



تمهيد الاستدامة: مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات

م.م. وليد خالد هندي¹ ، م.م. اياد جمعه خلف² ، م.م. جمال نوري دحام³

المستخلص

يهدف البحث الى تصحيح مسار تقارير الاستدامة من خلال تحديد نقاط الضعف في هذه التقارير واقتراح المعالجات المناسبة لها، لان الغاية من اعداد تقارير الاستدامة هو عرض مدى التزام الشركات بمتطلبات التنمية المستدامة، وليس اظهار الشركات بصورة جميلة وانها صديقة للبيئة والمجتمع، ولتحقيق هدف البحث تم إجراء بحث ميداني لعينة شملت (60) مفردة تم سحبها من مجتمع البحث المتمثل بـ (المحاسبين والمدققين والاكاديميين العاملين في مكاتب المحاسبة والتدقيق والشركات والمصارف والجامعات العراقية)، وتم الاعتماد في جمع البيانات على قائمة الاستبيان، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية بالبرنامج (SPSS) لتحليل البيانات المجمعة واختبار الفروض، وتوصل البحث إلى وجود تأثير معنوي إيجابي لمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات، وتتخلص اهم الآثار المرجوة من البحث في تسليط الضوء على هذه الظاهرة السلبية وحث الجهات المصدرة لمعايير الاستدامة على تطوير المعايير الخاصة بها وبما ينسجم مع متطلبات تحقيق التنمية المستدامة وحماية البيئة والمجتمع.

انتساب الباحثين

^{1,2,3} رئاسة جامعة الانبار، العراق،
الرمادي، 31001

¹ walid.khalid@uoanbar.edu.iq

² ayad2gumaa2@uoanbar.edu.iq

³ Jamal.noori@uoanbar.edu.iq

المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر: أيلول 2024

الكلمات المفتاحية: تقارير الاستدامة، التنمية المستدامة، أداء الشركات

Sustainability Smoothing: Risk of Dependence on Sustainability Reports in the Performance Evaluation of Companies

Waleed Khalid Hindi¹, Ayad Jumaah Khalaf², Jamal Noori Daham³

Affiliation of Authors

^{1,2,3} University of Anbar, Iraq,
Ramadi, 31001

¹ walid.khalid@uoanbar.edu.iq

² ayad2gumaa2@uoanbar.edu.iq

³ Jamal.noori@uoanbar.edu.iq

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: Sept. 2024

Abstract

The research aims to correct the course of sustainability reports by identifying the weak points in these reports and proposing appropriate treatments for them, because the purpose of preparing sustainability reports is to display the extent of companies' commitment to the requirements of sustainable development, and not to show companies in a beautiful way and that they are friendly to the environment and society. To achieve the goal of the research, a study was conducted. Field research on a sample that included (60) individuals drawn from the research community represented by (accountants, auditors, and academics working in accounting and auditing offices, companies, banks, and Iraqi universities). Data collection relied on a list of questionnaires, and descriptive and inferential statistical methods were used in the program (SPSS). To analyze the collected data and test the hypotheses, the research concluded that there is a positive moral effect of the risks of relying on sustainability reports in evaluating the performance of companies. The most important desired effects of the research are to shed light on this negative phenomenon and urge the bodies that issue sustainability standards to develop their own standards in a way that is consistent with the requirements. Achieving sustainable development and protecting the environment and society.

Keywords: Sustainability Reports, Sustainable Development, Corporate Performance

المقدمة

الاستدامة في الشركات والتي من المؤمل ان تقوم بتشجيع التنمية المستدامة في ظل توجه إدارة الشركات نحو اعداد هذه التقارير من أجل تحسين صورتها امام أصحاب المصلحة، وقد ظهرت

ان الكوكب لا يحتمل المزيد من المجاملات في مجال الاستدامة، فالمشاكل البيئية كالاكتئاب الحراري والمشاكل الاجتماعية كالمشاكل الصحية في تفاقم، ولا شك من أهمية اعداد تقارير

والاداء المالي. واوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المعنية بتنظيم مهنة المحاسبة بإصدار معايير وقواعد ارشادية وتوجيهات للإفصاح عن معلومات الاستدامة وملزمة بنفس الوقت [1].

2. دراسة (الدباغ والسعدون، 2020)

هدفت الدراسة للبحث في استخدام معايير محاسبة الاستدامة لإعداد تقارير الاستدامة غير مالية لتكون مكملة للمعلومات البيئية المالية التي تنتجها الدائرة والتي بدورها ستعزز من جودة الإفصاح البيئي للدائرة من خلال تضمين المالية وغير المالية للدائرة في التقارير والقوائم الدورية، وتوصلت الدراسة الى ان معايير محاسبة الاستدامة في تحديد متطلبات الإفصاح عن الاداء البيئي لقطاعات الاعمال والخدمات المختلفة ، وتعد هذه المعايير مفيدة وذات صلة فهي قابلة للتدقيق والمقارنة ، وان دائرة صحة نينوى لا تفصح عن المعلومات البيئية غير المالية وانما تكتفي بالإفصاح عن المعلومات البيئية المالية مع الحسابات الختامية، واوصت الدراسة بضرورة قيام دائرة صحة نينوى ان تأخذ بنظر الاعتبار المعلومات الغير مالية ذات العلاقة بالأداء البيئي والإفصاح عنها في حساباتها الدورية شأنها شأن المعلومات المالية لتعزيز جودة الإفصاح البيئي الذي تقدمه الدائرة [2].

3. دراسة (جاسم وعباس، 2021)

هدفت الدراسة الى توضيح شامل لمفهوم أطار COSO ومكوناته وبيان دور الرقابة الداخلية وفق مفهوم (COSO) المتكامل تحسين اعداد تقارير الاستدامة في عينة من الشركات النفطية. وبينت الدراسة مفهوم اطار COSO وماهي مكوناته والمراحل الاساسية لتطور هذا المفهوم وكذلك بينت الدراسة مفهوم الاستدامة والتقارير الخاصة بها حيث تقوم اغلب الشركات العالمية بإصدار شكل من اشكال التقارير الخارجية بشكل ملزم مثل اصدار تقارير الالتزام باللوائح الخاصة التي اصدرها الاتحاد الاوربي وهذه التقارير تقدم معلومات لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين عن الانشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تمارسها الوحدة، واستخدم الباحثين استمارة الاستبيان في جمع المعلومات اللازمة حيث تم توزيع الاستمارات على عينة من موظفي الشركات النفطية، وتوصلت الدراسة الى وجود قصور في الإفصاح عن التنمية المستدامة في القوائم التقليدية، بسبب وجود قيود محددة ، وان استخدام الاطر الحديثة في تصميم الرقابة الداخلية ومنها اطار COSO يسهم في تحقيق العديد من الاهداف منها اعداد تقارير الاستدامة. واوصت الدراسة بضرورة تبني الوحدات الاقتصادية مفهوم الاداء الاجتماعي والبيئي فضلا عن الاداء المالي من اجل اعداد تقارير تتضمن معلومات مالية وغير مالية لتفي بمتطلبات اصحاب المصالح [3].

