

”
العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي
للمعلومات البيئية في القوائم المالية:
دراسة تطبيقية على عينة من الشركات
الصناعية العراقية

م.م. رباب عدنان الربيعي

م.م. زينب عزيز باصي

م.م. رابحة عبد الرزاق عبود

جامعة الفرات الأوسط / معهد تقني النجف

“

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى بيان اثر العوامل ذات العلاقة بالأداء المالي للشركات الصناعية. المتمثلة بحجم الشركة، والربحية، والرافعة المالية، في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية لعينة من الشركات الصناعية العراقية. مضافاً إليه بيان مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات البيئية في القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام مؤشر تحليل المحتوى لقياس مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية. إضافة إلى استخدام أسلوب تحليل المحتوى لتحديد الفقرات ذات الصلة بالمعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها فعلاً في هذه القوائم. وقد بينت النتائج أن مستوى الإفصاح العام عن المعلومات البيئية في القوائم المالية جاء متوسطاً، وإن هناك تأثيراً معنوياً لخصائص الشركة المتمثلة بالحجم والربحية ROA والرافعة المالية في مستوى هذا الإفصاح. أوصت الدراسة من الضروري التأكيد على اهتمام إدارة الشركات في قطاع الصناعة بالأساليب العلمية للمحاسبة البيئية. و أن يكون هناك تعاون فعال بين الشركات الصناعية ووزارة البيئة في تدريب المحاسبين على تطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية العراقية. إذ إن الشركات الصناعية العراقية بحاجة إلى الإفصاح الإلزامي نظراً لضعف مستويات الإفصاح البيئي في التقارير السنوية التي تصدرها والتي تعكس حالة عدم الاهتمام والإدراك من قبل غالبية الشركات لدورها ومسؤولياتها البيئية تجاه المجتمع. الكلمات الدالة: الإفصاح المحاسبي، المعلومات البيئية، القوائم المالية، الأداء المالي، الشركات الصناعية العراقية.

Abstract:

This research aims at explaining the impact of factors related to the financial performance of industrial companies. The size of the company, the profitability and the financial leverage in the level of disclosure of environmental information in the financial statements of a sample of Iraqi industrial companies. As well as the level of disclosure of such environmental information in the financial statements. To achieve the objectives of the study, the content analysis index was used to measure the level of disclosure of this information in the financial statements. In addition to using the content analysis method to identify the relevant paragraphs of the environmental information already disclosed in these lists. The results showed that the level of general disclosure of environmental information in the financial statements was moderate and that there was a significant effect on the Bank's characteristics of size and profitability (ROA) and the financial leverage in the level of this disclosure. The study recommended that it is necessary to emphasize the interest of the management of companies in the industrial sector in the scientific methods of environmental accounting. And that there is effective cooperation between the industrial companies and the Ministry of Environment in training accountants on the applications of

environmental accounting in Iraqi industrial companies. Iraqi industrial companies need mandatory disclosure due to weak levels of environmental disclosure in their annual reports, which reflect the lack of interest and awareness by most companies of their environmental role and responsibilities towards society.

Keywords: Accounting Disclosure, Environmental Information, Financial Statements, Financial Performance, Iraqi Industrial Companies.

المقدمة:

ما لا شك فيه إن التقدم في النشاطات الاستثمارية للشركات إضافة إلى التعقيدات في تقنيات الإنتاج في العالم أدت إلى مبالغة الآثار السلبية للنشاط الاستثماري على البيئة الطبيعية. وتعد ظاهرة الاحتباس الحراري إحدى العواقب المترتبة على التمدد الهائل في الإنتاج وازدياد النفايات المضررة بالبيئة المصاحبة لذلك التمدد ، الأمر الذي دفع أكثرية دول العالم إلى العثور على الأساليب وطرق العمل لتقليل إشكالية تلوث البيئة. على ذلك الأساس تفرض عدد من دول العالم مطالب خاصة بالقياس والإفصاح البيئي تطبقها الشركات الصناعية، تبين عن طريقها المعلومات البيئية المتعلقة بالآثار البيئية للنشاط الاستثماري من ناحية ، ومن ناحية أخرى تبين الإجراءات العلاجية التي تنفذها الشركة لتخفيض هذه الآثار أو الحد منها. إن الإفصاح البيئي في القوائم المالية لم يأخذ الاهتمام الكافي نتيجة الاحتياج لذلك لهذا النوع من المعلومات بشكل عام ، لكن مع تزايد الضغوطات الاجتماعية باتجاه توفير معلومات نشاطات الشركة في حماية البيئة ولاسيماً بعد تطبيق (اتفاقية كيوتو) لتقليل من التلوث والتي تفرض على الدول تخفيض نسب الملوثات الصناعية للشركات، إضافة إلى التطويرات الواردة في اتفاقية باريس 2015 التي ناقشت التغير المناخي بات من الهام تحديد مطالب الإفصاح البيئي للشركات الصناعية بما يلي الغاية الرئيسي منها.

