

دراسة تحليلية للإفصاح المحاسبي عن تقارير

الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية

أ/ حميد نصير يتيتم

باحث ماجستير بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

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

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

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

الكلمات المفتاحية: الاطار المقترح، الإفصاح المحاسبي، معلومات الاستدامة.

E.mail: alghrybawyhmydnsyr@gmail.com

Analytical Study for Accountig Disclosure on Sustainable Reports in Iraq Government Units

Abstract

The study aims to determine the extent to which the proposed framework for accounting disclosure of sustainability information can be applied in government agencies in Iraq, determine the motives of government agencies for submitting reports on sustainability information, the advantages and benefits of disclosing sustainability information, and identifying problems and obstacles facing the process of accounting disclosure of sustainability information, testing the extent of its acceptance in the Iraqi practice environment, with the aim of benefiting from the international experiences that preceded us in the accounting disclosure of sustainability information, which takes into account the needs of stakeholders to reform the institutional environment in the public sector. The analytical descriptive approach was used by designing a survey list consisting of 52 phrases, for the purpose of testing three research questions and analyzing them statistically using the SPSS program. The study population includes two categories of managers and accountants distributed to some Iraqi ministries and the Federal Bureau of Financial Supervision – as a supreme oversight body and specialists, with 52 honest answers out of 73 randomly distributed questionnaires.

The researcher concluded a set of results, the most important of which is the interaction with environmental and social issues in society, attracting the necessary funding for government units, improving the reputation and image of government units, achieving and strengthening competitive advantage, enhancing the need for government units to integrate sustainability issues into their tasks, strategies and operations, participate directly in promoting sustainable policies, and this explains the reason for increasing the focus on sustainable performance of government units, and helps political decision makers in solving problems and improving financial management. International organizations consider it a main pillar for identifying the current capabilities for the optimal use of its resources, and for disclosing information about sustainability performance to stakeholders. The results show the awareness of the accounting community in Iraq of the importance and necessity of adopting the proposed framework for accounting disclosure in order to achieve transparency and accountability, reduce risks and costs, gain a competitive advantage over its competitors, improve the public image of government units and their reputation in society. Despite the importance of accounting disclosure of sustainability information in government units, interest in regulating it in Iraq is still limited, which means the absence of professional and legal regulation for the disclosure of sustainability information.

The researcher recommended adopting the issuance of an international accounting standard that deals with aspects of accounting disclosure of sustainability performance, in a way that helps standardize the practices of this disclosure. This criterion must include a clear definition of the concept of sustainability in its three dimensions (the economic dimension, the environmental dimension, and the social dimension) through the Council of Representatives by adding an amendment to the Federal Financial Management Law in Iraq No. (6) of 2019.

Keywords: proposed frame work, accounting disclosure, sustainability information.

1- مقدمة

تعد القوائم والتقارير المالية للوحدات الحكومية الاداة الرئيسية لمتخذي القرارات على المستوى المحلي وغيرهم من المستخدمين واصحاب المصالح لاتخاذ القرارات، ومع التغير السريع في بيئة الاعمال اصبح هناك اتفاق أن تلك التقارير لا تعبر بصورة كافية عن الابعاد المتعددة لقيمة الوحدات الحكومية بالقطاع العام في الوقت الحاضر، وظهرت الحاجة للإفصاح عن معلومات غير مالية لتشمل قضايا مثل الاستدامة، والحوكمة، وادارة المخاطر، ودور الوحدات الحكومية في تحقيق الاهداف البيئية والاجتماعية، ومثل هذه القضايا لا تغطيها القوائم والتقارير المالية التقليدية، ومن هنا ظهرت اهمية الافصاح الاجتماعي والبيئي على مستوى الوحدات الحكومية ثم تطور الى الافصاح عن التنمية المستدامة. (Contabilidad, 2019).

ويشمل أداء الاستدامة أنشطة أخرى بخلاف المقاييس المالية المستخدمة في القوائم المالية، مثل الحفاظ على الموارد الطبيعية، ومستويات الانبعاثات، والأنشطة، والمبادرات البيئية، وجوانب التوظيف والصحة والسلامة المهنية، والعلاقات المجتمعية ومشاركة أصحاب المصالح، والأثر الاقتصادي للمنظمة. وتمكن محاسبة الاستدامة من الربط بين التكاليف الاجتماعية والبيئية والاقتصادية ومنافع الاستراتيجيات والإجراءات التنظيمية، وتضمن هذه الاعتبارات في صنع القرار على مستوى الوحدات الحكومية. وبالتالي فإن الإفصاح عن الاستدامة بمثابة وسيلة لتقييم الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لعمليات الوحدات الحكومية ومنتجاتها وخدماتها، ومساهمتها الإجمالية في التنمية المستدامة. (Sumit, 2019)

وتتعدد دوافع وأسباب قيام الوحدات الحكومية، نحو اصدار تقارير الاستدامة فمنها عوامل ترتبط بخصائص الوحدات الحكومية، وعوامل ترتبط بالبيئة المحيطة، وعوامل ترتبط بثقافة المجتمع، حيث تتعامل الوحدات الحكومية حاليًا مع مشاكل معقدة، مثل تغير المناخ، والكوارث الطبيعية، والتخلص من النفايات، والحفاظ على الموارد الطبيعية، والفقر، والاندماج الاجتماعي. علاوة على ذلك، فرضت الأزمة المالية والاقتصادية العالمية في العقد الماضي، وما نتج عنها من احتياجات الرقابة المالية مراجعة عميقة على مخصصات الموارد العامة، من الناحيتين الكمية والنوعية. وترتب على ذلك تعزيز حاجة الوحدات الحكومية إلى دمج قضايا الاستدامة في مهامها واستراتيجياتها وعملياتها، والمشاركة بشكل مباشر في تعزيز السياسات المستدامة وهذا يفسر سبب زيادة التركيز على الأداء المستدام للوحدات الحكومية بالإضافة الى خلق قيمة لأصحاب المصالح وزيادة التركيز على المعلومات غير المالية التي تعكس الأثر الاجتماعي والبيئي لأنشطتها. (Licensee, 2020).

وتخلق التنمية المستدامة والافصاح عن تقارير الاستدامة على مستوى الوحدات الحكومية اداة مناسبة للتعامل مع قضايا الاستدامة والتخطيط لتغييرات الاستدامة داخل الوحدات الحكومية، هذه الاداة تمكن

الوحدات الحكومية من التعرف على الامكانيات الحالية للاستخدام الامثل لمواردها، والافصاح عن معلومات عن اداء الاستدامة لأصحاب المصالح. وبالرغم من ذلك تواجه اعداد تقارير الاستدامة بعض القيود مثل الحاجة الى موارد كبيرة من حيث المال، والموظفين والوقت، ومع ذلك فان الإفصاح عن تقارير الاستدامة يمكن ان يكون له مزايا مثل توثيق الاستخدام المستدام للأموال العامة. (Sassen, et al., 2018)

وبالرغم من اهمية الافصاح عن الاستدامة، وما يتضمنه من افصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للوحدات الحكومية، الا ان الاهتمام بتنظيمه في العراق مازال محدود، حيث يلاحظ ان القوانين المنظمة للإفصاح المحاسبي لم تتضمن اية اشارة الى الافصاح عن الاستدامة، مما يعني غياب التنظيم القانوني والمهني للإفصاح عن تقارير الاستدامة وعدم وجود نموذج محدد للإفصاح على مستوى الوحدات الحكومية (راجي، 2019)

2- مشكلة البحث

يتسم مفهوم التتمية المستدامة بالحدثة نسبياً وبصفة خاصة في الوحدات الحكومية، وذلك بالرغم من الاهتمام المتزايد على المستوى المحلي او الدولي.

تأسيساً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في صورة مجموعة من التساؤلات كما يلي:

- هل هناك محتوى معلوماتي لتقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية؟
- ماهي دوافع الوحدات الحكومية للإفصاح عن تقارير الاستدامة؟
- ما هو دور المحاسبين في تحقيق استدامة الوحدات الحكومية؟
- ما هي المعايير المهنية والمحاسبية لإعداد تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية؟
- ما هي معلومات التتمية المستدامة الواجب الافصاح عنها؟ وكيف يتم استنتاج هذه المعلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية؟

3- هدف البحث

يهدف البحث الى دراسة الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية والذي يشمل الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي، وذلك بالتطبيق على الوحدات الحكومية العراقية، كما يهدف البحث الى تحديد دوافع واسباب قيام الوحدات الحكومية للإفصاح عن تقارير الاستدامة وتحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح، وذلك في ضوء استقراء وتحليل الاصدارات المهنية والدراسات السابقة.

4- أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في عدة جوانب أهمها، ندرة البحوث المحاسبية في مجال الإفصاح عن تقارير الاستدامة بصفة عامة، وتقارير استدامة الوحدات الحكومية بصفة خاصة، بالرغم من الاهتمام المتزايد لقضايا التنمية المستدامة على المستوى المحلي أو الدولي، بالإضافة الى ذلك تتمثل أهمية البحث في توجيه اهتمام الباحثين والمهنيين نحو دراسة دور المحاسبين في تحقيق استدامة الوحدات الحكومية وتوفير معلومات عن تقارير الاستدامة واثرها على الاداء طويل الاجل للوحدات الحكومية، ومن ناحية اخرى، يوفر البحث اطاراً نظرياً لمفهوم التنمية المستدامة من الناحية المحاسبية ومتطلبات الإفصاح عن تقارير الاستدامة والمعايير التي تحكم عملية الإفصاح، كما ترجع أهمية البحث الى الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها الاقتصاد العراقي والاتجاه نحو العولمة وتحرير التجارة الدولية، وحاجة الوحدات الحكومية الى تحسين ادائها وصورتها العامة في المجتمع مما يدفعها الى تقديم افصاح عن معلومات خاصة بأدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

5- حدود البحث

يركز البحث على دراسة دوافع الوحدات الحكومية لتقديم الإفصاح عن تقارير الاستدامة والمعوقات التي تحول دون هذا الإفصاح، وتمَّ اختيَّار (52) عَيِّنة عشوائِيَّة صغيرة من بعض الوزارات، بالإضافة إلى ديوان الرقابة الماليَّة الاتِّحاديِّ، وذلك للتعرف على آراء المديرين والمحاسبين بشأن معرفة دوافع ومزايا ومشاكل الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية، وقد بلغت مفردات العَيِّنة من الفئة الأولى (المديرين في الوحدات الحُكُومِيَّة) 21 مفردة، ومن الفئة الثَّانِيَّة (المحاسبين في الوحدات الحكومية) 31 مفردة، ويخرج عن نطاق البحث تحديد مستوى الإفصاح ووضع مؤشر الإفصاح عن استدامة الشركات وتحديد علاقته بدوافع الإفصاح.

6- منهجية البحث

ينتهج البحث منهجاً استقرائياً ميدانياً، حيث يتم استقراء وتحليل الدراسات السابقة في مجال محاسبة الاستدامة وتقارير استدامة الوحدات الحكومية، وذلك بهدف دراسة شكل تقرير استدامة الوحدات الحكومية واستخلاص العوامل المؤثرة والدوافع للإفصاح عن تقارير الاستدامة، وذلك بهدف الاجابة عن التساؤلات البحثية للدراسة.

7- الدراسات السابقة والتساؤلات البحثية للدراسة

تعتبر التنمية أحد أهم الطرق التي يسعى الإنسان من خلالها لتحقيق احتياجاته وإشباع رغباته للوصول إلى أهدافه المختلفة، ولابد من أن تكون التنمية شاملة للجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بشكل مستدام. لذا ظهر مصطلح الاستدامة كرد فعل طبيعي على التخوف الناجم عن تدهور البيئة الناتج عن الأسلوب التقليدي للتنمية الذي يقوم على التناهي السريع للإنتاج دون الأخذ في الاعتبار الآثار السلبية التي يخلفها هذا التناهي على الإنسان وعلى الموارد الطبيعية وعلى الاقتصاد (شاهين، 2013).

وتعطي أهداف التنمية المستدامة العمل بروح الشراكة وبشكل عملي بما يؤدي الى اتخاذ القرارات والخيارات الصحيحة لتحسين الحياة، بطريقة مستدامة للأجيال القادمة، ومن ثم توفير مبادئ توجيهية وغايات واضحة لجميع بلدان العالم لكي تعتمد عليها وفقاً لأولوياتها مع اعتبار التحديات البيئية التي يواجهها العالم بأسره، لتحقيق أهداف التنمية المستدامة يتطلب شراكة واسعة تجمع الحكومات والقطاع الخاص والمجتمع المدني والمواطنين على حد سواء للتأكد من أننا نترك كوكبا أفضل للأجيال القادمة، وتتكون أبعاد الاستدامة من البعد الاقتصادي للاستدامة وهو توازن بين متطلبات الطاقة التشغيلية وتوليد الطاقة يمثل البند الاساسي في الاستدامة، والبعد الاجتماعي يمثل نقطة أساسية في تقوية الروابط بين افراد المجتمع، والبعد البيئي هو الاستخدام الامثل للموارد الطبيعية وليس فقط توفيرها لأنها ليست ملكا لجيل معين بل هي ملكا لكل الأجيال، وتحقيق الربط بين إدارة الموارد البشرية والطبيعية، أذ أن فهم العلاقة التفاعلية بين البشر والموارد الطبيعية ستمكن المديرين من اتخاذ أفضل قرارات فيما يتعلق باستخدام هذه الموارد (الصاوي، 2012).

