55	38	36	21	17	13	Y5
				30.40	28.80	16.80	13.60	10.40	
اتفاق	69.44	1.42	3.47	40	32	17	19	17	Y6
				32.00	25.60	13.60	15.20	13.60	
اتفاق	68.80	1.30	3.44	33	34	25	21	12	Y7
				26.40	27.20	20.00	16.80	9.60	
اتفاق	73.92	1.27	3.70	42	38	20	15	10	Y8
				33.60	30.40	16.00	12.00	8.00	
اتفاق	68.64	1.25	3.43	29	38	27	20	11	Y9
				23.20	30.40	21.60	16.00	8.80	
اتفاق	70.88	1.29	3.54	326	331	203	159	106	النكرار 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 أجروا بـ (اتفاق بشدة) إلى (28.98٪) والذين كانوا (اتفاق) بنسبة (29.42٪) والذين كانوا (محايد) (18.04٪) والذين كانوا (لا اتفاق) من قبل (14.13٪).

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 وبيؤكد على ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.51) والانحراف المعياري (1.31) و نسبة الاتلاف (57.37٪) حيث بلغ الاهتمام النسبي (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 الافق	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عدد الفقرات	انواع القوائم المالية خاصة بالمحفوظ المعلوماتي للreports 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	الكلي

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) وبالاحراف معياري (1.29) ومعامل الافق (0.58.4%) واهمية نسبية باللغة (70.88%) ثم (قائمة الدخل) بالمرتبة الثاني بواسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.50) وبالاحراف معياري (1.31) ومعامل الافق (0.57%) واهمية نسبية باللغة (69.94%) ويليها بالمرتبة الثالثة والاخيرة (قائمة المركز المالي) بواسط حسابي موزون بلغت قيمته (3.50) وبالاحراف معياري (1.32) ومعامل الافق (0.56.72%) واهمية نسبية باللغة (69.92%), وبهذا وصل الباحث التساوؤل الثاني والذي ينص على (هل تمتلك العينة المبحوثة تصورا كافيا عن تحسين المحتوى المعلوماتي للقارير المالية و قوائهما الثلاثة؟).

ثالثاً: اختبار الفرضيات البحث

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

نستعرض في الفقرة الحالية نتائج تحليل علاقات الارتباط بين متغير المستقل "الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة" والمتغير التابع "المحتوى المعلوماتي للقارير المالية" والتي كانت نتيجتها معروضة في الجدول (16) كالتالي: تشير الفرضية الرئيسية الاولى إلى انه " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للقارير المالية ". ومن خلال الجدول (16) يلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين متغير الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للقارير 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 احصائية ويوجد ارتباط بين متغيري البحث، وهذا يؤكّد قبول الفرضية الرئيسية الاولى.

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

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

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 للقارير المالية".

يوضح الجدول (17) نتائج التحليل الاحصائي لعلاقات الارتباط بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) والمحتوى المعلوماتي للقارير المالية كالتالي:



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

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

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 قيمه الاحتمالية (0.000) ومن خلال مقارنة القيمة المعنوية نرى بأن قيمته أقل من (0.05) وهذا يعني انه دالة احصائية وانه يوجد ارتباط قوي نسبياً بين المتغير التابع و بعد الحالي للمتغير المستقل المتمثل ببعد البيئية وهذا ما يؤكّد قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى.

بـ. الفرض الفرعي الثاني لفرضية الرئيسة 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) والمحفوظ المعلوماتي للتقارير المالية كالتالي

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

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

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 انه دالة احصائية وانه يوجد ارتباط قوي نسبياً بين المتغير التابع و بعد الحالي للمتغير المستقل المتمثل ببعد الاجتماعية، وهذا ما يؤكّد قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى.

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

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

يوضح الجدول (19) علاقات الانحدار وقيم معامل بيتا و تربع قيمة الارتباط و قيم توزيعي F و T من المتغير المستقل التابع 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 ويعودباقي (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 "للافصاح 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			نماذج Model
قيمة F	درجة الحرية	معامل R ²	الارتباط R	مستوى المعرفة	اختبار T	المعلمات 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 الرئيسة الثانية: هناك اثر ذات دلالة احصائية للافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

و على ضوئها 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 التابع من ناحية، ويمكن اختبار صحة الفرضية الفرعية الاولى لفرضية الرئيسة 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 (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 الباقى (36.4%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير دخلة في نموذج الانحدار أصلاً.

تبين النتائج جدول (20) بان يمكن قبول الفرضية الفرعية الاولى لفرضية الرئيسة الثانية والتي مفادها وجود تأثير ذات دلالة معنوية "لبعد 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			نماذج Model
قيمة F	درجة الحرية	معامل R ²	الارتباط R	مستوى المعرفة	اختبار T	المعلمات 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 الرئيسة 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 التابع من ناحية، ويمكن اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية لفرضية الرئيسة الثانية " يوجد تأثير بين بعد الاجتماعيه عن التقارير الاستدامة في تحقيق المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية " حيث يتضح من الجدول (21) وجود دور معنوي لمتغير بعد الاجتماعيه 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).



ومعامل تحديد (R^2) قدره (0.561) وهذا يعني (56.1%) من الاختلافات المفسرة في (المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) فقط تفسرها (بعد الاجتماعية عن الاستدامة) و معالمها ويعود الباقى (43.9%) إلى متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلة في نموذج الانحدار أصلًا.