مبادرات عالمية لإعداد هذه التقارير مثل المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) ومجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)، الا ان هذه المبادرات العالمية تحتوي بعض نقاط الضعف والتي من الممكن ان تستخدمها الشركات لإظهار نفسها بصورة جميلة وصديقة للبيئة والمجتمع حتى ولو كانت بعيدة عن ذلك، ان الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات يحتوي على العديد من المخاطر منها: التركيز على مفهوم الاستدامة الضعيفة في اعداد تقارير الاستدامة بدلا من التركيز على مفهوم الاستدامة القوية، وتعدد المقاييس المستخدمة في اعداد هذه التقارير (نقدية وكمية ووصفية) وهذا يؤثر على موضوعية القياس لأبعاد الاستدامة، بالإضافة الى ان هذه التقارير قد تصل الى عشرات الصفحات في بعض الشركات وهذا يسبب مشكلة (Information Overload) والتي تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كالملائمة والاهمية النسبية، وعدم وجود معايير عالمية موحدة للاستدامة، ومرونة المبادرات العالمية الموجودة حاليا، حيث يمكن ان تقوم الشركات باستغلال هذه المرونة لممارسة تمهيد الاستدامة، ويهدف البحث الى تصحيح مسار تقارير الاستدامة من خلال تحديد ومعالجة نقاط الضعف في هذه التقارير، لان الغاية من اعدادها هو عرض مدى التزام الشركات بمتطلبات التنمية المستدامة، وليس اظهار الشركات بصورة جميلة وانها صديقة للبيئة والمجتمع، وحتى لو كانت هذه الشركات على العكس، ولديها اثار سلبية ضارة بالبيئة والمجتمع.

المبحث الاول: دراسات سابقة ومنهجية البحث

1-1. دراسات سابقة

تعد الدراسات السابقة من الركائز الأساسية التي يُبنى عليها البحث العلمي، لذلك يستعرض الباحثين العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع البحث وحسب التسلسل الزمني لها:

1. دراسة (حسين وسمير، 2020)

هدفت الدراسة الى بيان اسس العلاقة بين استقلالية مجلس الادارة والإفصاح عن معلومات الاستدامة في الوحدات الاقتصادية العراقية وبيان كيف يدعم الإفصاح عن معلومات الاستدامة اداء الوحدة، وكذلك اختبار انعكاس تلك العلاقة على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية، واستخدم الباحثين المنهج الاستقرائي من خلال الاطلاع على الادبيات المتعلقة بموضوع الدراسة وخاصة الرسائل والاطاريح والبحوث وكذلك المنهج التحليلي في تحليل فرضيات الدراسة بعد جمع المعلومات من سوق العراق للأوراق المالية. وتوصلت الدراسة ان هناك تأثير ايجابي ومعنوي لاستقلالية مجلس الادارة في الإفصاح عن معلومات الاستدامة

4. دراسة (سمير ويحيى، 2022)

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم خدمة تدقيق الاداء المستدام ونطاقه ومجالاته وماهي المعايير الخاصة به لتقديم هذه الخدمة من قبل مراقب الحسابات، وبيان دور تدقيق الاداء المستدام في اضاء المصداقية والثقة للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية ويشمل بالإضافة الى تدقيق المعلومات المالية معلومات الاداء البيئي، المعلومات المتعلقة بالاحتباس الحراري، معلومات عن الاداء الاجتماعي. وبينت الدراسة مفهوم تدقيق الاداء المستدام ودوره في تحسين جودة المعلومات وتحسين وملاءمتها ومصداقيتها لمختلف متخذي القرارات عن طريق اختبار اداء الادارة بشأن الاستدامة. وتوصلت الدراسة الى ان وجود تقرير تدقيق الاداء المستقل على افصاح ادارة الوحدات لمحتوى الإبلاغ المتكامل يمكنه من تحسين الثقة والمصداقية في المعلومات، لأن هذا التقرير من منظور الاستجابة لاحتياجات اصحاب المصلحة ويكون تركيزهم على مستوى جودتها الامر الذي يعني زيادة دقة ومصداقية هذه المعلومات ومن ثم تحسين جودة المعلومات في ضوء توافر خدمة تدقيق الاداء المستدام على الإبلاغ المتكامل. واوصت الدراسة بضرورة توفير خدمة تدقيق الاداء المستدام على معلومات الإبلاغ المتكامل لزيادة دقتها ومصداقيتها لدى المستفيدين منها ومن ثم قيام الوحدات بتطبيق الإبلاغ المتكامل [4].

5. دراسة (Mohaisen et al., 2023)

هدفت الدراسة الى تدقيق الاداء المستدام في القطاع المصرفي باستخدام احد ادوات تقييم الاداء وهو منهج القيمة المضافة المستدامة في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتي تفصح عن بيانات الاستدامة في التقارير المعلنة وقياس كفاءة المصارف عينة الدراسة لأبعاد الاستدامة الثلاث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وتقييم امثال هذه المصارف للتشريعات والقوانين المتعلقة بالبيئة وتحقيق الرفاهية الاجتماعية، وتوصلت الدراسة ان المصارف عينة الدراسة حققت الكفاءة الاقتصادية والكفاءة الاجتماعية ومصرفين فقط هي من تمكنت من تحقيق الكفاءة البيئية والسبب يعزى الى عدم الافصاح الكافي لهذا المصارف وعدم اتخاذ الاجراءات المناسبة للحد من الآثار البيئية على المجتمع، وتوصي الدراسة بضرورة اهتمام مختلف الوحدات الاقتصادية بجوانب الاستدامة بسبب الاثر الكبير في تعظيم قيمة المنشأة والحفاظ على الطاقات المتاحة للأجيال المختلفة، كما ان على ادارة المصارف ان تضع برامج معينة لتدريب خبرات ومهارات المدققين الداخليين في المجال الاجتماعي والبيئي [5].