وتتمثل خصائص التنمية المستدامة بأنها تنمية طويلة الامد، حيث تأخذ بعين الاعتبار حقوق الاجيال القادمة في موارد الارض وتسعى لحمايتها، وتلبي احتياجات الفرد الاساسية من الغذاء، والكساء، والحاجات الصحية والتعليمية التي تؤدي الى تحسين الاوضاع المادية والاجتماعية للبشر. وتحافظ على عناصر المحيط الحيوي ومركباته الاساسية مثل الهواء، والماء، حيث تشترط الخطط عدم استنزاف الموارد الطبيعية والحفاظ عليها وهي من أهم خصائص التنمية المستدامة (Andania, 2020).

7-1 دراسات سابقة تناولت تحليل أهمية الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة

أوضحت دراسة بدر (2013) أهم الكتابات التي تناولت الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة بغرض بناء نموذج تستفيد منه منشأة الأعمال المصرية ويخدم مستخدمي التقارير المالية، وبما يبرز دور المنشأة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة والتي عجزت التقارير التقليدية عن تغطيتها، بالإضافة إلى اختبار مدى قبول النموذج المقترح من خلال استطلاع آراء أساتذة المحاسبة بالجامعات ومراقبي

الحسابات، والمديرين الماليين والمستثمرين في منشآت الأعمال المصرية، وقد تناولت الدراسة التنمية المستدامة في الفكر والتطبيق المحاسبي من خلال دراسة مفهوم وخصائص وأبعاد التنمية المستدامة، ومحاسبة الاستدامة، ودور معلومات التنمية المستدامة في ترشيد القرارات الإدارية، وتقرير الاستدامة والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة، ومعوقاته، والحاجة لتطويره، وبدائل الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة، وذلك بما يفيد في صياغة النموذج المقترح وتطبيقه على منشآت الأعمال المصرية، وتشير نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في مراحله الأولى متعثراً بكم من المشاكل تأتي في مقدمتها عدم توفر البيانات المالية والفنية الخاصة بالتنمية المستدامة، فضلاً عن نقص الخبرات التي يمكنها العمل في هذا المجال، وعدم وجود الاهتمام الكافي من الجهات الحكومية والتشريعية والمهنية وانعدام التنسيق بينهما فيما يخص الإفصاح عن التنمية المستدامة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تدخل الدولة بسن قوانين وتشريعات تلزم المنشأة بالإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة، فضلاً عن إصدار معيار محاسبي مصري يأخذ خصوصية الواقع المصري، وضرورة أن يتم الإفصاح من خلال تقرير دوري منظم يشمل على كل المعلومات المتاحة، وضرورة نشر ثقافة التنمية المستدامة في المجتمع ككل من خلال وسائل الاعلام المختلفة والتعليم.

ومن ناحية أخرى، استهدفت دراسة الحاج (2017) المنشآت التي فقدت القدرة على الاستمرار في مزاولة نشاطها وأعمالها، وذلك لوجود قصور في الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة، وذلك لأن التقارير المالية التقليدية لم تعبر بصورة كافية عن الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر مما قد يؤدي إلى زيادة الطلب على مقاييس مالية جديدة ومقاييس غير مالية.

وخلصت الدراسة إلى أن التنمية المستدامة تعتبر من المفاهيم التي نالت كثيراً من الاهتمام سواء من الناحية الاقتصادية أو البيئية أو الاجتماعية من أجل تعظيم رفاهية الإنسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها، وعدم إظهار التنمية المستدامة في القوائم المالية يترتب عليه عدم مصداقية القوائم المالية، وعلى ضوء النتائج أوضحت الدراسة بزيادة الإفصاح عن التنمية المستدامة في المنشآت وذلك من خلال إصدار تقرير منفصل عن التقارير المالية بالقوائم المالية الختامية، وتطوير معايير الأداء في المنشآت بشكل دوري ومستمر لتقويم أدائها المالي والبيئي.

كما أوضحت دراسة Carini, & Teodori, (2018) التوجيه 2014/95، الساري المفعول منذ عام 2017، هو الخطوة الأوروبية الأولى التي تتطلب تعهدات لتقديم معلومات غير مالية إلزامية. تتعلق اللائحة بمعلومات الاستدامة، مثل المعلومات البيئية والاجتماعية ومعلومات عن الموظفين وحقوق الإنسان ومكافحة الفساد والرشوة، والإفصاح عن سياسات التنوع لأعضاء مجلس الإدارة، وقد تناولت هذه الدراسة

الكشف عن الخلفية النظرية للاستدامة وإجراء مراجعة للوضع الحالي للدراسة فيما يخص التوجيه 2014/95، وفحص الأهداف المحددة بواسطة اللائحة لأعداد تقارير الاستدامة.

وقد توصلت هذه الدراسة الى أن درجة الإفصاح عن الاستدامة والتقارير المالية بالإشارة إلى متطلبات توجيه الاتحاد الأوروبي، أجريت الدراسة في قطاع النفط والغاز، والذي يعتبر متطوراً من حيث الإفصاح، وفيما يتعلق بنموذج الأعمال، على أساس الدراسات والبحوث الخاصة، تمت دراسة عنصرين: يمثل العنصر الاول: فحص محتوى الاستدامة والتقرير المالي، مع الإشارة إلى المعلومات المطلوبة بموجب التوجيه الاوربي. والعنصر الثاني: فحص بيئة المعلومات أي تداخل المعلومات بين التقارير، يسمح لنا نموذج البحث بتحليل فجوات المعلومات، وتشير نتائج الدراسة الى أن التوجيه الأوروبي سيحقق هدف سياسته أي تحسين الإفصاح عن الاستدامة. بناءً على نظام تسجيل الإفصاح، الدرجة العادلة لاكتمال المعلومات البيئية والاجتماعية والمتعلقة بالموظفين وحقوق الإنسان ومكافحة الفساد المقدمة من تقرير الاستدامة.

استهدفت دراسة **المرفق (2020)** تقييم كفاءة وفاعلية استراتيجية مصر 2030 بشأن مقومات تفعيل التنمية المستدامة وذلك من خلال الكشف عن طبيعة وأهمية المخاطر البيئية التي تواجه المجتمع المصري (موارد مائية، مخلفات صلبة، تنوع بيولوجي)، وتحديد دور المحاسبة في القياس والإفصاح عن البعد البيئي في ضوء القوانين والتشريعات ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والتعرف على أفضل استراتيجيات إدارة الخطر البيئي (على المستوى الجزئي/ الوحدات الاقتصادية - على المستوى الكلي/ القومي) وأثرها على تحسين مؤشرات تقييم المخاطر البيئية في ضوء المعايير العالمية والاقليمية مؤشر الأداء البيئي (EPI) كركيزة أساسية لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة، وتناولت الدراسة طبيعة وأهمية المخاطر البيئية، وتقييم فاعلية استراتيجية التنمية المستدامة مصر 2030، وتحليل ودراسة الاستراتيجيات المحاسبية الرائدة في ضوء متطلبات تحقيق التنمية المستدامة طبقاً للمعايير العالمية، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض. كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن استخدام الشركات الصناعية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية محل الدراسة عن بعض الاستراتيجيات المحاسبية الرائدة ومنها تطبيق معايير IFRS بصورة كبيرة، بينما تطبق تقنيات البيانات الضخمة بصورة متوسطة، في حين انها لا تطبق نماذج تقنية البلوك تشين علي الاطلاق.

توصلت الدراسة الى أن مصر تواجه العديد من المخاطر البيئية، فبالإضافة الي تلوث الهواء والماء، يائي انخفاض نصيب الفرد من المياه وانتشار المخلفات المختلفة والاثار المحتملة للتغيرات المناخية المتسارعة أهم ثلاث تحديات رئيسية، الأمر الذي استوجب ضرورة الاهتمام بدراسة وتحليل الاستراتيجيات المحاسبية الرائدة لدور تلك المخاطر البيئية بما يضمن تحقيق متطلبات التنمية المستدامة رؤية مصر

2030، ويسهم تقييم الأثر البيئي في علاج أعراض المشكلات والقضايا البيئية، أما استراتيجية إدارة الخطر البيئي فيتصدى لأسباب المشكلات والقضايا من جذورها، حيث يعمل علي تحقيق الترابط والتواصل والتفاعل الأفقي بين محور البيئة وبقية محاور التنمية المستدامة استراتيجية مصر 2030، وتشير نتائج الدراسة الى انه يتطلب رصد البعد البيئي وجمع البيانات البيئية وتحليلها بشكل دقيق استنادا إلى مؤشرات عالمية وتواجه الأجهزة الإحصائية المصرية تحديات كبيرة في جمع البيانات البيئية وتتطلب الدعم التقني وبناء القدرات لتحسين الأطر الإحصائية ومصادر البيانات والبنية الأساسية الحديثة،

ومن ناحية أخرى استهدفت دراسة **مرعي (2021)** توضيح أهمية تقارير الاستدامة واختبار أثر مستوي جودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات في سوق المال السعودي، ولتحقيق ذلك الهدف تم الرجوع إلى الدراسات السابقة والبحوث ذات الصلة مع إجراء دراسة تطبيقية لعينة من (60) شركة من الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في سوق المال السعودي خلال الفترة (2019 - 2015).

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة ضمن التقارير المالية السنوية للشركات، ووجود تأثير ذات دلالة إحصائية لمستوي الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات، عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات، وتشير نتائج هذه الدراسة بضرورة إصدار معيار محاسبي يختص بالإفصاح عن تقارير الاستدامة، وضرورة إدراج مقررات التنمية المستدامة ضمن المقررات الأكاديمية في الجامعات السعودية، بالإضافة إلى عقد اجتماعات لأعضاء سوق المال السعودي والهيئات الرقابية والتنظيمية والشركات لإيجاد حلول للعقبات التي تمنع الشركات من إعداد تقارير الاستدامة مع إجراء المزيد من البحوث العلمية في هذا المجال.

وعلى الجانب الآخر، تناولت استهدفت دراسة **الأمين (2021)** تحليل تأثير جائحة كورونا-COVID (19) على مستوى الإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة، وبحسب توجهات لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإن يجب الإفصاح إذا كانت المؤسسة قد تأثرت بسبب الإجراءات الاحترازية وانتشار فيروس كورونا، وتمثلت أهم نتائج الدراسة بأن هنالك تأثيراً كبيراً لجائحة كورونا على مستوى الإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة، لذلك يتوجب على المؤسسات الإفصاح عن ما إذا كان هناك تأثير جوهري قد حدث من فترة نهاية العام المالي حتى نشر القوائم المالية.

كما توصلت الدراسة الى بعد أحداث أزمة كورونا أصبح الوضع أكثر صعوبة، إذ أن بعض الاقتصاديين يتوقعون أزمات اقتصادية تؤدي لكساد عالمي وليس فقط ركود اقتصادي، قد يكون هو الأكبر منذ أزمة

الكساد الكبير عام 1929، وقد تؤدي تلك التغيرات الاقتصادية لتغير خارطة التجارة للعالم، وستؤثر قطعاً على القدرات الاقتصادية للدول الصناعية الكبرى، والكثير من المؤسسات حول العالم أثبتت تأثيرها من جائحة فيروس كورونا المستجد وبحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فإن يجب الإفصاح إذا كانت الشركة قد تأثرت بسبب الإجراءات الاحترازية وانتشار فيروس كورونا.

هدفت دراسة الصالح (2021) الى تسليط الضوء على أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وتقديم مدخل نظري في المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها والتعرف على مفهوم التنمية المستدامة وتسليط الضوء على المرتكزات النظرية للتنمية المستدامة وتوظيف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نحو تحقيق اهداف التنمية المستدامة، والتعرف على تأثير الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، ومن اهم النتائج التي تم التوصل اليها وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية بين الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وانشطتها المختلفة والتنمية المستدامة.

ومن ناحية أخرى هدفت دراسة (Alotaibi (2021 إلى التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي على التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية ومدى هذا الانعكاس على قيمة الشركة. وقد تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال مراجعة الدراسات والبحوث السابقة. تم تحديد عينة الدراسة من خلال التقارير المالية لشركة المراعي للسنوات الخمس الماضية، تم استخراج قيم الشهرة والقيمة السوقية للشركة وصافي الربح كمؤشرات لقيمة الشركة وكذلك للتعرف على مدى وجود تقارير وتقارير الاستدامة المالية والبيئية المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، والتي لوحظ اهتمام الشركة بإدراجها في التقارير في السنوات الخمس الماضية، وتم إعداد مقياس لجودة التقارير المالية يتضمن خمسة أبعاد (الأهمية والشفافية والوضوح والمصادقية وقابلية المقارنة)، تم تحليل هذه الأبعاد الخمسة واختبرت الارتباط من خلال معامل ارتباط (بيرسون).

وتشير نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة بين الإفصاح المحاسبي ومعايير التوافق والقابلية للمقارنة يتجاوز الوضوح والشفافية والمصادقية، كما كان للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة تأثير على قيمة الشركة إذا تم تجاهل أي تأثيرات استثمارية أخرى ساعدت على نمو قيمة الشركة أو استقرارها في بعض السنوات.