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	المعلمات B	
157.107	1	0.561	0.749	0.000	6.108	1.158	ثابت
Sig.	0.000			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 R^2	الارتباط R	مستوى المعنوية	اختبار T	المعلمات B		
0.000	477.667	0.795	0.892	0.000	21.865	0.893	المتغير المستقل: الأفصاح اختياري 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 اختياري 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، وتحفيظ النمو المستدام للشركة، اي تحسين قرارات ادارة الشركات الصناعية عن طريق اعداد التقارير الاستدامة و الافصاح عنها.
- 2- في عالم يزداد توجهه نحو الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية، يمكن أن يؤدي الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة إلى تلبية توقعات ومتطلبات العملاء والجمهور والمجتمع.
- 3- توفر التقارير الاستدامة بيانات حول الجوانب البيئية والاجتماعية ولادارة الشركات، مما يمكن أن يساعد في تحديد التحديات المستقبلية وفرص التطوير والتحسين والتي يمكن ان تساعدها الجهات المعنية على فهم كيفية تكوين قيمة الشركات والمحافظة عليها.
- 4- وجود علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة احصائية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و ابعادها (البيئي والاجتماعي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بشكل كلي حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (0.892).
- 5- وجود اثر ذو دلالة احصائية معنوية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بشكل كلي حيث بلغت قيمة معامل الانحدار الكلي (0.893).
- 6- وجود اثر ذو دلالة احصائية معنوية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد البيئي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.802).
- 7- وجود اثر ذو دلالة احصائية معنوية بين الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة (البعد الاجتماعي) و المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (0.669).
- 8- يعكس الافصاح الاختياري عن التقارير الاستدامة في الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية (عينة البحث) التزام المسؤولية تجاه الاثر البيئي والاجتماعي 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 الافصاح 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 والافصاح عنها بهدف تأثير على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 4- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية العاملة في محافظة السليمانية باعداد التقارير الاستدامة و الافصاح 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 وتحفيز الشركات الصناعية التي تقوم باعداد التقارير الاستدامة والافصاح عنها من خلال تقديم مزيد من التسهيلات والمزايا والحوافز الضريبية مما يساهم من دعم الابعاد الاستدامة (البيئي والاجتماعي) وذلك يؤثر على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- 6- ضرورة إلزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تقارير الاستدامة لأهميةها 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 لذك الشركات باعتبارها شركات رائدة وتبيّن توجهها نحو الالتزام الأخلاقي ومسؤوليتها الاجتماعية باعتبارها جزء من المجتمع.
- 8- توصي البحث بإجراء المزيد 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 وإدراكيهم لدورهم في تحقيق استدامة الشركات بشكل عام و الشركات الصناعية بصورة خاصة.
- 10- تنكير الشركات الصناعية بالعقوبات والغرامات التي تفرض عليها نتيجة عدم قيام تلك الشركات الصناعية باداء مسؤولياتها البيئية.
- 11- التأكيد على ضرورة التزام الشركات الصناعية بالجوانب المتعلقة بالمبادرات ومتطلبات المسؤولية الاجتماعية اي اهتمام بالبعد او العناصر الاجتماعية وذلك بهدف التأكيد من القرابة الشركات الصناعية على الوفاء بذك المتطلبات واعداد تقرير الاستدامة الخاصة بالبعد الاجتماعي والإفصاح عنها.
- 12- ضرورة إدخال مواضيع الاستدامة ومعايير التأكيد في المناهج الدراسية للتعليم في أقسام المحاسبة و المراجعة في الجامعات محافظة السليمانية لتكوين خريجين من هذه الأقسام و إدراكيهم بأهمية و ضمان إسهامهما الفاعلة في تطبيقة في الشركات الصناعية و مكاتب المراجعة مستقبلا.

اقتراحات للدراسات المستقبلية

بناءً على مجالات البحث و حدودها يتضح للباحثان ان هناك العديد من المجالات التي تمثل امتداداً لهذه البحث ولعل من اهمها ما يأتي:

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

أولاً: المصادر العربية

- 1- مارق، سعد محمد، "قياس مستوى إفصاح الاختياري في تقارير المالية المنصورة 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 بيئه الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة طنطا، 2013.
- 6- محمد، وداد الأرضي، "مؤشر مقترن للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية"، المجلة العلمية التجارة 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 نيلين، كلية الدراسات العليا، 2021.



- 8- زيود، الدكتور طيف 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 المجددة، 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، "الإفصاح الاختياري وأثره على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، غزة، 2019.
- 11- عوضة، كريم راسم محمود، "أثر الحكومة 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 فرعبني 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 المحاسبي 19.5 (2015): 1-60.
- 16- محمد مرعي يونس، نجاة، "أثر الإفصاح الاختياري على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على قطاع البنوك المدرجة بالبورصة السعودية". المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة 49.1 (2019): 215-266.
- 17- السيد مصطفى علي الإساوي، مصطفى والآخرون، "أثر الإفصاح الاختياري في التقارير المالية على تغطية المحللين الماليين: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية 2. العدد الاول الجزء الاول (2020): 589-647.
- 18- أ.م. د. عبد الرحمن محمد رشوان وأ. د. رامي إبراهيم الشاعر، "دور الإفصاح المحاسبي الاختياري في تعزيز الثقة بالمحظى المعلوماتي للتقارير المالية". مجلة دراسات محاسبية ومالية 16.56 (2021): 159-177.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 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.
- 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.
- Soliman, M. (2013). Firm characteristics and the extent of voluntary disclosure: the case of Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(17).
- 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.
- 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.
- 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- Khelif, 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.