2-1. منهجية البحث**1. مشكلة البحث**

واجه موضوع تقارير الاستدامة اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات الدولية وكذلك العديد من الباحثين لما لها من آثاراً إيجابية على مستوى المنافسة والأداء المالي للشركات وكذلك خلق قيمة عالية لأصحاب المصالح وترشيد القرارات المستقبلية للمستثمرين. كما أشغلت قضية التنمية المستدامة دوماً عدة حيث تعتبر اساساً مهماً للحفاظ على البيئة للأجيال القادمة والحالية، ولم يعد الاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية منصباً على الدول المتقدمة فقط بل تعدى الامر الى الدول النامية، حيث أصبحت الدول الصناعية محط أنظار العديد من المنظمات المحلية والدولية ذات الاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية نظراً لما للعمليات الصناعية من تأثير أساسي ومباشر على تلوث البيئة واختفاء الموارد الطبيعية، فقد لا يرغب المساهمون من الاستثمار في الشركات التي لا تعتمد مساراً اجتماعياً مسؤولاً او تعمل بطريقة صديقة للبيئة مما يترتب على ذلك وجود انخفاض في عملية الإفصاح عن تقارير الاستدامة مما يؤثر ذلك سلباً على الأداء المالي للشركات. لذلك يمكن صياغة مشكلة البحث الأساسية بـ (هل ان الاعتماد على تقارير الاستدامة لتقييم أداء الشركات يعتبر ذلك خطراً).

2. هدف البحث

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في دراسة وتحليل أثر الاعتماد على تقارير الاستدامة لتقييم أداء الشركات، حيث يهدف البحث الى تصحيح مسار تقارير الاستدامة من خلال تحديد نقاط الضعف في هذه التقارير واقتراح المعالجات المناسبة لها، وينبثق من الهدف الأساسي الأهداف الفرعية التالية:

- أ. دراسة وتحليل مفهوم تمهيد الاستدامة وأهدافها واساليبها والعوامل المؤثرة عند ممارستها.
- ب. دراسة وتحليل الاخطار الممكن حدوثها عند الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات وطرق معالجة هذه الاخطار.

3. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية تقارير الاستدامة باعتبارها وسيلة يمكن من خلالها تقييم استدامة الشركات ومدى مساهمتها في التنمية المستدامة، مما يتطلب ضرورة ان تكون هذه التقارير اكثر موضوعية وتعكس الصورة الحقيقية للشركة وليس عرض ما ترغب الشركة في اظهاره لأصحاب المصلحة ويستمد ذلك من استجابة العديد من المؤسسات الاقتصادية للمتطلبات التي تضعها

ويعرف ايضا بأنه "سلوك إداري يسعى إلى تخفيض التذبذبات في الأداء المالي للشركات ولا سيما الدخل منه، بحيث ينظر أيضا لهذا السلوك على أنه عملية اختيارية وليست إلزامية وأن إدارة الشركات تقوم به لعرض صورة أفضل حول أدائها لمستخدمي القوائم المالية [7].

كما يعرف تمهيد الدخل بأنه "عملية يستخدم فيها مدراء الشركات التقنيات المحاسبية لتسوية التذبذبات في الأرباح غير المرغوب بها من فترة محاسبية إلى أخرى باستخدام مبادئ المحاسبة [8]. ويمكن القول بأن تمهيد الدخل بأنه " محاولة من قبل الإدارة لتقليل التغيرات غير الطبيعية في الأرباح إلى الحد المسموح به بموجب مبادئ المحاسبة [9].

بناءً على ما تقدم يرى الباحثين بان تمهيد الاستدامة هو سلوك إداري يسعى إلى تخفيض المؤشرات السلبية الخاصة بالأداء المستدام للشركة (البيئي والاجتماعي والاقتصادي) وتعزيز المؤشرات الإيجابية للاستدامة، وذلك عن طريق استغلال المرونة المتاحة في اعداد تقارير الاستدامة، لعرض صورة أفضل حول أدائها المستدام امام مستخدمي تقارير الاستدامة. حيث يمكن توضيح مفهوم تمهيد الاستدامة وفقاً لأبعادها الثلاث من خلال الشكل (1).

المنظمات والهيئات المهنية والعلمية والقوانين التي تلزم الشركات بالإفصاح عن تقارير الاستدامة والتأكد منها من قبل اطراف مستقلة ومحادية تتميز بالكفاءة المهنية العالية مع ضرورة اقتناع أصحاب المصلحة او المستثمرين بضرورة القيام بالأداء المستدام.

4. فرضيات البحث

تضمن البحث اختبار اثنين من الفرضيات وهي كالاتي:

H1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة وتقييم أداء الشركات.

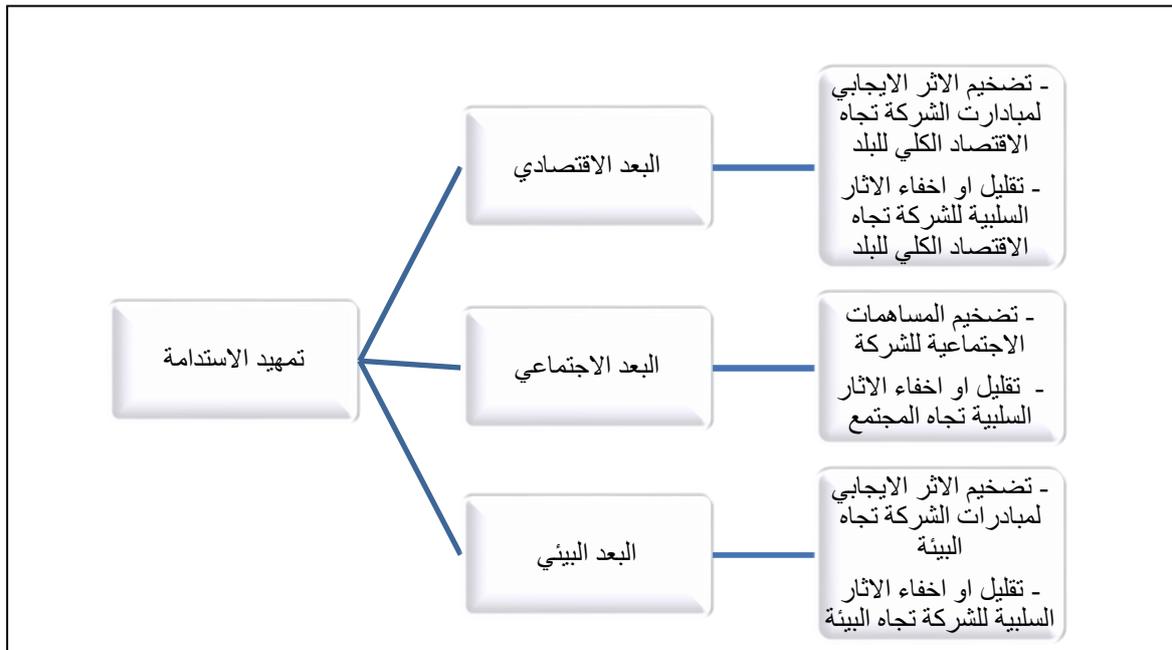
H2. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات.