7-2 دراسات سابقة تناولت الاطار العام لتقارير الاستدامة

استهدفت دراسة الصاوي (2012) الى وضع اطار نظري لمفهوم تقارير استدامة الشركات، وكذلك مفهوم محاسبة الاستدامة، واقتراح نموذج لشكل تقرير استدامة الشركات واختبار مدى قبوله من جانب الشركات وأصحاب المصالح في بيئة الممارسة المصرية، كما هدفت الى تحديد دوافع الشركات لتقديم تقارير الاستدامة وتحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح، وقد تناولت هذه الدراسة مراحل استدامة الشركات، ودور المحاسبين في تحقيق استدامة الشركات، ومكونات اطار محاسبة الاستدامة، واهداف ومبادئ محاسبة الاستدامة، وتقارير استدامة المنشأة، والخصائص النوعية لمعلومات محاسبة الاستدامة، والمبادئ الارشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة، ومصادر الطلب على تقارير الاستدامة، ودوافع الشركات للإفصاح عن تقارير الاستدامة، والنموذج المقترح لتقرير الاستدامة.

وتوصلت الدراسة الى انه لا يوجد اتفاق حول مفهوم التنمية المستدامة، فالبعض يركز على التعريف المادي الضيق للتنمية المستدامة، والذي ينصب على الجوانب المادية ويتضمن ضرورة استخدام الموارد الطبيعية المتجددة بطريقة لا تؤدي الى فائها أو تدهورها أو تناقص جودها بالنسبة للأجيال المستقبلية. بينما تركز بعض التعريفات على الجانب الاقتصادي ويشمل الحصول على الحد الأقصى من منافع التنمية الاقتصادية. وتتم الوحدات الاقتصادية بثلاث مراحل عند تطبيق مفهوم الاستدامة، تتمثل المرحلة الأولى في الالتزام، وهو الحد الأدنى لتحقيق الاستدامة، وتتمثل المرحلة الثانية في عدم الإضرار، ويتضمن ذلك أن الشركات يجب أن تكون لديها، الوعي الكافي بقدرتها على خلق أثار بيئية واجتماعية واقتصادية حقيقية ومحملة، وأخيراً، تتمثل المرحلة الثالثة في الاستدامة، وهذه المرحلة تتجاوز الالتزام وعدم الإضرار، بمعنى أن الشركات يمكن أن تساهم في تحقيق الاستدامة على المستوى الوطني من خلال الانخراط في الاستثمار الاجتماعي والحوار مع أصحاب المصالح، والعمل على تحقيق التكامل بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. وتمثل محاسبة الاستدامة تحدياً وفرصاً للمحاسبين، حيث يتجاوز دور المحاسبين في تحقيق استدامة المنشأة عمليات جمع وتحليل والإفصاح عن المعلومات، بل يتسع مجال عملهم ومساهماتهم وضرورة التحول من النظرة للداخل (المحاسبة التقليدية) إلى النظرة للخارج، وفهم وأدراك الدور الذي يمكن أن يلعبوه لتحقيق استدامة المنشأة.

ومن ناحية أخرى استهدفت دراسة (Gamage & Sciulli 2017) فحص طبيعة ومدى إفصاحات الاستدامة التي أبلغت عنها الجامعات الأسترالية في تقارير الاستدامة المستقلة، وعُرفت الجامعات تقليدياً بالأماكن التي يكون فيها الاستقصاء الفكري والتقدم في المعرفة أمراً بالغ الأهمية، وقد تناولت هذه الدراسة تعزيز الاستدامة في التعليم العالي، وفحص حالة تقارير الاستدامة في الجامعات الأسترالية كما هو موضح

في تقارير الاستدامة المستقلة، وجد التحليل أن تقارير الاستدامة في الجامعات الأسترالية محدودة حيث تنشر ثمانى جامعات فقط تقارير الاستدامة المستقلة لعام 2013

وتوصلت الدراسة الى أن غالبية الجامعات التي تعد تقارير الاستدامة المستقلة تتضمن مصداقية المعلومات المتعلقة برؤية الاستدامة والاستراتيجية والقيادة في التقرير، هذه علامة إيجابية وأن رسالة الاستدامة يجب أن تأتي من الإدارة العليا، لتوافق هذه النتيجة مع الحاجة إلى قيادة جامعية قوية لتسهيل الوعي والالتزام بالاستدامة، وأن المقابلات المتعاقبة مع كبار المديرين في قطاع الجامعة تمكن أيضًا من استغلال تأثير القيادة في تطوير ورعاية ثقافة الوعي بالاستدامة، نجد أن تقارير الاستدامة لها تركيز قوي على الفئة البيئية بشكل عام، وتولي قدرًا قليلًا من الاهتمام للأبعاد الأخرى، بالنظر إلى الدور الرئيسي الذي تلعبه الجامعات في التعليم والبحث، فإن تطوير المزيد من عمليات الكشف عن الاستدامة على نطاق واسع يعد مجازًا جاهزًا للتحسين، علاوة على ذلك، يمكن للجامعات التعلم من أي ممارسات متفوقة من قطاع الشركات لتحسين مبادرات الإبلاغ عن الاستدامة، على الرغم من إعداد تقارير الاستدامة المستقلة باستخدام إرشادات GRI.

كما اوضحت دراسة (Shields & Šolar 2017) ان أحد المبادئ الأساسية للتنمية المستدامة هو الشفافية ومشاركة المعلومات، أي التقارير الحكومية والمحلية. تقوم الحكومات بالإفصاح عن القضايا التي تقع في نطاق مسؤوليتها. وتتعهد المؤسسات بتقديم التقارير لسببين: الاول: يجب عليها القيام بذلك بموجب القانون، والثاني: القيام بذلك أمر منطقي من الناحية الاقتصادية، تناولت الدراسة التقارير الحكومية ومؤشرات الاستدامة وحسابات التدفق المالي وموارد الحسابات البيئية وتقارير الشركات ومؤشرات الاستدامة الخاصة بتقارير الشركات، هناك أنواع عديدة من تقارير الاستدامة، ركزت الدراسة على ثلاثة منها تستخدمها كل من الحكومات والمؤسسات (المؤشرات وحسابات تدفق المواد والحسابات المالية الموسعة للشركات والحسابات المالية الوطنية).

وتوصلت الدراسة الى انه من الضروري إعداد تقارير متكاملة عن المؤشرات وتدفقات المواد والحسابات المتكاملة لتوفير أنواع المعلومات التي ستدعم اتخاذ القرارات السليمة العامة والخاصة فيما يتعلق بالاستدامة. وتشير نتائج الدراسة الى انه لا يوجد نهج واحد مناسب لأن كل نهج منهم يوفر معلومات مهمة وفريدة من نوعها، نظرًا لأن جمع المعلومات وتخزينها وتفسيرها وإعداد التقارير هي أنشطة مكلفة وتستغرق وقتًا طويلاً، فإن هدف البيانات الكاملة والمثالية غير قابلة للتحقق أو غير ممكنة، وقد أوضحت الدراسة أن الاتحاد الأوروبي أعطى الأولوية لأنشطته وبدأ في إصدار المؤشرات والحسابات، تحدد شركات التعدين الفردية أيضًا نطاق جهود إعداد التقارير الخاصة بها، والتي يكون بعضها أكثر شمولاً والبعض

الآخر أقل أهمية، بالنظر إلى أن الاستدامة تعني أشياء مختلفة لمجموعات ودول ومؤسسات مختلفة، فمن المفهوم أن نطاق وطبيعة التقارير سيختلفان أيضًا.

ومن ناحية أخرى استهدفت دراسة **Landrum, & Ohsowski, (2017)** الخصائص العامة لتقارير الاستدامة حيث تصدر الشركات عادة تقارير عن الاستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وفهم وجهات النظر العالمية لاستدامة المؤسسات، أو رسالة المؤسسة التي يتم تناولها فيما يتعلق بماهية الاستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وكيفية تفعيلها، وقد تناولت هذه الدراسة وجهات نظر عالمية حول استدامة المؤسسات، وتقارير استدامة المؤسسة والغرض من الإبلاغ، ووجهات النظر العالمية حول استدامة المؤسسات.

ومن ناحية أخرى استهدفت دراسة **Boiral, & Henri, (2017)** تحليل قابلية القياس وقابلية المقارنة البيئية لأداء الاستدامة من خلال تحليل المحتوى لـ 12 تقريرًا عن الاستدامة لشركات التعدين باستخدام إرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، وقد تناولت هذه الدراسة مقارنة تقارير الاستدامة، والمنظور الوظيفي لتقارير الاستدامة لشركات التعدين.

وتوصلت الدراسة إلى أنه من المستحيل قياس ومقارنة أداء الاستدامة الذي تم الكشف عنه في تقارير GRI التي تم تحليلها بطريقة موثوقة وتصنيف الشركات على هذا الأساس، وتستكشف أيضًا الأسباب الرئيسية لمشاكل قابلية القياس والمقارنة للإجابات غير الواضحة أو الغامضة أو غير الكاملة، وإصدار البيانات النوعية وغير القابلة للمقارنة، والمعلومات غير المحددة، ووحدات القياس غير المتجانسة، وتعميد التقارير والتعقيم والتركيز المفرط على العناصر الإيجابية، واستنادًا إلى بيانات متقابلة ولكنها غير واضحة، وتشير نتائج الدراسة إلى أن نقاط الضعف هذه ليست واضحة بشكل واضح للوهلة الأولى لأن التقارير كانت مكتوبة بشكل جيد ومقدمة ومنظمة بشكل جيد، مما يعطي دليلًا مقنعًا إلى حد ما على جدية التزام الشركات بالتمية المستدامة، تتم قراءة هذه التقارير وتحليلها بشكل عام على أساس فردي وبالتأكيد ليس ضمن تحليل مقارن ومستعرض حسب المعيار، مثل ذلك الذي تم إجراؤه في هذه الدراسة.

وعلى الجانب الآخر، استهدفت دراسة **Sassen et al., (2018)** عرض الخصائص المؤسسية المرتبطة بتقارير الاستدامة من قبل مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة، تماشيًا مع نظرية الشرعية ونظرية أصحاب المصالح تقدم النتائج دليلًا على أنه كلما زاد حجم المؤسسة، زاد احتمال الإفصاح، وقد تناولت الدراسة تقارير الاستدامة في مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة، وتقارير الاستدامة لأبحاث مؤسسات التعليم العالي، وقضايا الإفصاح عن الاستدامة في مؤسسات التعليم العالي، تظهر النتائج أن 17% من مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة أفصحت عن تقارير الاستدامة، وتغطي

هذه الدراسة جميع تقارير الاستدامة التي تم الكشف عنها من بين 160 مؤسسة للتعليم العالي في المملكة المتحدة.

وقد قدمت الدراسة مسحاً للوضع الحالي لتقارير الاستدامة لجميع مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة، تقدم نتائج هذه الدراسة إضافة مهمة إلى الدراسات والمفاهيم النظرية ولها آثار مفيدة على صناع السياسة في المملكة المتحدة والباحثين، تركز هذه الدراسة على تقارير الاستدامة التي نشرتها مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة وتقدم بعض الأدلة الأولية على محددات إعداد التقارير، تشير نتائج الدراسة إلى أن حجم الشركة يزيد بشكل كبير من احتمال الإفصاح، ومع ذلك، نظراً لعدم إضفاء الطابع المؤسسي على تقارير الاستدامة في قطاع التعليم العالي، فإن الدوافع الداخلية والأفراد الرئيسيين الذين لديهم دوافع جوهرية قد تكون عاملاً مهماً يؤثر على احتمالية الإفصاح.

استهدفت دراسة **Burritt et al., (2018)** خصائص تقارير الاستدامة في الحكومات المحلية اليابانية والأسترالية، وتوضيح الاختلافات بين الحالات اليابانية والأسترالية، بالإضافة إلى ذلك، يتم فحص سبب ظهور هذه الاختلافات، تم اختيار الحكومات المحلية في اليابان وأستراليا للدراسة لأن كلا البلدين طوراً نماذج تقارير الاستدامة وكيفية إعداد هذه التقارير، وقد تناولت الدراسة تحديد نموذج لتقارير الاستدامة في الحكومة المحلية، وتوضيح الاختلافات بين تقارير الاستدامة في الحكومة المحلية في اليابان وأستراليا، وعرض بعض المشكلات المتبقية التي تحتاج إلى حل في البحث المستقبلي.

وتوصلت الدراسة الى امكانية إجراء العديد من الملاحظات حول الحالات المتناقضة لتقارير الاستدامة التي تم فحصها في اليابان وأستراليا، حيث ان الاختلاف في النطاق بين معلومات الاستدامة التي تستخدمها الحكومات المحلية، وتركز تقارير الاستدامة في الحكومات المحلية اليابانية التي تم فحصها على الاستدامة البيئية، بينما نطاق المحاسبة في الحكومات المحلية الأسترالية أوسع، تحتوي الحالة الأسترالية على معلومات الاستدامة المتعلقة بالاقتصاد والبيئة والقضايا الاجتماعية والثقافية، بالمقارنة مع الحالات اليابانية، فإن المعلومات التي تم الكشف عنها في المثال الأسترالي تتماشى مع الاتجاهات الدولية نحو تقارير الاستدامة التي يمثلها **GRI**. ومع ذلك، تكشف الحكومات المحلية اليابانية عن معلومات بيئية كبيرة أكثر مما في الحالة الأسترالية، وتشير نتائج الدراسة لمحاولة الحكومات المحلية في كلا البلدين قياس كفاءة أنشطة تقارير الاستدامة باستخدام التكاليف والفوائد، تأخذ الأمثلة اليابانية في الاعتبار الفوائد النقدية الداخلية والخارجية، بينما يعتبر المثال الأسترالي الإيرادات المحققة فقط على أنها تمثل الفوائد.