المبحث الثاني: الإطار النظري

1-2 مفهوم تمهيد الاستدامة

ان مفهوم تمهيد الاستدامة في تقارير الاستدامة مماثل لمفهوم تمهيد الدخل في قائمة الدخل من حيث المبدأ، فكل منهما يهدف الى توفير معلومات مضللة لأصحاب المصلحة.

إذ يعرف تمهيد الدخل بأنه " تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول الى المستوى المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل الى الحد الممكن او المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة" [6].



الشكل (1): يُبين مفهوم تمهيد الاستدامة

المصدر: الشكل من اعداد الباحثين

2-2. دوافع واهداف تمهيد الاستدامة

ان دوافع واهداف تمهيد الاستدامة لا تختلف كثيرا عن دوافع واهداف تمهيد الدخل والتي يمكن اجمالها بمحاولة الشركة تحسين صورتها و اظهارها بمركز قوي امام أصحاب المصلحة، والزيادة في الأرباح المتحققة والمتوقعة من خلال زيادة الاستحقاقات والاحتياطيات، وتخفيض تكلفة راس المال من خلال الحصول على تمويل بفوائد منخفضة، والحد من مخاطر الاستثمار في الشركة، حيث يمكن القول بان دوافع واهداف تمهيد الاستدامة تتلخص بالآتي [10]:

1. تحسين مظهر الشركة امام أصحاب المصلحة.

2. زيادة أرباح الشركة من خلال تقليل الغرامات والضرائب البيئية.

3. الحصول على تمويل من الجهات الداعمة لأنشطة الاستدامة.

4. الحصول على امتيازات خاصة نتيجة ممارسة أنشطة الاستدامة (فمثلا مؤشرات الاستدامة تؤثر على تصنيف المصارف وكذلك الجامعات).

2-3. اساليب تمهيد الاستدامة

يمكن تصنيف تمهيد الاستدامة الى اسلوبين:

1. الأسلوب الأول: تمهيد الاستدامة من خلال تقليل او اخفاء الآثار السلبية التي تسببها الشركة لإبعاد الاستدامة، فعلى سبيل المثال تسمح المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) بالتغاضي عن الإفصاح لبعض المعلومات الجوهرية في حالات خاصة مثل قيود السرية او محظورات قانونية محددة او عدم توفر المعلومات [6]، ويمكن للشركات استغلال هذه المرونة في إخفاء بعض آثارها السلبية.

2. الأسلوب الثاني: تمهيد الاستدامة من خلال الاسهاب في سرد الآثار الإيجابية، حيث يمكن ان تصل تقارير الاستدامة في بعض الشركات الى عشرات الصفحات، وهذا يؤثر بشكل سلبي على الأهمية النسبية للمعلومات الواردة في التقرير، ويتسبب بمشكلة (Information Overload) وبالتالي تضليل مستخدمي هذه التقارير [11].

2-4. العوامل المؤثرة في ممارسة تمهيد الاستدامة

كما ان لتمهيد الدخل عوامل عديدة تسهل حدوثه منها (مرونة تطبيق المبادئ المحاسبية، ضعف التدقيق الخارجي، ربحية الشركات)، وبالتالي يمكن تحديد العوامل التي تسهل ممارسة تمهيد الاستدامة كما يلي:

1. مرونة معايير اعداد تقارير الاستدامة: كما تم توضيحه في الفقرة السابقة فان معايير اعداد تقارير الاستدامة تحتوي بعض المرونة والتي يمكن ان تستغلها الشركات من اجل اجراء تمهيد الاستدامة [10].

2. ضعف التدقيق الخارجي: لا توجد معايير دولية خاصة بتدقيق تقارير الاستدامة، لذلك فان تدقيق هذه التقارير يعتمد بشكل كبير على خبرة وكفاءة المدقق ويخضع للتقدير والحكم الشخصي بشكل اكبر مما في القوائم المالية، وان التدقيق الخارجي يعد عملية فحص المعلومات من خلال الاستقصاء للتحقق من سلامة القوائم المالية المتعلقة بتقارير الاستدامة ومدى توافقها مع المعايير المعمول بها من قبل الشركة والتي يحتاجها المدقق لإبداء رأيه عن مدى جودة المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على تلك القوائم [12].

3. ربحية الشركات: تعد الربحية هدف أساسي لجميع الشركات و امر ضروري لبقائها واستمرارها في مزاولة نشاطها و اداة لقياس كفاء إدارة الشركة في استخدام الموارد المتاحة لديها، وكلما كانت أرباح الشركة أكبر كلما كان هنالك حاجة أكبر لإجراء تمهيد الاستدامة من اجل التهرب من الغرامات والضرائب البيئية [13].

❖ **فضلا عن العوامل السابقة فان هنالك عوامل اخرى تنفرد بها تقارير الاستدامة وهي:**

1. عدم وجود أدوات قياس مناسبة ومعتمدة لقياس ابعاد الاستدامة على مستوى الاقتصاد الكلي، فمثلا لا يوجد مؤشر في هذه التقارير يقيس تكاليف عدم الاستدامة التي يتحملها المجتمع والكوكب بسبب عدم كفاءة الشركات في إدارة أنشطتها، وبالتالي فان ما لا يمكن قياسه لا يمكن الإبلاغ عنه ويتم اهمال ذلك الضرر، وخصوصا في الشركات التي يكون لأنشطتها أثر بيئي واجتماعي كبير مثل الشركات النفطية.

2. التركيز على مفهوم الاستدامة الضعيفة بدلا من التركيز على مفهوم الاستدامة القوية في اعداد هذه التقارير، بمعنى اخر ترفض الاستدامة على المستوى الكلي (الاستدامة القوية) ان يتم تعويض الخسارة في راس مال معين بربح في راس مال اخر، وعلى سبيل المثال قيام شركة تطرح ملوثات مضره بصحة المجتمع بتوزيع مساعدات إنسانية على المجتمع المحيط بها، ان الاضرار التي تلحق ببعض رؤوس الاموال لا يمكن تعويضها بشكل نقدي او استبدالها و احيانا تكون تكلفة الإصلاح او الاستبدال باهظة او غير ممكنة لندرة راس المال

2. على الجهات المصدرة لمعايير الاستدامة الاخذ بعين الاعتبار تخصص القطاع الصناعي، وتنظيم مؤشرات الاستدامة حسب الأهمية النسبية في كل قطاع.
3. اصدار معايير متخصصة بتدقيق تقارير الاستدامة، لتكون خارطة طريق لعمل المدقق وتقليل مجال الاجتهاد والحكم الشخصي.
4. ادخال المدققين دورات متخصصة حول كيفية التحقق من دقة النتائج الظاهرة في تقارير الاستدامة فعلى سبيل المثال: مؤشر كميات انبعاث الغازات الدفينة حيث يتوجب على المدقق ان يكون على علم بكيفية استخدام وحدات قياس هذه الانبعاثات، وماهي الأجهزة المستخدمة في القياس ومدى دقة هذه الأجهزة وأيضاً فترات الصيانة لهذه الأجهزة، لكي يتحقق من مدى دقة النتائج الظاهرة في تقارير الاستدامة.
5. التركيز على مفهوم الاستدامة القوية وتطوير أدوات قياس الاستدامة الملائمة لذلك مثل مقياس (SVA\$) والذي تم تطويره ليتمكن من قياس تكاليف عدم الاستدامة بشكل نقدي والتي يتحملها المجتمع والكوكب بسبب عدم كفاءة الشركات في إدارة أنشطتها، ويتم ذلك وفق المعادلة (1) الآتية:

القيمة المضافة المستدامة (SVA\$) = إجمالي القيمة المضافة - تكاليف عدم الاستدامة (تكلفة الفرصة الضائعة) (1)

- حيث ان استخدام مقياس نقدي شامل يساهم في الحد من تعدد المقاييس المستخدمة حالياً في اعداد تقارير الاستدامة (نقدية وكمية ووصفية).
6. من الضروري ان تقوم جهة اخرى (غير الجهة التي قامت بإصدار المعايير) بتقديم خدمة المساعدة في اعداد التقارير، ومنع الجهات المصدرة لمعايير اعداد تقارير الاستدامة والمسؤولة عن تقييم التقارير بتقديم هذه الخدمة كونها من الممكن ان تؤثر على حيادية اعداد وتقييم التقارير.

المبحث الثالث: الجانب العملي

1-3. المنهجية وطرق البحث

1. **منهج البحث:** يعتمد البحث على الجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي في إعداد الإطار النظري للبحث في ضوء استعراض المراجع والدوريات العلمية المتخصصة في مجالات مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات، فضلاً عن الرجوع إلى قواعد البيانات والمواقع المتخصصة لجمع البيانات الثانوية اللازمة للبحث، أما

المتضرر، وبالتالي فمن وجهة نظر محاسبة الاستدامة الكلية فان التكاليف التي تنفقها الشركة لتعويض المجتمع (المساهمات الاجتماعية) لا تعتبر تكاليف استدامة، ووفقاً لوجهة نظر محاسبة الاستدامة الكلية فان تكاليف المنع فقط تعتبر تكاليف استدامة مثل قيام شركة بشراء معدات لمنع انبعاث الملوثات فان تكلفة هذه المعدات تعتبر تكاليف استدامة لذلك يطلق على هذا النوع من أنواع الاستدامة بالاستدامة القوية (Strong Sustainability).

أما تقارير الاستدامة الحالية فإنها تركز على الاستدامة الضعيفة، فعلى سبيل المثال فان المعيار (201-1 القيمة الاقتصادية) يعتبر من معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) حيث يتطلب احتساب الاستثمارات المجتمعية من ضمن القيمة الاقتصادية المضافة، أي بمعنى اذا قدمت الشركة تعويضات او قامت بتوزيع سلات غذائية للمجتمع او ساهمت بزراعة أشجار (او أي نوع من أنواع المساهمات الاجتماعية الأخرى التي تقوم بها الشركات)، فبحسب هذا المعيار يتطلب اعتبار هذه التكاليف استثمارات مجتمعية وتحسب ضمن القيمة الاقتصادية المضافة حتى لو كانت هذه التكاليف هي تكاليف معالجة فشل خارجي، لذلك يطلق على هذا النوع من الاستدامة بالاستدامة الضعيفة (Weak Sustainability) لأنها قبلت الاعتراف بالمساهمات الاجتماعية كتعويض (استبدال) عن الضرر الذي أحدثته تلك الشركات للمجتمع.

3. توجه المنظمات الغير ربحية والمصدرة لمعايير اعداد تقارير الاستدامة نحو الجانب التجاري، فعلى سبيل المثال تقدم المبادرة العالمية للتقارير (GRI) خدمات المساعدة في اعداد التقارير للشركات التي ترغب بإعداد تقارير الاستدامة، ويختلف الدعم بحسب المبلغ المدفوع من قبل الشركة ويمكن الاطلاع على السياسة السعرية في الموقع الرسمي لمنظمة (GRI).

2-5. طرق معالجة تمهيد الاستدامة

من طرق معالجة تمهيد الاستدامة هي الآتي [14]:

1. اعتماد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) والتي تشمل الملائمة والتمثيل الصادق والخصائص التعزيزية في اعداد تقارير الاستدامة، وتجنب الاسهاب في سرد أنشطة الاستدامة.

البحث المتمثل بالمحاسبين والمدققين في البيئة العراقية العاملين ب (الشركات والمصارف، ومكاتب المحاسبة والتدقيق، وأعضاء هيئة التدريس من أقسام المحاسبة والتدقيق) حول متطلبات تمهيد الاستدامة: مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات، ويمكن وصف عينة البحث بناءً على عدد من الخصائص كما بالجدول (1).

الجانب العملي فيهم باختبار العينة واختبار الفروض باستخدام التحليلات الإحصائية المناسبة لردود فعل المستجيب منهم حول تساؤلات قائمة الاستبيان المصممة لجمع البيانات من عينة البحث.