ومن ناحية اخرى استخدمت دراسة **Higgins & Milne, (2018)** تقارير الاستدامة التي يُنظر إليها على أنه وسيلة للمؤسسات لتلبية احتياجاتها الاجتماعية والمسؤوليات الأخلاقية تجاه البيئة والمجتمعات

التي يعملون فيها، وهناك حاجة إلى رؤية جديدة تشجع المزيد من الشركات على الإفصاح عن تقارير الاستدامة بالطرق التي تؤدي إلى تغيير واضح للشركات.

توصلت الدراسة الى أن عددًا من المؤسسات التي يُفترض أنها من المرجح أن تقدم تقارير الاستدامة بناءً على خصائصها الاستراتيجية أو التنظيمية لا تفعل ذلك، وأن عددًا متزايدًا من المؤسسات التي يبدو من غير المحتمل أن تستفيد من تقارير الاستدامة تقوم بالإفصاح، وتشير نتائج الدراسة الى محاولة تطوير صورة أوضح للمجالات البارزة لنشاط الإفصاح عن تقارير الاستدامة، وتقارير الاستدامة هي شيء أصبح يؤثر على مجموعة متنوعة من أنواع المؤسسات وحاجتها للإفصاح عن هذه التقارير.

هدفت دراسة راجي (2019) التعرف على طبيعة محاسبة الاستدامة ودورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة المالية من (2013-2017) وتم الاعتماد على النفقات المبذولة من قبل تلك الشركات على عناصر الاستدامة (الاجتماعية والبيئية) والمفصّل عنها في التقارير المالية الختامية، وأهم ما توصل اليه البحث يتمثل بوجود أهمية كبيرة لعناصر الاستدامة الاجتماعية والبيئية في معرفة مدى التزام الشركات الصناعية بمسؤولياتها تجاه المجتمع بالإضافة التي تعزيز دقة المعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف الخارجية، وأهم ما اوصت به يتمثل بضرورة زيادة الاهتمام بالعناصر الاجتماعية والبيئية وزيادة قيام الشركة بنشر بثقافة حماية البيئة وتعزيز الروابط الاجتماعية بين موظفي الشركة، وبالرغم من أهمية الإفصاح عن الاستدامة، وما يتضمنه من إفصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركات والوحدات الحكومية، الا ان الاهتمام بتنظيمه في العراق مازال محدود، حيث يلاحظ ان القوانين المنظمة للإفصاح المحاسبي لم تتضمن اية اشارة الى الإفصاح عن الاستدامة، مما يعني غياب التنظيم القانوني والمهني للإفصاح عن تقارير الاستدامة وعدم وجود نموذج محدد للإفصاح على مستوى الشركات في القطاع العام والخاص والوحدات الحكومية.

كما اشارت دراسة Bably, (2020) إلى جهود المنظمات الدولية المختلفة فيما يتعلق بتقارير الاستدامة، وكيف يواجه مستخدمي تقارير الاستدامة العديد من التحديات في إعداد تقارير الاستدامة والإفصاحات التي تؤثر على إعداد هذه التقارير، وتجمع هذه الدراسة البيانات من 40 مشاركًا وتحللها من خلال استطلاع عبر الإنترنت، يمثل المشاركون في الاستطلاع محاسبين من مختلف الشركات الصناعية في مصر لمعرفة التحديات التي يواجهونها لإعداد تقارير الاستدامة، أيضًا، للتحقيق في أنماط التقارير والمعايير التي يتبعونها، وجدت الدراسة أن العديد من التحديات تؤثر على اعتماد الاستدامة، أحدها على وجود أطر عمل منافسة وغياب إطار موحد لتقارير الاستدامة لتحسينها، وتقدم هذه الدراسة نظرة لتقييم

تقارير الاستدامة الحالية في الشركات المصرية، وتشير نتائج هذه الدراسة الى أهمية تأثير تقارير الاستدامة على جودة التقارير المالية وغير المالية لما لها أثر ايجابي على الشركات في مصر .

استهدف دراسة صالح (2020) اختبار مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة على قيمة البنوك الإسلامية العربية خلال الفترة (2016 - 2018)، ولتحقيق هذا الهدف طور الباحث مؤشرا للإفصاح يعتمد على عناصر أبعاد الاستدامة المطلوبة وفقا للمعايير الشرعية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، وما تناولته المعايير الصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة بشأن استدامة البنوك كقطاع مالي متخصص، وقد تناولت الدراسة تحليل المحتوى للتقارير المالية والمواقع الالكترونية لعدد (٢٥) بنكا اسلاميا عربيا.

وقد توصلت الدراسة الى انه توجد علاقة معنوية بين مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة وقيمة البنك الإسلامي، وهو ما يعكس وعي أصحاب المصالح (خاصة المستثمرين) بأهمية تكامل معلومات الاستدامة مع المعلومات المالية للتقييم الشامل لأداء البنك، وبالتالي فإن الإفصاح عن الاستدامة يكون له مردود إيجابي على القيمة السوقية المقدرة للبنك الإسلامي، كما يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لبعض الخصائص التنظيمية والسوقية (مثل المخاطر، والنمو) على قيمة البنك الإسلامي. رغم أن البنوك الإسلامية تقدم بعض المنتجات المصرفية المتميزة (مثل الزكاة، والقرض الحسن، والوقف) والتي تساهم بشكل فعال في تحقيق المجال الاجتماعي للاستدامة، إلا أنه مازالت بعض البنوك لا تقوم بدورها الاجتماعي وفقا لمتطلبات الشريعة، حيث تقدم تلك البنوك مساهمات محدودة لتمويل المشروعات الصغيرة، وغيرها من الفئات المحرومة من الخدمات المصرفية. وتشير نتائج الدراسة الى إن معظم البنوك الإسلامية لا تقصص عن طبيعة وأسباب حدوث المعاملات المخالفة للشريعة، وما هي الإجراءات المتبعة لتجنب تكرار حدوث هذه المخالفات، وتعمل البنوك الإسلامية في مصر في ظل بنية تحتية ضعيفة مقارنة ببنية البنوك الإسلامية العاملة في مجلس التعاون الخليجي، إذ لا توجد هيئة شرعية مركزية بالبنك المركزي المصري لمراقبة الأعمال المصرفية لتلك البنوك من الناحية الشرعية.

وهدف دراسة عبد الريات (2020) تحليل محاسبة الاستدامة ومعاييرها الخاصة بالوحدات الحكومية في العراق ومدى تأثير ذلك على النظام المحاسبي، ويهدف ايضا الى دراسة وتحليل النظام المحاسبي المستعمل في الوحدات الحكومية، اذ ان الوحدات الحكومية تقدم خدمات لشريحة كبيرة من المجتمع وهي بذلك تستنزف موارد مالية وبشرية في اثناء تقديم برامجها وانشطتها، فضلا عن ضعف نظامها المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية التفصيلية، وعليه فان اعتماد معايير محاسبة الاستدامة في الوحدات الحكومية يساهم في تحسين نظامها المحاسبي وبالتالي المساهمة في عملية اتخاذ القرارات المستنيرة، وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها: محاسبة الاستدامة اداة تستعملها الوحدات الاقتصادية

لتصبح أكثر استدامة من خلال تبنيها سياسات جديدة يكون لها تأثير على أداء الوحدة الاقتصادية وبالتالي المساهمة في تحسين جودة الخدمات الصحية، النظام المحاسبي الحكومية المطبق في الوحدات الصحية غير قادر على توفير معلومات لوضع معايير محاسبة الاستدامة موضع التنفيذ وخصوصاً فيما يتعلق بالجانب البيئي والاجتماعي، ان نظم المعلومات المحاسبية تتأثر في البيئة التي تعمل في نطاقها وتتأثر بها فان ذلك يستوجب الاخذ بنظر الاعتبار التغيرات التي تحصل في البيئة المحيطة وامكانية الاستفادة منها في مجال تطوير الخدمات المقدمة وتحسينها.

وبناءً على استعراض الدراسات السابقة نجد اتفاق بعض الدراسات على الدوافع والأسباب في تقديم تقارير الاستدامة مثل (الصاوي، 2012؛ المقناني 2019 ؛ المرقص، البلوشية، 2020 ؛ عبد الريات، رمضان، 2021)، (Stępień 2019, Shields & Šolar 2017) التي منها، اتجاه مجلس إدارة المؤسسة نحو الإفصاح عن استدامة المنشأة. ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة في تحسين القيمة السوقية لاسهم المؤسسة، ويحدث التغيرات الاجتماعية والسياسية في المجتمع، وان زيادة المديونية يصاحبه انخفاض الاتجاه للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، ويعد الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي الية للحكم على اداء المؤسسة وقوة مركزها المالي وزيادة جودة تقارير الاستدامة، وهناك حاجة لأهمية الإفصاح المحاسبي للبعد البيئي من خلال اجراء مقابلات شخصية مع الادارة العليا والمديرين التنفيذيين لشرح مخاطر عدم الإفصاح المحاسبي، ويعد التحول الى معايير (IFRS) (معايير اعداد التقارير المالية) الية هامة لزيادة جودة الإفصاح المحاسبي عن البعد البيئي وتقارير الاستدامة، وتقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن مدى الالتزام باللوائح والتشريعات المنظمة للأمن البيئي وتوثيق اوضاعها بما يحافظ على حقوق المجتمع المدني كمتطلب حيوي لأغراض التنمية المستدامة، والحفاظ على شرعية المؤسسة.

وتقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الادارة والمستثمرين، حيث ان المؤسسات النشطة في بورصة الاوراق المالية يزداد ميلها لتقديم تقارير الاستدامة، وجود فائض مادي للمؤسسات يمكن استثماره في الأنشطة البيئية والاجتماعية، والإفصاح المحاسبي عن مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية في كافة عمليات المنشأة، ويؤدي الى زيادة قيمة اسهم المؤسسة، أن الشركات يمكن أن تساهم في تحقيق الاستدامة على المستوى الوطني من خلال الانخراط في الاستثمار الاجتماعي والحوار مع أصحاب المصالح، والعمل على تحقيق التكامل بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وعليه يمثل التساؤل البحثي الاول في التالي:

هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية دوافع وأسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟

وتناولت بعض الدراسات الاهداف والمنافع من الإفصاح عن تقارير الاستدامة مثل: (Sassen & Hoppe, 2019; Higgins, & Milne, 2018, Boiral, & Henri, 2017) حيث تهدف تقارير الاستدامة الى التفاعل مع القضايا البيئية والاجتماعية في المجتمع. ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية، وتهدف تقارير الاستدامة الى التفاعل مع القضايا البيئية والاجتماعية في المجتمع، والإفصاح عن تقرير الاستدامة يرتبط برغبة ادارة المؤسسة كمستثمر أخلاقي، ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة في جذب التمويل اللازم للمؤسسة، والإفصاح عن القيم الاقتصادية المباشرة الناتجة عن نشاط المنشأة من ربح او خسارة، ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة في تحسين سمعة المؤسسة، ويعتبر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بمثابة استجابة لمتطلبات اصحاب المصالح للمعلومات المالية وغير المالية، ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة، ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة في تحقيق وتدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة، ويتيح الإفصاح المحاسبي عن الرؤية والاستراتيجية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها على المدى الطويل، ويعتبر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بمثابة استجابة للقوانين والتشريعات، ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين صورة المؤسسة، ويوفر معلومات مختصرة ومركزة عن النشاط المتكامل للمؤسسة، ويمكن من تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الادارة والمستثمرين، مما يسهل عملية اتخاذ القرارات السليمة والسريعة من قبل اصحاب المصالح في الوحدات الحكومية. وعليه يمثل التساؤل البحثي الاول فيما يلي:

هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية مزايا ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟

أوضحت بعض دراسات المشاكل والمعوقات التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة (بدر، 2013؛ صالح، 2020؛ الامين، 2021)، (Bellini, Rodrigues, Lagioia, & Freitas, 2021)، (Bashatweh 2020; Alotaibi & el bably, 2021) وهي ضعف وتدني مستوى الوعي بالتنمية المستدامة لدى إدارة المؤسسة، وتحمل تكاليف اضافية نتيجة القيام بالإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، حيث انها غير مطابقة بموجب معايير المحاسبة العراقية، وتعدد اساليب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، ونقص الموارد المالية المتاحة للمنشأة للقيام بالأنشطة البيئية والاجتماعية، وعدم وجود حوافز حكومية للمنشأة للإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة، وتعدد الجهات التي تقوم بإصدار ارشادات عن اعداد تقارير الاستدامة، لا يوجد طلب على المعلومات المتعلقة بتقارير التنمية

المستدامة، وتركيز المؤسسة على الإفصاح عن المعلومات الايجابية فقط بدلا من تقديم ما يعكس توازن الأداء، واعتقاد المنشأة بانها ليس لها تأثير على المجتمع، ونقص الوعي العام بالقضايا البيئية والاجتماعية، وضعف مقدرة محاسبي المؤسسة في اعداد والافصاح عن تقارير الاستدامة. والتوجه قصير الاجل للمديرين وعدم اشراك اصحاب المصالح، والخوف من تحمل المؤسسة تكاليف اضافية ناتجة عن اعداد تقارير الاستدامة، وعدم اقتناع المؤسسات بان الإفصاح المحاسبي عن المعلومات لتقارير التنمية المستدامة يعد جزءا من مسؤوليتها تجاه البيئة المحيطة بها، والتردد والخوف من تقديم معلومات سرية. ونقص معرفة وخبرة المحاسبين لدى المنشأة. وعدم وجود معيار محاسبي يلزم المؤسسات بالمحاسبة عن تقارير التنمية المستدامة، والمستخدمين قد لا يفهموا المعلومات المفصّل عنها او استجابة غير كافية لأصحاب المصالح في الوحدات الحكومية. وعليه يمثل التساؤل البحثي الثاني فيما يلي:

هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية مشاكل ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟

8- منهجية البحث

8-1 هدف ومنهج الدراسة الاستكشافية

تستهدف الدراسة الاستكشافية اختبار تساؤل البحث، هل يدرك المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية اهمية التنمية المستدامة والدوافع والاسباب من تقديم تقارير الاستدامة، وماهي المشاكل والمعوقات التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية، الذي يسهم في تضيق فجوة البحث المحاسبي في العراق في مجال الإفصاح عن تقارير الاستدامة بصفة عامة، والإفصاح عن استدامة الوحدات الحكومية بصفة خاصة.