2. مجتمع وعينة البحث: قام الباحثين بإعداد بحث ميداني لتحليل آراء عينة بلغ عددها (60) مفردة تم سحبها من مجتمع

الجدول (1): وصف عينة البحث

النسبة %	عدد التكرارات	الخصائص	تفاصيل العينة
86.7	52	ذكر	الجنس
13.3	8	انثى	
100	60		التحصيل الدراسي
41.7	25	بكالوريوس	
0	0	دبلوم عالي	
51.7	31	ماجستير	
6.7	4	دكتوراه	
100	60		جهة العمل
13.3	8	شركات ومصارف	
13.3	8	مكاتب محاسبة وتدقيق	
25	15	عضو هيئة تدريسية	
48.3	29	اخرى	
100	60		طبيعة العمل
65	39	محاسب	
20	12	مدقق ومراقب حسابات	
15	9	تدريسي جامعي	
100	60		سنوات الخبرة
53.3	32	1-5 سنوات	
26.7	16	6-10 سنوات	
10	6	11-15 سنة	
10	6	16 سنة فأكثر	
100	60		

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين باعتماد (SPSS)

القسم الثاني: يتعلق بمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة ويتألف من (10) عبارات. في حين أن القسم الثالث: يتعلق بتقييم أداء الشركات ويتكون من (10) عبارات. وتتم الإجابة على فقرات القسم الثاني والقسم الثالث وفق مقياس ليكرت الخماسي.

3. طرق البحث: لقد اعتمد في جمع بيانات البحث الميداني على قائمة الاستبيان، حيث تم تصميمها بما يتفق مع أهداف البحث واختبار فروضه، إذ قام الباحثين بتقسيم الاستمارة إلى ثلاثة أقسام: فالقسم الأول: يتعلق بالمعلومات العامة (الجنس، والتحصيل الدراسي، وجهة العمل، وطبيعة العمل، وسنوات الخبرة،). أما

4. اختبار ثبات المقياس: تم التحقق من ثبات المقياس وصحته

بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) والتجزئة النصفية

(Split- half) حسب معامل سبيرمان براون كما بالجدول (2).

الجدول (2) معاملات الثبات لمقاييس البحث

ت	البعد	عدد الفقرات	الفا كرونباخ	التجزئة النصفية
1	مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة	10	0.862	0.848
2	أداء الشركات	10	0.863	0.747
	الإجمالي	20	0.919	0.868

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد (SPSS)

2-3. مناقشة النتائج

تم استخدام التحليل الإحصائي الوصفي (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والاهمية النسبية) لتوصيف العبارات الدالة على مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات، فضلاً عن اعتماد اختبار t للعينة الواحدة، ومعامل الارتباط الخطي، والانحدار الخطي البسيط:

1. نتائج اختبار القسم الثاني (مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة)

سيتم عمل الجدول (3) الذي يتضمن مجموعة من التحليلات الإحصائية لنستدل من خلالها على قبول أو رفض فرضيات البحث المتعلقة بهذا الجانب.

يتضح من الجدول (2) أن قيمة معامل الثبات مرتفعة بالنسبة لإجمالي الاستبيان فبلغت بطريقة التجزئة النصفية (0.868)، في حين بلغت حسب طريقة ألفا كرونباخ (0.919)، وهذا ما يشير إلى صدق وثبات المقياس مما يكون الباحثين على ثقة بصحته وصلاحيته لتحليل النتائج واختبار الفروض.

كما تم قياس الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لمحاور الاستبيان، وتبين أن جميع معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.000) وهذا يدل على صدق العلاقة بين مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة وبين تقييم أداء الشركات.

الجدول (3): التحليلات الإحصائية للقسم الثاني (مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة)

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T Sig (.000)	معامل الارتباط Sig (.000)	الاتجاه
1	أن إعداد تقارير الاستدامة يحمل الشركات والمؤسسات تكاليف إضافية	3.067	1.006	23.608	0.626**	محايد
2	تسعى الشركة إلى تقليل أو إخفاء الآثار السلبية للشركة تجاه الاقتصاد الكلي	3.267	1.055	23.973	0.547**	محايد
3	تهتم الشركة بتوفير التخصيصات المالية الكافية للاستدامة ضمن الميزانية	4.033	.823	37.975	0.600**	موافق
4	يمكن للشركة تضخيم الأثر الإيجابي لمبادرات الشركة تجاه الاقتصاد الكلي	3.250	.985	25.556	0.563**	محايد
5	أن الإفصاح عن الاستدامة يعد جزءاً من مسؤوليات الشركة تجاه المجتمع	3.717	.825	34.884	0.703**	موافق
6	لا يوجد طلب كاف من المستخدمين في إعداد تقارير الاستدامة	3.633	.863	32.614	0.814**	موافق

7	تحتزم الشركة ظروف العمل المحددة في التشريعات وتعمل على تحسين ظروف العمل بشكل مستمر	3.616	.958	29.233	0.736**	موافق
8	تسعى الشركة إلى تقليل او اخفاء الاثار السلبية للشركة تجاه البيئة	3.967	.802	38.319	0.709**	موافق
9	تهدف الشركة إلى تضخيم الاثر الايجابي لمبادرات الشركة تجاه البيئة	3.4083	.886	35.596	0.759**	موافق
10	تعمل الشركة على تقليص التلوث الناتج عن ممارسة نشاطها من خلال ابتكار طرق ووسائل لمعالجة التلوث	4.183	.892	36.312	0.635**	موافق
	المتوسط العام	3.682	.610	46.734		موافق

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد برنامج (spss)

التلوث الناتج عن ممارسة نشاطها من خلال ابتكار طرق ووسائل لمعالجة التلوث.
كما موضح في الجدول (4) النتائج الاجمالية لمتوسط عبارات القسم الثاني.

يلاحظ من الجدول (3) أن قيمة المتوسط العام لمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة بلغت (3.682) وقيم متوسط العبارات الدالة عليه تراوحت بين (3.067- 4.183)، فضلاً عن أن جميع معاملات الارتباط هي دالة إحصائياً على قوة العلاقة بين العبارات والمتغيرات، وأكدت نتائج البحث أن الشركات تعمل على تقليص

الجدول (4): النتائج الاجمالية للقسم الثاني (مخاطر اعتماد تقارير الاستدامة)

الاتجاه	فترة الثقة		T		الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
	الحد الاعلى	الحد الادنى	مستوى المعنوية	قيمة t			
موافق					.74	.610	3.682
	3.839	3.524	.000	46.734			

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS)

القرار، وتحسين جودة تقارير الاستدامة، وتحسين عمليات الشركة الحالية والتي يمكن أن تزيد من الفوائد غير المستغلة لاستراتيجية الشركة وعملياتها. ومع ذلك، من أجل تحقيق كل هذا، هناك حاجة إلى مقدمة واضحة لمعايير تقارير الاستدامة الموحدة.