8-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين، تتكوّن الفئة الاولى من المديرين في الوحدات الحكومية العراقية، والفئة الثانية من المحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية، وتمّ اختيار عينة عشوائية من بعض الوزارات، بالإضافة إلى ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وذلك للتعرف على آراء المديرين والمحاسبين بشأن معرفة دوافع ومزايا ومشاكل الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية، وقد بلغت مفردات العينة من الفئة الأولى (المديرين في الوحدات الحكومية) 21 مفردة بنسبة 40.4%، ومن الفئة الثانية (المحاسبين في الوحدات الحكومية) 31 مفردة بنسبة 59.6%، وذلك كما يظهر في جدول رقم (1)

جدول 1: تقسيم مفردات العينة

النسبة المئوية	عدد المفردات	الفئات
40.4%	21	الفئة الأولى المديرين بالوحدات الحكومية
59.6%	31	الفئة الثانية المحاسبين بالوحدات الحكومية
100%	52	المجموع

3-8 أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث في تجميع البيانات على قائمة الاستقصاء، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية، وقد تم الاعتماد على أداة البحث، استناداً إلى بعض الدراسات السابقة (Akinleye & Ajewole, 2018; مرغني وآخرون، 2021)، وقد روعي عند وضع القائمة التحقق من الصياغة اللفظية، بحيث تكون قادرة على نقل الأسئلة بصورة واضحة، وبالتالي تكون صالحة للاستخدام والفهم، كما روعي أن تتضمن بعض الأسئلة التي تقيس مدى صدق المستقضي منه في الإجابة على القائمة ككل، وتتكون القائمة من ثلاثة أجزاء، يختبر الجزء الأول دوافع وأسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة ويتكون من (15) عبارة، ويختبر الجزء الثاني مزايا ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة ويتكون من (19) عبارة وأخيراً يختبر الجزء الثالث مشاكل ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة ويتكون من (18) عبارة، وقد تكونت العينة النهائية من (52) مفردة تمثل قوائم الاستقصاء الصادرة من تلك التي تم الحصول عليها من أفراد العينة، ويوضح جدول رقم (2) عدد قوائم الاستقصاء الموزعة وعدد ونسبة الردود وكذلك عدد ونسبة قوائم الاستقصاء الصادرة والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

جدول 2: بيان قوائم الاستقصاء الموزعة

عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد القوائم المستلمة	نسبة الرد	عدد قوائم الاستقصاء الصادقة	عدد قوائم الاستقصاء المستبعدة	نسبة قوائم الاستقصاء الصادقة إلى الموزعة
73	60	82.19%	52	8	71.23%

واشتملت القائمة على أسئلة تحتاج لإجابة ترتيبية، وذلك باستخدام مقياس ليكارت خماسي بحيث تعطي درجات متفاوتة للموافقة والرفض بخمس درجات، تتدرج من موافق تماماً، وموافق بدرجة كبيرة، وموافق، وغير موافق إلى حد ما، وغير موافق بالمرّة. بحيث تأخذ في إطار تحليل الردود الأوزان (5)، (4)، (3)، (2)، (1) على التوالي.

4-8 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

اعتمد الباحث على عدد من الأساليب الإحصائية المختلفة لتحليل البيانات. وقام الباحث باستخدام الجداول الإلكترونية الخاصة ببرنامج **Microsoft Excel** من أجل إدخال ردود المشاركين في الدراسة الميدانية، ثم تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS** الإصدار رقم (24)، حيث استخدم الباحث الاختبارات الإحصائية التي تتفق مع طبيعة بيانات الدراسة الميدانية وتساؤلات البحث، وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

1-4-8 مقياس الاعتمادية (الثبات) Reliability

لقياس الصدق والثبات الإحصائي لأداة الدراسة، وذلك من خلال مقياس **Cronbach's Alpha** للأسئلة المرافقة لقائمة الاستقصاء، وللتأكد من ثبات العناصر المكونة للأسئلة، واختبار مدي موثوقية استجابات مفردات العينة على الأسئلة، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وبالتالي إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة. حيث يعبر الثبات عن استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه فيعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. بينما يعبر الصدق عن صحة العلاقة السببية بين المتغيرات وهو ما يعرف بالصدق الداخلي. وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح. وإذا زاد هذا المقياس عن 60% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة (Bonett & Wright, 2015) وكلما زادت قيمة المعامل عن 80% كان ذلك أفضل، وإذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا أقل من 60% فيتم استخدام إجراء **SCALE IF ITEM DELETED** (المقياس عند حذف البند) حيث يتم حذف بعض الأسئلة التي تجعل قيمة معامل كرونباخ ألفا يصل إلى 60% أو أكثر، ويوضح الجدول رقم (3) معامل كرونباخ ألفا **Cronbach's Alpha** لأسئلة عينة الدراسة.

جدول 3: معاملات اختبار كرونباخ ألفا لقياس مصداقية وثبات أسئلة الدراسة

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0.969	0.970	52

وطالما أن قيمة معامل كرونباخ ألفا 97% فإن ذلك يشير إلى ارتفاع درجة الصدق والثبات في إجابات أفراد العينة على الأسئلة الموجهة إليهم، مما يدل على أنها تتمتع بصلاحية عالية، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة.

2-4-8 اختبار الاعتدالية (Kolmogorov-Smirnov) Test of Normality

نظراً لطبيعة البيانات التي تم الحصول عليها، والتي كانت في غالبيتها ترتيبية، حيث اشتملت أسئلة قائمة الاستقصاء على الإجابات المعطاة في صورة رتب. ولذلك فقد تم الاعتماد على الاختبار اللامعلمي **One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test (non parametric)**، حيث أنه عندما تؤخذ المقاييس أو المشاهدات في صورة رتب، وليس في صورة مقاييس كمية، يصبح من المناسب استخدام الطرق اللامعلمية، وكذلك لا تعتمد هذه الطرق على افتراض شكل معين لتوزيع المجتمع الأصلي.

وتطبق قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha)$ 95% ودرجة خطأ (α) 5%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية **P - Value** (مستوي المعنوية **Sign.**) أكبر من أو يساوي 5% يتم قبول فرض العدم (بمعنى مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً). أما إذا كانت قيمة **P - Value** أقل من 5% يتم رفض فرض العدم، ومن ثم قبول الفرض البديل (بمعنى مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي). وكانت النتائج كالتالي:

Kolmogorov-Smirnov Test

	Statistic	Df	Sig.		Statistic	Df	Sig.		Statistic	Df	Sig.
AQ1	.366	52	.000	BQ1	.414	52	.000	CQ1	.368	52	.000
AQ2	.279	52	.000	BQ2	.262	52	.000	CQ2	.251	52	.000
AQ3	.272	52	.000	BQ3	.227	52	.000	CQ3	.243	52	.000
AQ4	.293	52	.000	BQ4	.334	52	.000	CQ4	.244	52	.000
AQ5	.240	52	.000	BQ5	.285	52	.000	CQ5	.276	52	.000
AQ6	.204	52	.000	BQ6	.273	52	.000	CQ6	.313	52	.000
AQ7	.259	52	.000	BQ7	.280	52	.000	CQ7	.245	52	.000
AQ8	.302	52	.000	BQ8	.306	52	.000	CQ8	.258	52	.000
AQ9	.379	52	.000	BQ9	.311	52	.000	CQ9	.240	52	.000
AQ10	.224	52	.000	BQ10	.312	52	.000	CQ10	.205	52	.000
AQ11	.381	52	.000	BQ11	.283	52	.000	CQ11	.242	52	.000
AQ12	.223	52	.000	BQ12	.357	52	.000	CQ12	.242	52	.000
AQ13	.288	52	.000	BQ13	.345	52	.000	CQ13	.240	52	.000
AQ14	.221	52	.000	BQ14	.346	52	.000	CQ14	.299	52	.000
AQ15	.282	52	.000	BQ15	.285	52	.000	CQ15	.231	52	.000
				BQ16	.275	52	.000	CQ16	.235	52	.000
				BQ17	.291	52	.000	CQ17	.259	52	.000
				BQ18	.279	52	.000	CQ18	.256	52	.000
				BQ19	.269	52	.000				

وقد بلغت القيم الاحتمالية لهذا الاختبار (0.000) وهي أقل من 5%، ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. بمعنى أن مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعي. وبالتالي لا يمكن استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية. ولذا ينبغي الاتجاه نحو الأساليب اللامعلمية، ومن ثم سيقوم الباحث بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية التالية:

أ. اختبار ويلكوكسن **Wilcoxon Signed Rank Test**: ويعتبر أحد الاختبارات اللامعلمية، الذي يستخدم في حالة كون البيانات غير موزعة توزيعاً طبيعياً، حسبما أشار سلمان (2020)، ويقوم هذا الاختبار على حساب الوسيط المتوقع **Expected Median** لكل سؤال من أسئلة القائمة، كما يمكن حسابه لكل مجموعة متجانسة من الأسئلة، أو لأسئلة قائمة الاستقصاء ككل. ويمكن استخدام هذا الاختبار في حالة العينة الواحدة أو في حالة عينتين غير مستقلتين.

ب. اختبار مان ويتني **Mann-Whitney Test**: ويستخدم لاختبار مدى وجود اختلاف بين مجموعتين أو عينتين مستقلتين من الأفراد أو المشاهدات، وذلك إذا كان مجتمع الدراسة الذي تم سحب العينة منه، موزعاً توزيعاً غير طبيعي، وهو البديل اللامعلمي لاختبار t المعلمي، ومن ثم سيستخدم لقياس مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين عينتين مستقلتين

8-5 نتائج التحليل الإحصائي

نظراً لأن قائمة الاستقصاء مكونة من 52 عبارة مُقسَّمة إلى ثلاثة أجزاء، فقد تم إجراء التحليل الإحصائي لكل جزء على حدة، وذلك على النحو التالي:

8-5-1 التحليل الإحصائي للجزء الأول من قائمة الاستقصاء

"هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية دوافع وأسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟"

يهدف الجزء الأول من قائمة الاستقصاء لمعرفة مدى أدراك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية لدوافع وأسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، ويتكوّن هذا الجزء من خمسة عشرة عبارة شملت أهم دوافع وأسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟، ويظهر الجدول رقم (4) التحليل الإحصائي لمُفردات الجزء الأول.

Wilcoxon Test		الجدول 4: التحليل الإحصائي لمفردات الجزء الأول من قائمة الاستبيان																		
Null hypothesis $H_0: \eta = 3$ Alternative hypothesis $H_1: \eta > 3$		Chi-Square Test		Total							موافق تماما		موافق بدرجة كبيرة		محايد		غير موافق إلى حد ما		غير موافق بالمرتبة	
P-Value	Statistic	P-Value	Statistic	Maximum	Minimum	Standard Deviation	Mean	Median	Total Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count	
0.000	774.013	0.000	210.79	5	1	.910	4.27	4	52	57.7%	30	11.5%	6	30.8%	16	0.0%	0	0.0%	0	AQ1
0.000	788.601	0.000	210.79	5	1	.744	4.27	4	52	44.2%	23	38.5%	20	17.3%	9	0.0%	0	0.0%	0	AQ2
0.000	782.974	0.000	210.92	5	1	.908	4.13	4	52	44.2%	23	28.8%	15	23.1%	12	3.8%	2	0.0%	0	AQ3
0.000	786.173	0.000	210.94	5	1	.922	4.12	4	52	46.2%	24	21.2%	11	30.8%	16	1.9%	1	0.0%	0	AQ4
0.000	786.190	0.000	211.08	5	1	.960	3.98	4	52	38.5%	20	26.9%	14	28.8%	15	5.8%	3	0.0%	0	AQ5
0.000	786.526	0.000	211.06	5	1	.792	4.00	4	52	30.8%	16	38.5%	20	30.8%	16	0.0%	0	0.0%	0	AQ6
0.000	794.170	0.000	210.79	5	1	.689	4.27	4	52	40.4%	21	46.2%	24	13.5%	7	0.0%	0	0.0%	0	AQ7
0.000	795.688	0.000	210.81	5	1	.813	4.25	4	52	48.1%	25	28.8%	15	23.1%	12	0.0%	0	0.0%	0	AQ8
0.000	788.045	0.000	210.62	5	1	.777	4.44	4	52	61.5%	32	21.2%	11	17.3%	9	0.0%	0	0.0%	0	AQ9
0.000	789.817	0.000	211.21	5	1	.872	3.85	4	52	25 %	13	40.4%	21	28.8%	15	5.8%	3	0.0%	0	AQ10
0.000	783.799	0.000	210.65	5	1	.823	4.40	4	52	61.5%	32	17.3%	9	21.2%	11	0.0%	0	0.0%	0	AQ11
0.000	788.864	0.000	211.13	5	1	.987	3.92	4	52	32.7%	17	36.5%	19	23.1%	12	5.8%	3	1.9%	1	AQ12
0.000	782.222	0.000	210.88	5	1	.879	4.17	4	52	46.2%	24	26.9%	14	25%	13	1.9%	1	0.0%	0	AQ13
0.000	788.849	0.000	211.12	5	1	.802	3.94	4	52	26.9%	14	42.3%	22	28.8%	15	1.9%	1	0.0%	0	AQ14
0.000	783.947	0.000	210.88	5	1	.834	4.17	4	52	44.2%	23	28.8%	15	26.9%	14	0.0%	0	0.0%	0	AQ15

وفيما يتعلق بالعبارات المدرجة في التساؤل الأول، فقد اُعتبرنا أهم عبارة اتفق عليها الاغلبية وهي العبارة السابعة التي تتضمن (إعطاء صورة متكاملة عن أداء الوحدات الحكومية مما يساعد المديرين في اتخاذ القرارات)، فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي تأييداً للعبارة، وهو ما يعني أن التوزيع التكراري Frequency distribution يُعادل 43 من أصل 52 مُفردة (23 موافق بدرجة كبيرة، و 20 موافق تماماً)، والتوزيع التكراري النسبي Relative Frequency Distribution بما يُعادل 82.7% توزعت بين (موافق بدرجة كبيرة 38.2%، وموافق تماماً 44.2%)، أمّا قيمة الوسيط Median فهو 4، وقيمة الوسط الحسابي Mean هو 4.27 وهي من أهم العبارات التي اهتم بها المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية، وذلك لاعتبارهم ان الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة يعطي صورة متكاملة عن أداء الوحدات الحكومية مما يساعد المديرين في اتخاذ القرارات.