2. نتائج اختبار القسم الثالث (تقييم أداء الشركات)

سيتم تنظيم الجدول (5) الذي يتضمن مجموعة من المعالجات الإحصائية لنستدل من خلالها على قبول أو رفض فرضيات البحث المتعلقة بهذا القسم.

يتضح من الجدول (4) أن أراء عينة البحث إيجابية، إذ ان الاهمية النسبية بلغت (74%) وهي تقع في مدى الموافقة، وأن حدود الثقة تقع بين (3.524- 3.839) وهي أكبر من قيمة متوسط مقياس ليكرت الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة t أكبر من قيمتها الجدولية عند (0.000) مما يدل على وجود تأثير إيجابي لمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة، لان تقارير الاستدامة سيكون لها آثار إيجابية، سواء بالنسبة للشركات أو مستخدمي المعلومات من بين الجوانب الإيجابية الرئيسية، يمكن الإشارة إلى: الحصول على إفصاحات قابلة للمقارنة بين الشركات، وتحسين عملية صنع

الجدول (5): نتائج اختبار القسم الثالث (تقييم أداء الشركات)

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T Sig. (.000)	معامل الارتباط Sig. (.000)	الاتجاه
11	تحقق الشركة نمواً ملحوظاً في الإيرادات مقارنة بباقي الشركات	3.567	1.047	26.375	.706**	موافق
12	أدت الزيادة في الإيرادات إلى تغيير الحصة السوقية في الصناعة خلال السنوات الثلاث الماضية	3.767	1.014	28.757	.750**	موافق
13	هناك زيادة في العائد على الموجودات خلال العام الماضي	3.417	1.013	26.117	.762**	موافق
14	شهدت إيرادات الشركة عدم استقرار في النمو خلال السنوات الخمس الماضية	3.000	1.074	21.646	.649**	محايد
15	لدى الشركة سياسات واضحة وموثقة لتحسين جودة أدائها	4.050	.964	32.536	.504**	موافق
16	يلتزم الموظفون بأساليب العمل المحددة من الشركة في أداء مهامهم	3.333	1.068	24.169	.771**	محايد
17	تقوم الشركة بتقييم خططها الاستراتيجية وتقييم أدائها سنوياً	3.367	1.073	24.303	.772**	موافق
18	تطبق الشركة معايير ضمان الجودة بشكل صارم في جميع الأقسام للارتقاء بالمنتجات والخدمات المقدمة	3.333	1.084	23.818	.774**	محايد
19	تحرص الشركة على القيام بكافة الأعمال بكفاءة واتقان	3.883	.783	38.411	.463**	موافق
20	يحرص الموظفون على إنجاز جميع الأعمال المطلوبة منهم كماً ونوعاً	3.816	.854	34.637	.473**	موافق
	المتوسط العام	3.553	.671	41.000		موافق

المصدر: إعداد الباحثين باعتماد برنامج (SPSS)

إلى أن غالبية آراء عينة البحث تتجه نحو الموافقة على أن لدى الشركة سياسات واضحة وموثقة لتحسين جودة أدائها. كما موضح في الجدول (6) النتائج الاجمالية لاختبار القسم الثالث (تقييم أداء الشركات).

يلاحظ من الجدول (5) أن قيمة المتوسط العام لتقييم أداء الشركات بلغت (3.553) وقيم متوسط العبارات الدالة عليه تراوحت بين (3.000 - 4.050)، فضلاً عن أن جميع معاملات الارتباط هي دالة إحصائياً على قوة العلاقة بين العبارات والمتغيرات، وذلك يدل

الجدول (6) النتائج الاجمالية لاختبار القسم الثالث (تقييم أداء الشركات)

الاتجاه	فترة الثقة		T		الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
	الحد الاعلى	الحد الادنى	مستوى المعنوية	قيمة t			
موافق					.72	.671	3.553

	3.73	3.38	.000	41.000		
--	------	------	------	--------	--	--

المصدر: باعتماد مخرجات برنامج (SPSS)

3. اختبار الفرضية الاولى

استعمل الباحثين معامل (Pearson Correlation) في قياس اتجاه وقوة العلاقة بين متغيرات البحث، إذ يظهر الجدول (7) قيم معامل الارتباط بين المتغيرات كالاتي.

يتضح من الجدول (6) أن آراء عينة البحث إيجابية، إذ إن الأهمية النسبية بلغت (72%) وهي تقع ضمن مدى الموافقة، وأن حدود الثقة تقع بين (3.38- 3.73) وهي أكبر من قيمة متوسط مقياس ليكرت الخماسي البالغة (3)، كما أن قيمة t أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (0.000) مما يدل على أن الشركات تقوم بتقييم خططها الاستراتيجية وتقييم أدائها سنوياً.

الجدول (7): الارتباط الخطي بين المتغيرات

المتغير	أداء الشركات (y)
مخاطر اعتماد تقارير الاستدامة (X)	قيمة بيرسون
	المعنوية (Sig.)
	N

المصدر: باعتماد نتائج برنامج (SPSS)

4. اختبار الفرضية الثانية

يمكن توظيف معادلة انحدار خطي بسيط لتقييم أداء الشركات بدلالة مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة، وذلك لتحديد مدى تأثير الأخير في أداء الشركات، ويمكن صياغة معادلة الانحدار رقم (2) كالاتي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \varepsilon \quad (2)$$

إذ إن: Y: أداء الشركات، X: مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة.

يتبين من الجدول (7) وجود علاقة معنوية بين مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة (X) مع تقييم أداء الشركات (Y)، وذلك يدل على أن غالبية آراء عينة البحث تتجه نحو الموافقة على وجود علاقة إيجابية بين تقارير الاستدامة مع أداء الشركات. وعليه يمكن القول بقبول الفرضية الاولى (H1) والتي مفادها (توجد علاقة معنوية بين مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة وتقييم أداء الشركات).

الجدول (8): تأثير مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات

المتغير	R ²	Adjusted R ²	F	Sig.
مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة	.592	.585	84.208	.000
	المعامل الثابت (β0)	معامل الانحدار (β)	T	Sig.
	1.196	.699	9.176	.000

المصدر: اعتماد برنامج (SPSS).