3-5-2 التحليل الإحصائي للجزء الثاني من قائمة الاستقصاء

هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية مزايا ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟.

يهدفُ الجزء الثاني من قائمة الاستقصاء لمعرفة مدى ادراك المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية لمزايا ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة. ويتكوّن من ثمانية عشرة عبارة، شملت اهم المزايا والمنافع التي يقدمها الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، ويُظهر الجدول رقم (5) التحليل الإحصائي لمُفردات الجزء الثاني.

Wilcoxon Test		جدول 5: التحليل الإحصائي لمفردات الجزء الثاني من قائمة الاستبيان															
H ₀ : Null hypothesis		Chi-Square Test		Total				موافق تماماً		موافق بدرجة كبيرة		معايد		غير موافق الى حد ما		غير موافق بالمرة	
H ₁ : Alternative hypothesis		p-value	Statistic	Maximum	Minimum	Standard Deviation	Mean	Median	Total Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count
0.000	782.798	0.000	210.88	5	1	.804	4.48	4	52	69.2%	36	12.4%	7	17.3%	9	0.0%	0
0.000	783.281	0.000	210.88	5	1	.834	4.17	4	52	42.3%	22	34.6%	18	21.2%	11	1.9%	1
0.000	788.255	0.000	211.02	5	1	.816	4.04	4	52	34.6%	18	34.6%	18	30.8%	16	0.0%	0
0.000	782.525	0.000	210.85	5	1	.957	4.21	4	52	53.8%	28	17.3%	9	25%	13	2.8%	2
0.000	784.577	0.000	210.83	5	1	.899	4.23	4	52	44.2%	23	34.6%	18	19.2%	10	1.9%	1
0.000	783.231	0.000	210.85	5	1	.825	4.21	4	52	44.2%	23	34.6%	18	19.2%	10	1.9%	1
0.000	793.436	0.000	210.77	5	1	.723	4.29	4	52	44.2%	23	40.4%	21	15.4%	8	0.0%	0
0.000	780.825	0.000	210.87	5	1	.864	4.19	4	52	48%	25	23%	12	28.8%	15	0.0%	0
0.000	788.564	0.000	210.85	5	1	.893	4.21	4	52	50%	26	23%	12	25%	13	1.9%	1
0.000	792.387	0.000	210.75	5	1	.781	4.31	4	52	50%	26	30.8%	16	19.2%	10	0.0%	0
0.000	789.178	0.000	210.81	5	1	.813	4.25	4	52	46.2%	24	34.6%	18	17.3%	9	1.9%	1
0.000	787.832	0.000	210.67	5	1	.796	4.38	4	52	57.7%	30	23%	12	19.2%	10	0.0%	0
0.000	782.377	0.000	210.77	5	1	.893	4.29	4	52	55.8%	29	19.2%	10	23%	12	1.9%	1
0.000	786.727	0.000	210.69	5	1	.793	4.37	4	52	55.8%	29	25%	13	19.2%	10	0.0%	0
0.000	779.193	0.000	210.94	5	1	.878	4.12	4	52	44.2%	23	23%	12	32.7%	17	0.0%	0
0.000	779.528	0.000	211.04	5	1	.839	4.02	4	52	42.3%	22	19.2%	10	36.5%	19	1.9%	1
0.000	783.884	0.000	210.81	5	1	.789	4.25	4	52	46.2%	24	32.7%	17	21.2%	11	0.0%	0
0.000	784.551	0.000	210.81	5	1	.764	4.25	4	52	44.2%	23	36.5%	19	19.2%	10	0.0%	0
0.000	786.707	0.000	210.87	5	1	.793	4.19	4	52	42.3%	22	34.6%	18	23%	12	0.0%	0

وايضاً اخترنا اهم عبارة من التساؤل الثاني، التي اتفق عليها الاغلبية وهي العبارة الحادية عشرة التي تتضمن (يتيح الإفصاح المحاسبي عن الرؤية والاستراتيجية التي تسعى الوحدات الحكومية لتحقيقها على المدى الطويل)، فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي تأييداً للعبارة، وهو ما يعني أن التوزيع التكراري Frequency distribution 41 مفردة من أصل مفردة 52 (18 موافق بدرجة كبيرة، و 23 موافق تماماً)، والتوزيع التكراري النسبي Relative Frequency Distribution بما يعادل 78.8% توزعت بين (موافق بدرجة كبيرة 34.6%، وموافق تماماً 44.2%)، أما قيمة الوسيط Median فهو 4، وقيمة الوسط الحسابي Mean هو 4.21 وهي من اهم العبارات التي اهتم بها المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية، وذلك لاعتبارهم ان الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة يتيح الرؤية والاستراتيجية التي تسعى الوحدات الحكومية لتحقيقها على المدى الطويل

8-5-3 التحليل الإحصائي للجزء الثالث من قائمة الاستقصاء

"هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية مشاكل ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟"

ويهدف الجزء الثالث من قائمة الاستقصاء معرفة المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية، وتتكون من ثمانية عشرة عبارة للإجابة عن التساؤل الثالث، ويظهر الجدول رقم (6) التحليل الإحصائي لمفردات الجزء الثالث.

Wilcoxon Test		جدول 6: التحليل الإحصائي لمفردات الجزء الثالث من قائمة الاستبيان																	
P-Value	Statistic	Chi-Square Test		Total						موافق تماماً		موافق بدرجة كبيرة		متبادل		غير موافق إلى حد ما		غير موافق بالدرجة	
		P-Value	Statistic	Maximum	Minimum	Standard Deviation	Mean	Median	Total Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count	Row N %	Count
0.000	777.612	0.000	210.73	5	1	.886	4.33	4	52	61.5%	32	15.4%	8	19.2%	10	1.9%	1	1.9%	1
0.000	775.030	0.000	211.10	5	1	1.133	3.96	4	52	44.2%	23	25%	13	19.2%	10	5.8%	3	5.8%	3
0.000	784.960	0.000	210.98	5	1	.880	4.08	4	52	38.5%	20	32.7%	17	26.9%	14	1.9%	1	0.0%	0
0.000	790.798	0.000	211.21	5	1	.849	3.85	4	52	26.9%	14	32.7%	17	38.5%	20	1.9%	1	0.0%	0
0.000	784.273	0.000	210.96	5	1	.824	4.10	4	52	44.2%	23	25%	13	26.9%	14	3.8%	2	0.0%	1
0.000	783.334	0.000	210.87	5	1	.808	4.19	4	52	50%	26	21.2%	11	26.9%	14	1.9%	1	0.0%	0
0.000	782.235	0.000	211.00	5	1	.872	4.06	4	52	38.5%	20	30.7%	16	28.8%	15	1.9%	1	0.0%	0
0.000	782.019	0.000	211.02	5	1	.889	4.04	4	52	42.3%	22	25%	13	28.8%	15	1.9%	1	1.9%	1
0.000	786.739	0.000	210.92	5	1	.817	4.13	4	52	38.5%	20	38.5%	20	21.2%	11	1.9%	1	0.0%	0
0.000	769.965	0.000	211.27	5	1	1.129	3.79	4	52	34.6%	18	26.9%	14	23%	12	13.5%	7	1.9%	1
0.000	783.724	0.000	211.04	5	1	.818	4.02	4	52	38.5%	20	28.8%	15	28.8%	15	3.8%	2	0.0%	0
0.000	781.606	0.000	211.04	5	1	.818	4.02	4	52	38.5%	20	28.8%	15	28.8%	15	3.8%	2	0.0%	0
0.000	784.632	0.000	211.27	5	1	.871	3.79	4	52	25%	13	32.7%	17	38.5%	20	3.8%	2	0.0%	0
0.000	776.840	0.000	211.06	5	1	1.103	4.00	4	52	48%	25	13.5%	7	30.7%	16	5.8%	3	1.9%	1
0.000	787.075	0.000	211.06	5	1	.829	4.00	4	52	34.6%	18	38.5%	20	15.3%	8	7.6%	4	0.0%	0
0.000	779.072	0.000	211.21	5	1	.863	3.85	4	52	32.7%	17	25%	13	36.5%	19	5.8%	3	0.0%	0
0.000	784.778	0.000	210.92	5	1	.817	4.13	4	52	40.3%	21	32.7%	17	26.9%	14	0.0%	0	0.0%	0
0.000	789.392	0.000	210.98	5	1	.882	4.08	4	52	40.3%	21	28.8%	15	28.8%	15	1.9%	1	0.0%	0

وهنا تم اختيار أكثر عبارة اتفقت عليها العينتين في التساؤل الثالث، بصدد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح المحاسبي على تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية، وهي العبارة الأولى التي تتضمن (ضعف وتدني لمستوى الوعي بتقارير الاستدامة لدى إدارة الوحدات الحكومية)، فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي تأييداً للعبارة، وهو ما يعني أن التوزيع التكراري 40 Frequency distribution مفردة من أصل مفردة 52 (8 موافق بدرجة كبيرة، و 32 موافق تماماً)، والتوزيع التكراري النسبي Relative Frequency Distribution بما يعادل 76.9% توزعت بين (موافق بدرجة كبيرة 15.4% وموافق تماماً 61.5%)، أما قيمة الوسيط Median فهو 4، وقيمة الوسط الحسابي Mean هو 4.33 وهي من أهم العبارات التي ركز عليها المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية، وذلك لاعتبارهم يوجد ضعف وتدني لمستوى الوعي بتقارير الاستدامة لدى إدارة الوحدات الحكومية.

ويعرض الباحث فيما يلي لنتائج تساؤلات الدراسة، من خلال الجدول رقم (10)

جدول 7: نتائج تساؤلات البحث

الإجابة ب لا	الإجابة ب نعم	التساؤلات
نعم		" هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية دوافع واسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟"
نعم		" هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية منافع ومزايا الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟"
نعم		" هل يدرك كل من المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية مشاكل ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة؟"

9- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

9-1 نتائج البحث

أهم نتائج البحث بشقية النظري والعملي، بالإضافة إلى عرض أهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة، وذلك على النحو التالي:

- خلصت الدراسة النظرية إلى أن الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة يهدف إلى التفاعل مع القضايا البيئية والاجتماعية في المجتمع، ويعتبر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بمثابة استجابة لمتطلبات اصحاب المصالح للمعلومات المالية وغير المالية، واستجابة للقوانين والتشريعات. ويساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة فيما يلي، تحسين كفاءة سوق الاوراق المالية، جذب التمويل اللازم للوحدة الحكومية، تحسين سمعة وصورة الوحدة الحكومية، تحسين الاداء للوحدة الحكومية، تحقيق وتدعيم الميزة التنافسية لها، الإفصاح عن الاستراتيجية التي تسعى الوحدة الحكومية لتحقيقها على المدى الطويل، يوفر معلومات مختصرة ومركزة عن النشاط المتكامل للوحدة الحكومية.
- تتعدد دوافع وأسباب قيام الوحدات الحكومية نحو اصدار تقارير الاستدامة فمنها؛ عوامل ترتبط بخصائص الوحدات الحكومية، وعوامل ترتبط بالبيئة المحيطة، وعوامل ترتبط بثقافة المجتمع، حيث تتعامل الوحدات الحكومية حالياً مع مشاكل معقدة، مثل تغير المناخ، والكوارث الطبيعية، والتخلص من النفايات، والحفاظ على الموارد الطبيعية، والفقر، والاندماج الاجتماعي، علاوة على ذلك، فرضت الأزمة المالية والاقتصادية العالمية في العقد الماضي، وما نتج عنها من احتياجات الرقابة المالية مراجعة عميقة على مخصصات الموارد العامة، من الناحيتين الكمية والنوعية، وترتب على ذلك تعزيز حاجة الوحدات الحكومية إلى دمج قضايا الاستدامة في مهامها واستراتيجياتها وعملياتها، وهو ما يفسر سبب زيادة التركيز على الأداء المستدام للوحدات الحكومية بالإضافة الى خلق قيمة لأصحاب المصالح وزيادة التركيز على المعلومات غير المالية التي تعكس الأثر الاجتماعي والبيئي لأنشطتها.

- أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومدى الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية له بعض الدوافع من أهمها، ضغوط الحكومات وجماعات الضغط وأصحاب المصالح إلى جانب تحسين صورة المؤسسة وسمعتها في المجتمع، بحيث يكون للوحدات الحكومية حرية الاختيار بشأن الكمية والنوعية للمعلومات المفصح عنها، واختيار الطريقة التي تفصح بها المؤسسة عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والمعلومات البيئية سواء كان في التقارير المنفصلة أو في تقرير الأعمال المتكامل.
- أن المشاكل والمعوقات التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة تتمثل في؛ ضعف وتدني مستوى الوعي بالتنمية المستدامة لدى إدارة الوحدات الحكومية، تحمل تكاليف إضافية نتيجة القيام بالإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة حيث أنها غير مطلوبة بموجب معايير المحاسبة العراقية، تعدد اساليب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، نقص الموارد المالية المتاحة للمنشأة للقيام بالأنشطة البيئية والاجتماعية، عدم وجود حوافز حكومية للمنشأة للإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة، تعدد الجهات التي تقوم بإصدار إرشادات عن اعداد تقارير الاستدامة، لا يوجد طلب على المعلومات المتعلقة بتقارير التنمية المستدامة، نقص الوعي العام بالقضايا البيئية والاجتماعية، ضعف مقدرة محاسبي الوحدات الحكومية في الاعداد والافصاح عن تقارير الاستدامة.
- بالرغم من اهمية الافصاح عن أداء الاستدامة في الوحدات الحكومية، إلا أن الاهتمام بتنظيمه في العراق مازال محدود، حيث أن القوانين المنظمة للإفصاح المحاسبي لم تتضمن أية إشارة الى الافصاح عن الاستدامة، مما يعني غياب التنظيم القانوني للإفصاح عن تقارير الاستدامة وعدم وجود نموذج محدد للإفصاح عن البعد البيئي والاجتماعي لتقارير الاستدامة على مستوى الوحدات الحكومية العراقية.
- خلصت الدراسة الاستكشافية، وفيما يتعلق بالإجابة على التساؤل البحثي الأول الذي أستخدمه معرفة مدى ادراك المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية لدوافع وأسباب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة. حيث تمت الإجابة على هذا التساؤل عملياً، من خلال موافقة افراد العينة على أن الافصاح عن تقارير الاستدامة له العديد من الدوافع والأسباب، وبالتالي ضرورة تدخل الدولة وجميع الجهات المهنية المتخصصة لسن قوانين وتشريعات تلزم الوحدات الحكومية بالإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تقرير دوري منتظم يشمل جميع المعلومات المتاحة، فضلاً عن إصدار معيار محاسبي عراقي يأخذ خصوصية الواقع العراقي.
- واستهدف التساؤل البحثي الثاني معرفة مدى ادراك المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية لمزايا ومنافع الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة. حيث تمت الإجابة على هذا

التساؤل عملياً، من خلال موافقة افراد العينة على أن الإفصاح عن تقارير الاستدامة له العديد من المزايا منها، كونه يحسن جودة التقارير المالية، تحسين سمعة وصورة المؤسسة، تحسين الاداء المالي للمؤسسة، الإفصاح عن الاستراتيجية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها على المدى الطويل، تحقيق الشفافية والمساءلة، توفير معلومات عن الاداء المتكامل للمؤسسة.

- واستهدف التساؤل البحثي الثالث معرفة مدى ادراك المديرين والمحاسبين في الوحدات الحكومية العراقية لمشاكل ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة. حيث تمت الإجابة على هذا التساؤل عملياً، من خلال موافقة افراد العينة على بنود المشاكل والمعوقات مع اقتراح تغييرات رئيسية واجب اتباعها للحد من تلك المشاكل والمعوقات ولضمان التطبيق الفعال، حيث أن الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة يساعد على زيادة جودة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية في ظل التغيرات في البيئة المحيطة بالوحدات الحكومية.

9-2 توصيات البحث

في ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته وما انتهى إليه من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

- اصدار معيار محاسبي دولي يتناول جوانب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بما يساعد على توحيد ممارسات هذا الإفصاح، ويجب أن يتضمن هذا المعيار تعريف واضح لمفهوم الاستدامة بأبعادها الثلاثة (البعد الاقتصادي، والبعد البيئي، والبعد الاجتماعي).
- ضرورة تدخل الدولة وجميع الجهات المهنية المتخصصة وذلك لسن قوانين وتشريعات تلزم المؤسسة بالإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة.
- ضرورة أن يتم الإفصاح عن معلومات الاستدامة سواء في صلب التقارير المالية او في تقارير منفصلة من خلال تقرير دوري منتظم يشمل جميع المعلومات المتاحة عن البعد البيئي والاجتماعي لتقارير الاستدامة.
- ضرورة نشر ثقافة التنمية المستدامة في المجتمع ككل من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
- أهمية قيام الجامعات العراقية من خلال أقسام المحاسبة في تطوير المقررات الدراسية بما يضمن تدريس الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بصفة عامة وتطبيقاته الحديثة بصفة خاصة، ومنها الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية.

3-9 مجالات البحث المقترحة

بناءً على ما انتهى إليه البحث بشقيه النظري والميداني وفي ضوء حدوده وما انتهى إليه من نتائج وتوصيات، يقترح الباحث المجالات التالية لإجراء المزيد من البحوث بشأنها:

- أثر الإفصاح المحاسبي لتقارير الاستدامة في المنظمات غير الهادفة للربح على مكافحة الفساد المالي والإداري فيها.
- أثر الإفصاح المحاسبي لتقارير الاستدامة على القيمة المضافة للمعلومات في الوحدات الحكومية العراقية.
- أثر الإفصاح المحاسبي عن البعد الاجتماعي لمعلومات استدامة البنوك التجارية على قيمة هذه البنوك.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الأمين، غسان أحمد. 2021. دراسة تحليلية للأثار المتوقعة على استدامة مستوى الإفصاح المحاسبي عن القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) في ظل انتشار جائحة COVID-19 **مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية (السودان) المجلد: 3، العدد 1 : 1 - 35.**
- البلوشية، نوال بنت علي. 2020. واقع التحول الرقمي في المؤسسات العمانية للتنمية المستدامة: **مجلة دراسات المعلومات والتكنولوجيا، جامعة السلطان قابوس - عمان، العدد 2، المجلد الأول 11-15.**
- الحاج، وفاء عمر التوم. 2017. الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت، **مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا- جامعة النيلين، العدد 29، المجلد 8 : 98 - 130.**
- الصالح، ماهر عبد السادة. 2021. الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها في تحقيق اهداف التنمية المستدامة (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الغذائية - معمل البان الديوانية - العراق)، **مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. المجلد: 16 العدد 55 : 105 - 120.**
- الصاوي، عفت ابو بكر محمد. 2012. نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة : دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد 49 : 101 - 162.**
- المقرص، اكرم سامي. 2020. الاستراتيجيات المحاسبية الرائدة لدور المخاطر البيئية كركيزة اساسية لتحقيق التنمية المستدامة. **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، العدد الثالث، المجلد الاول: 97 - 134.**
- المقناني، صبرية مقناني. 2019. دور البيانات الضخمة في دعم التنمية المستدامة بالدول العربية : جمعية المكتبات المتخصصة، فرع الخليج العربي، **مجلة دراسات وتكنولوجيا المعلومات، معهد علم المكتبات والتوثيق جامعة قسنطينة 2 الجزائر. العدد الاول، المجلد الرابع : 1 - 14.**

- بدر، عصام علي فرج. 2013. نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية : دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلد 27 / العدد 4 : 73 - 162.
- راجي، صفا مهدي . 2019 . دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية (بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية العراقية)، *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية*، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بابل، العدد 3، المجلد 11 : 422 - 440.
- سالم، خالد حسن محمد. 2008. تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة جامعة عين شمس.
- سلمان، ثائر داوود. 2020. التحليل الإحصائي للاختبارات اللامعلمية باستخدام **IBM SPSS Statistics Version 24** دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية.
- شاهين، إسلام محمد محمد. 2013. التنمية المستدامة ومؤشراتها في مصر دراسة تحليلية، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية. المجلد 27، العدد 4، الجزء 1 : 1 - 28.
- صالح، تامر محمود محمد. 2020. أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة على قيمة البنك الاسلامي: دراسة تطبيقية على البنوك الاسلامية العربية، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثالث، المجلد الرابع: 1-39.
- عبد الريات، افراح . 2020. دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية العراقية، *مجلة الكوئ للاقتصاد والعلوم الإدارية*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط العراق. العدد الاول، المجلد الرابع: 1 - 68.
- مرعي، نجاه محمد. 2021. أثر مستوى وجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الاداء المالي للشركات . *دارسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة بسوق المال السعودي*، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية الأعمال، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية. المجلد (12) العدد الثاني: 215 - 233.

مرغني، وليد، دمدوم، زكرياء، عامر، الحاج . 2021 . مقارنة المُحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التَّوجه نحو معايير المُحاسبة الدَّوليَّة للقطاع العام، - IPSAS - الواقع والتحديات، مجلة

العلوم الانسانية. 1 (21): 110 - 129

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Ahmad, M. A., (2013)“The Impact of Accounting Disclosure on Environmental and Social Performance on the Competitiveness of Economic Units: A Field Study”, Master Thesis in **Accounting, Faculty of Commerce**, Ain Shams University, Arab Republic of Egypt.
- Albu, N., Nicolae C., Madalina M., and Iuliana M., 2011. The implications of corporate social responsibility on the Accounting profession: The case of Romania. **Amfiteatru Economic** (Feb) 29: 221- 234.
- Alotaibi, K., (2021), The Effect Of Accounting Disclosure For Sustainable Development On The Quality Of Financial Report And The Extent Of Its Reflection On The Company Value. Assistant Professor **Of Accounting, Shaqra University**, Volume 7, Issue 5, 2021, 1 – 16.
- Andania, N. P., & Yadnya, I. P. (2020). The Effect of Sustainability Report Disclosure on Banking Company Financial Performance in Indonesia Stock Exchange. **American Journal of Humanities and Social Sciences Research**, 4(1), 60-67.
- Akinleye, G. T., & Alaran-Ajewole, A. P. 2018. Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria. **Research Journal of Finance and Accounting**, 9(6): 147-163.
- Asif, M., & Searcy, C., (2014), Towards A Standardised Management System for Corporate Sustainable Development, **The TQM Journal**, Vol. 26, No.5.p.p 411-430. 4- Bebbington, Jan & Higgins, Colin & Frame, Bob, (2009), Initiating Sustainable Development Reporting: Evidence from New Zealand, **Accounting, Auditing & Accountability Journal** ,Vol. 22 No. 4.p.p 588-625.

- Bably, H., (2020). Evaluating the Impact of Current Sustainability Accounting Practices on Accounting Reporting— An Empirical Study. Department faculty of commerce and business administration – **Helwan University**. Volume Eleven, Issue 1, Part,2 1– 22
- Bashatweh, A., (2020). The Effect of Accounting Disclosure about Sustainability Reports on the Ability of Banks to Going Concern –Case Study of Arab Bank. Faculty of Administrative and Finance, Aqaba University of Technology, Aqaba, Jordan 234– 249, Vol. 10, No. 2.
- Bebbington, Jan & Higgins, Colin & Frame, Bob, (2009), Initiating Sustainable Development Reporting: Evidence from New Zealand, Accounting, Auditing & **Accountability Journal** ,Vol. 22 No. 4.p.p 588–625.
- Bellini, E., Rodrigues, R., Lagioia, U., & Freitas, M., (2019). Public Sector (Un) Sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector. **Universidade Federal de Alagoas**, Brasil ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0434-3571>. DOI: [https:// doi.org /10.11144/Javeriana.cc20-49.psss](https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc20-49.psss).
- Boiral, O., & Henri, J., (2017). Is Sustainability Performance Comparable? A Study of GRI Reports of Mining Organizations. Business & Society 2017, Vol. 56(2) 283 – 317 Reprints and permissions: [sagepub.com/journalsPermissions nav](http://sagepub.com/journalsPermissions.nav)DOI: 10.1177/0007650315576134 **journals.sagepub.com/home/bas**.
- Bonett, G., & Wright, A., 2015, Cronbach's alpha reliability: Interval estimation, hypothesis testing, and sample size planning. **Journal of Organizational Behavior**, 36 (1): 3–15.
- Carini, C., Rocca, L., Veneziani, M., & Teodori, C., (2018). Ex-Ante Impact Assessment of Sustainability Information —The Directive 2014/95. Sustainability 2018, 10, 560; doi:10.3390/su10020560 [www.mdpi.com /journal/sustainability](http://www.mdpi.com/journal/sustainability). **Department of Law**, University of Brescia, Contrada Santa Chiara, 50, 25122 Brescia, Italy;

- Contabilidad, A., (2019). Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector An overview and suggestions for future research. **Meditari Accountancy Research** Vol. 27 No. 4, 2019. 498-504 © Emerald Publishing Limited 2049-372X DOI 10.1108/MEDAR-08-2019-510.
- Gamage, P., & Sciulli, N., (2017). Sustainability Reporting by Australian Universities. Australian **Journal of Public Administration**, vol. 76, no. 2, 187-203.
- Higgins, C., Stubbs, W., & Milne, M., (2018). Is Sustainability Reporting Becoming Institutionalised? The Role of an Issues-Based Field. 1 Deakin Business School, **University of Canterbury, Christchurch**, New Zealand. *J Bus Ethics* (2018) 147:309-326 <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2931-7>.
- Kasbun, N. F., Teh, B. H., & San Ong, T. (2017). Sustainability reporting and financial performance of Malaysian public listed companies. **Institutions and Economies**, 8(4),78-93.
- Kaur, A., (2019). Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector An overview and suggestions for future research. **Meditari Accountancy Research** Vol. 27 No. 4, 2019 pp. 498-504 ©
- Burritt, L.R., Thoradeniya, P., Omori, A., & Saka, C., (2018). Sustainability Accounting In Local Government: Comparisons Between Japan And Australia. **Centre for Accounting Governance and Sustainability**, School of Commerce, University of South Australia, Australia. Department of Accounting and Finance, Japan. 3-18.
- Landrum, N., & Ohsowski, B., (2017). Identifying Worldviews on Corporate Sustainability : A Content Analysis of Corporate Sustainability Reports. *Business Strategy and the Environment* **Bus. Strat. Env.** 27, 128-151.