(T) التي بلغت (9.176) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (5%)، على معنوية تأثير مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات، في حين تدل قيمة (β) الموجبة البالغة (0.699) على إيجابية هذا التأثير، كذلك تشير قيمة معامل التحديد (R²) البالغة (0.592) على أن مخاطر الاعتماد على تقارير

الجدول (8) الذي يتضمن نتائج تحليل التباين (ANOVA) ثبات صحة نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) التي بلغت (84.208) عند مستوى دلالة إحصائية أقل من (5%)، مما يعني إمكانية تقييم أداء الشركات من خلال مخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة، وهذا يؤكد صحة النموذج، في حين تشير قيمة

وتجنب الجهات المصدرة لمعايير اعداد تقارير الاستدامة والمسؤولة عن تقييم التقارير بتقديم هذه الخدمة كونها من الممكن ان تؤثر على حيادية اعداد وتقييم التقارير.

المصادر

[1] حسين، علي إبراهيم؛ سمير، احمد زياد. أثر استقلالية مجلس الادارة في دعم الافصاح المحاسبي عن معلومات الاستدامة وانعكاسها في الاداء المالي: دراسة تجريبية باستخدام تحليل مغلف البيانات، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية. 2020، العدد 52، المجلد 16.

[2] الدباغ، لقمان محمد أيوب؛ السعدون، مهند حازم علي. استخدام معايير محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة الافصاح البيئي بالتطبيق على دائرة صحة نينوى. مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية. 2020. العدد 52، المجلد 16.

[3] جاسم، بشرى عباس جاسم؛ عبد، دجلة عبد الحسين. تأثير الرقابة الداخلية وفق أطار COSO المتكامل في تحسين تقارير الاستدامة لشركات النفط العراقية. مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية. 2021، العدد 55، المجلد 17.

[4] سمير، شيماء محمد؛ يحيى، فيحاء عبد الخالق. دور تدقيق الاداء المستدام في اضاء الثقة وتعزيز المصادقية للإبلاغ المتكامل في الوحدات الاقتصادية دراسة نظرية. مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية. 2022، العدد 60، المجلد 18.

[5] MOHAISEN, Hussein Ali; IBRAHEM, Affaq Thanoon; HAMEED, Ayad Abed. Auditing Sustainable Performance Using the Sustainable Value-Added Model: Applied to Banks Registered in the Stock Exchange. Tikrit J. Adm. Econ. Sci, 2023, 19.61: 2.

[6] RIAHI-BELKAOU, Ahmed. Accounting theory 5th edition. 2000

[7] المطارنة؛ عمر عبد الله. تمهيد الدخل وعلاقته بمؤشرات الربحية، ومصروف ضريبة الدخل، وجودة التدقيق: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. أطروحة دكتوراه غير منشورة. جامعة العلوم الاسلامية العالمية. عمان. الأردن. 2014

[8] OGUNDAJO, Grace Oyeyemi, et al. Income smoothing, earnings management and the credibility of accounting information.

الاستدامة يفسر ما نسبته (59%) من التغيرات التي تحدث في أداء الشركات.

وبناءً على ما سبق واستناداً للنتائج الإحصائية التي تفسر معنوية معادلة الانحدار، عليه يمكن القول بقبول الفرضية الثانية (H2) والتي مفادها (هناك تأثير معنوي إيجابي لمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

4-1. الاستنتاجات

ان تمهيد الاستدامة أخطر من تمهيد الدخل، لان تمهيد الدخل يؤثر على أرباح الشركة وبالتالي تتأثر به مجموعة محددة من أصحاب المصلحة، اما تمهيد الاستدامة فانه يؤثر في ابعاد الاستدامة الثلاثة (البيئي والاجتماعي والاقتصادي) وبالتالي تتأثر به مجموعة غير محدودة من أصحاب المصلحة، وعليه توصل البحث إلى وجود تأثير معنوي إيجابي لمخاطر الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات، بمعنى كلما زاد مستوى الاعتماد على تقارير الاستدامة في تقييم أداء الشركات شكل ذلك خطراً.

4-2. التوصيات

1. اعتماد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) والتي تشمل الملائمة والتمثيل الصادق والخصائص التعزيزية في اعداد تقارير الاستدامة، وتجنب الاسهاب في سرد أنشطة الاستدامة.

2. على الجهات المصدرة لمعايير الاستدامة الاخذ بعين الاعتبار تخصص القطاع الصناعي، وتنظيم مؤشرات الاستدامة حسب الأهمية النسبية في كل قطاع.

3. اصدار معايير متخصصة بتدقيق تقارير الاستدامة، لتكون خارطة طريق لعمل المدقق وتقليل مجال الاجتهاد والحكم الشخصي.

4. التركيز على مفهوم الاستدامة القوية وتطوير أدوات قياس الاستدامة الملائمة لذلك مثل مقياس (SSVA) من اجل قياس تكاليف عدم الاستدامة بشكل نقدي والتي يتحملها المجتمع والكوكب بسبب عدم كفاءة الشركات في إدارة أنشطتها وتضمينها في هذه التقارير، والحد من تعدد المقاييس المستخدمة حالياً في اعداد تقارير الاستدامة (نقدية وكمية ووصفية).

5. من الضروري ان تقوم جهة اخرى (غير الجهة التي قامت بإصدار المعايير) بتقديم خدمة المساعدة في اعداد التقارير،

- [12] العطار؛ حيدر عباس. تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية: دراسة ميدانية على اراء المدققين الخارجين بالمؤسسات الحكومية. تنمية الراقدين. 2018، المجلد 37، العدد 119.
- [13] سايح؛ عثمان. قياس تأثير تركيبة رأس المال على ربحية الشركات: دراسة تطبيقية لعينة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان للفترة 2010-2012. رسالة ماجستير. جامعة قاصدي مرباح ورقلة. كلية علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية.
- [14] ALI, Mohammed Ataallah; ABDULLAH, Salman Hussein. Macro Sustainability Accounting: A New Way to Prepare Value Added Statement. Journal of Economics and Administrative Sciences, 2021, 27.129: 185-197.
- International Journal of Business, Economics and Management, 2021, 8.4: 292-306.
- [9] ABOGUN, Segun; ADIGBOLE, Ezekiel Aiyenijo; OLOREDE, Titilope Esther. Income smoothing and firm value in a regulated market: the moderating effect of market risk. Asian Journal of Accounting Research, 2021, 6.3: 296-308.
- [10] الشمري؛ ميسون دهام حماد. أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على بنك الإسكان للتجارة والتمويل للفترة 2010_2014. كلية الاعمال. جامعة الشرق الأوسط. الاردن. 2016.
- [11] علي؛ محمد عطا الله. الية مقترحة للمحاسبة عن الاستثمار المستدام ودورها في تحقيق القيمة المضافة في شركات النفط العراقية. رسالة ماجستير. جامعة بغداد. كلية الإدارة والاقتصاد. العراق. 2021.