- Licensee, S., (2020). Does Sustainability Reporting via Accounting Information System Influence Investment Decisions in Iraq. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. www.ijicc.net Volume 9, Issue 9, 2019. 382 – 420
- Niemann, L., & Hoppe, T., (2018). Sustainability reporting by local governments: a magic tool? Lessons on use and usefulness from European pioneers. *Public Management Review* ISSN: 1471-9037 (Print) 1471-9045 (Online) Journal homepage:
<https://www.tandfonline.com/loi/rpxm20>.
- Sassen, R., Dienes, D., & Wedemeier, J., (2018). Characteristics of UK high education institutions that disclose sustainability reports. **International Journal of Sustainability in Higher Education** Vol. 19 No. 7, 2018 pp. 1279-1298.
- Sassen, Z., (2018). Examining the impact of Sustainability Accounting on the Financial Reporting –A Field Study. **Journal of Accounting Research**, , Heft 12 : 1 – 17. : cristian.carini@unibs.it.
- Shields, D., & Šolar, S., (2017). Parallels in Government and Corporate **Sustainability Reporting**. BHM, 152. Jg, Heft 12 : 393 – 402.
- Sisaye, S., (2011), Ecological systems approaches to sustainability and Organizational Development, **Leadership & Organization Development Journal**, Vol. 32, Issue 4.p.p 379-398.
- Stepień, M., (2019). Sustainability as a determinant of cost management in the accounts of a manufacturing Industry. *Global J. Environ. Sci. Manage.* 5(SI): 151-159, 2019 *Corresponding Author: Email: marcin.stepien @wz.mpcz.pl Phone: +48604 852524 **Global Journal of Environmental Science and Management (GJESM)**.

- Sumit, D., (2019). The companies' characteristics impact on the performance's sustainable reporting. Case study on Bucharest Stock Exchange listed companies. **MATEC Web of Conferences** 342, 08004 (2021) <https://doi.org/10.1051/mateconf/202134208004> UNIVERSITARIA SIMPRO.
- Tommasetti, A., Mussari, R., Maione, G., & Sorrentino, D., (2020). Sustainability Accounting and Reporting in the Public Sector: Towards Public Value Co - Creation? *Sustainability* 2020, 12, 1909; doi:10.3390/su12051909 www.mdpi.com/journal/sustainability.
- Wen, X., (2013), Voluntary Disclosure and Investment, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 30, No. 2.p.p 677-696.

ملحق رقم (1) قائمة الاستبيان

جامعة الإسكندرية

كلية التجارة - قسم المحاسبة

=====

السيد الأستاذ الزميل الفاضل /

تحية طيبة وبعد،،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث في المحاسبة بعنوان:

"دراسة تحليلية للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية"

ويستهدف الاستبيان المرفق الوقوف على رأيكم بشأن الإفصاح المحاسبي على تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية العراقية.

ويقدر الباحث مسبقاً حسن تعاونكم ومساهمتمكم الفعالة في إثراء المعرفة المحاسبية لذلك يأمل في تعاونكم المخلص بإبداء رأيكم على الأسئلة التي يتضمنها هذا الاستقصاء، مع التأكيد على ان إجاباتكم على كافة الأسئلة، وما تتضمنه من بيانات، سوف تحظى بالسرية التامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،،

الباحث

حميد نصير يتييم

تحت إشراف

د/ أحمد السيد إبراهيم صالح

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

أ.د/ إبراهيم السيد المليجي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد المتفرغ

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

2022

البيانات الشخصية:

الاسم (اختياري) :

المؤهل الدراسي :

تاريخ التخرج :

الوظيفة الحالية :

تاريخ شغل الوظيفة الحالية :

الشهادات المهنية :

أسئلة الاستبيان:**أولاً: دوافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية:**

فيما يلي مجموعة من دوافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، برجاء التكرم بوضع علامة (✓) امام كل عبارة اسفل الاختيار الذي يعبر عن درجة موافقتك.

م	هل توافق على ان تشمل دوافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على ما يلي	موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرّة
1	رغبة مجلس ادارة الوحدة الحكومية نحو الإفصاح عن معلومات استدامة المؤسسات.					
2	يساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين المنفعة للوحدة الحكومية.					
3	التغيرات الاجتماعية والسياسية والبيئية في المجتمع.					
4	النمو المتزايد للقوانين واللوائح من قبل الحكومات وأسواق المال تمثل الدافع الرئيسي للوحدات الحكومية للإفصاح عن تقارير الاستدامة.					
5	يعد الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي آلية للحكم على اداء الوحدة الحكومية وقوة مركزها المالي وزيادة جودة تقارير تقارير الاستدامة.					
6	زيادة كبيرة في عدد المتطلبات الإلزامية والاختيارية للتقرير عن تقارير الاستدامة على مستوى العالم.					
7	إعطاء صورة متكاملة عن أداء الوحدات الحكومية مما يساعد المديرين في اتخاذ القرارات.					
8	الحفاظ على حقوق المجتمع المدني كمتطلب حيوي لأغراض التنمية المستدامة.					
9	يساهم التقرير عن تقارير الاستدامة في تحقيق الشفافية والمساءلة من قبل أصحاب المصالح وكذلك يوفر معلومات عن تأثير الوحدات الحكومية على البيئة والمجتمع.					

م	هل توافق على ان تشمل دوافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على ما يلي	موافق تماما	موافق بدرجة كبيرة	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
10	يوفر معلومات غير مالية تحد من عدم تماثل المعلومات بين إدارة الوحدات الحكومية وأصحاب المصالح.					
11	يعد التحول الى معايير IFRS (معايير التقرير المالي الدولي) آلية هامة لزيادة جودة الإفصاح المحاسبي عن البعد البيئي وتقارير عن تقارير الاستدامة.					
12	وجود فائض مادي للوحدات الحكومية يمكن استثماره في الأنشطة البيئية والاجتماعية.					
13	الإفصاح المحاسبي عن مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية في كافة عمليات الوحدات الحكومية.					
14	الالتزام بمبدأ الإفصاح المحاسبي الشامل عن كافة الممارسات التي لها صلة بالتنمية المجتمعية ومن ثم التنمية المستدامة.					
15	هناك ادراك لمجلس الإدارة بأهمية الإفصاح المحاسبي عن البعد البيئي لدعم مبادئ الحوكمة من ثم تحسين المحتوى الاخباري لتقارير الاستدامة.					
16	دوافع او اسباب أخرى، (اذكرها من فضلك وضع علامة (✓) في الخانة المقابلة لما اقترحتة).					

ثانياً: مزايا ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية.

فيما يلي مجموعة من المزايا والمنافع للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، برجااء التكرم بوضع علامة (✓) امام كل عبارة اسفل الاختيار الذي يعبر عن درجة موافقتك.

م	هل توافق على ان تشمل مزايا ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على ما يلي:	موافق تماما	موافق بدرجة كبيرة	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
1	تساهم تقارير الاستدامة في التفاعل مع القضايا البيئية والاجتماعية في المجتمع.					
2	يساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين كفاءة الخدمة التي تقدمها الوحدات الحكومية.					
3	إضفاء الشرعية على الأنشطة الحالية للوحدة الحكومية.					
4	يعتبر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بمثابة استجابة لمتطلبات اصحاب المصالح للمعلومات المالية وغير المالية.					
5	يساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في جذب التمويل اللازم للوحدة الحكومية.					
6	يساهم الإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة في خلق تقارير مالية أكثر شفافية وموثوق فيها.					
7	يساهم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين سمعة الوحدة الحكومية.					

م	هل توافق على ان تشمل مزايا ومنافع الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على ما يلي:	موافق تماما	موافق بدرجة كبيرة	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
8	يعتبر الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة بمثابة استجابة للقوانين والتشريعات.					
9	يساهم الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين الاداء للوحدات الحكومية.					
10	يساهم الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحقيق وتدعيم الميزة التنافسية للوحدات الحكومية.					
11	يتيح الافصاح المحاسبي عن الرؤية والاستراتيجية التي تسعى الوحدات الحكومية لتحقيقها على المدى الطويل.					
12	يساهم الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في تحسين صورة الوحدات الحكومية.					
13	توفير معلومات مختصرة ومركزة عن النشاط المتكامل للوحدات الحكومية.					
14	تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الادارة في الوحدات الحكومية والمستثمرين.					
15	الافصاح عن تطوير استثمارات البنية التحتية لتحقيق المنفعة العامة.					
16	توضيح الانثار الاقتصادية غير المباشرة يساعد في تقييم مدى اهمية تلك الانثار.					
17	المساهمة في دمج الاستدامة في استراتيجية وسياسات وخطط الوحدات الحكومية في الأجل الطويل.					
18	يزيد قدرة الوحدات الحكومية على فهم وإدارة المخاطر والفرص.					
19	يحسن كفاءة العمليات والنظم الداخلية للوحدات الحكومية وزيادة ولاء العاملين فيها.					
20	مزايا او منافع اخرى, (اذكرها من فضلك وضع علامة (✓) في الخانة المقابلة لما اقترحتة).					

ثالثاً: المعوقات والمشاكل التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة في الوحدات الحكومية.

فيما يلي مجموعة من المعوقات والمشاكل التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، برجااء التكرم بوضع علامة (✓) امام كل عبارة اسفل الاختيار الذي يعبر عن درجة موافقتك.

م	هل توافق على ان تشمل المعوقات والمشاكل التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على ما يلي:	موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
1	ضعف وتدني مستوى الوعي بالتنمية المستدامة لدى ادارة الوحدات الحكومية.					
2	تحمل تكاليف إضافية نتيجة القيام بالإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة.					
3	بالرغم من النمو الكبير في القوانين واللوائح إلا أن التقرير عن تقارير الاستدامة مازال ممارسة اختيارية في العديد من الدول.					
4	تعدد اساليب الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة.					
5	نقص الموارد المالية المتاحة للوحدات الحكومية للقيام بالأنشطة البيئية والاجتماعية.					
6	عدم وجود حوافز حكومية للمؤسسات للإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة.					
7	تعدد الجهات التي تقوم بإصدار إرشادات عن إعداد تقارير عن تقارير الاستدامة.					
8	لا يوجد طلب كافي على التقارير المتعلقة بتقارير الاستدامة.					
9	تركيز الوحدة الحكومية على الإفصاح عن المعلومات الايجابية فقط بدلا من تقديم ما يعكس توازن الاداء.					
10	اعتقاد الوحدات الحكومية بانها ليس لها تأثير على المجتمع.					
11	نقص معرفة وخبرة المحاسبين لدى الوحدات الحكومية في اعداد تقارير عن تقارير الاستدامة والإفصاح عنها.					
12	التوجه قصير الاجل للمديرين وعدم اشراك اصحاب المصالح.					
13	وجود العديد من الإرشادات والمعايير التي تستخدمها الوحدات الحكومية في التقرير عن تقارير الاستدامة.					
14	عدم اقتناع الوحدات الحكومية بان الإفصاح المحاسبي عن المعلومات لتقارير التنمية المستدامة يعد جزءا من مسؤوليتها تجاه البيئة المحيطة بها.					

م	هل توافق على ان تشمل المعوقات والمشاكل التي تواجه الافصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة على ما يلي:	موافق تماما	موافق بدرجة كبيرة	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
15	تردد بعض الوحدات الحكومية من تقديم تقارير عن تقارير الاستدامة.					
16	تباين شكل ومحتوى تقارير استدامة الوحدات الحكومية، والذي يؤدي لصعوبة مقارنة تلك التقارير، مما يصعب من قدرة المديرين في الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات.					
17	نقص الوعي العام بالقضايا البيئية والاجتماعية.					
18	عدم التوضيح للمديرين في الوحدات الحكومية للمعلومات المفصّل عنها أو أن استجابتهم لها غير كافية.					
19	معوقات ومشاكل أخرى، (اذكرها من فضلك وضع علامة (✓) في الخانة المقابلة لما اقترحتة).					