إن توفير معلومات عن طبيعة النشاطات البيئية للشركة هو موضع اهتمام أطراف متعددة داخلية وخارجية. من هذا المنطلق فإن الدراسة الحالية تسلط الضوء على متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في ظل المعايير المحاسبية الدولية إضافة إلى قياس مستوى الإفصاح الفعلي للشركات الصناعية العراقية في ظل النظام المحاسبي

2. المنهجية والدراسات السابقة

2-1 مشكلة الدراسة

الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية ذو أهمية للشركات الصناعية العراقية. إذ أن توفير المعلومات حول هذه المعلومات البيئية والجهود المبذولة لتطويرها وتنميتها يعد مؤشراً على مدى قدرة هذه الشركات للوصول إلى أهدافها الإستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية، لذلك برزت الحاجة إلى معرفة الأداء

المالي للشركات الصناعية التي تؤدي دورا في تحديد مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية ، من اجل تحسين مستوى الإفصاح البيئي وتوفير معلومات أكثر ملائمة لمساعدة مستخدمي تلك القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات.

2-2 أهمية الدراسة

تتطلب ضرورة الدراسة الحالية من أهمية المحاسبة عن الأداء البيئي عن طريق دورها في توفير المعلومات البيئية اللازمة للترشيد في عملية صنع القرار وعليه فان لتطبيقها في الوحدات الصناعية ضرورة وأهمية بالغة. إضافة إلى هذا فان الدراسة الحالية تسهم في تحديد المجالات المضرة بالبيئة وقياسها بغية تعرف تلك الوحدات بمدى مساهمتها بتلك الإضرار ودورها في التقليل منها. والتمهيد بقيام الوحدات الصناعية العراقية بالإفصاح عن أدائها البيئي بوصفها جزءا من التزاماتها تجاه البيئة سواء كان إجبارا أم طوعيا. وإعطاء تلك المجالات البيئية موقعا، ضمن النظام المحاسبي لتحسين قياس الأداء البيئي في تأدية وظائفه في توفير المعلومات النافعة لخدمة البيئة والمجتمع وإنقاذهم من مخاطر التلوث

2-3 أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث إلى:-

1. بيان اثر العوامل ذات العلاقة بمؤشرات أداء الشركات المتمثلة بحجم الشركة، والربحية، والرافعة المالية، في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية لعينة من الشركات الصناعية العراقية.
2. بيان مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية ، وتسليط الضوء على أهمية القيام بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بهذه المعلومات في القوائم المالية لشركات الأعمال.

2-4 فرضيات البحث

استند البحث إلى ثلاث فرضيات أساسية مفادها الآتي:-

- 1- تحديد أثر مؤشر الربحية على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للشركات الصناعية عينة البحث مقيساً بالعائد على الموجودات.
- 2- تحديد أثر مؤشر حجم على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للشركات الصناعية عينة البحث ، الذي يتم قياسه بالاعتماد على معدل الموجودات.
- 3- تحديد أثر مؤشر الرافعة المالية على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية. للشركات الصناعية عينة البحث من خلال قسمة حجم الديون على مجموع الموجودات.

2-5 نموذج الدراسة

أولاً- المتغير المعتمد

■ يتمثل المتغير التابع في الدراسة الحالية بمؤشر مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية وقد اتبع المنهج WISEMAN 1982 المستخدم في العديد من الدراسات السابقة لتحديد هذا المتغير. ويشير مؤشر الإفصاح عن المعلومات البيئية إلى مستوى أو درجة الإفصاح عن هذه المعلومات البيئية في القوائم المالية، وتماشياً مع أهداف الدراسة، ولقياس مؤشر مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية (Environmental Disclosure Index) في هذه الدراسة، تم بناء قائمة (Checklist) للمفردات التي ينبغي للشركات الإفصاح عنها بخصوص المعلومات البيئية، هذا بالاعتماد على الأدبيات ذات العلاقة والقوائم التي استخدمت في الدراسات السابقة وتعديلها بما ينسجم مع بيئة العمل العراقية، وتتضمن هذه القائمة ما يأتي :

جدول (1) مكونات مقياس الإفصاح البيئي	
1- الإفصاح المتعلق بالنفقات والمخاطر البيئية: الاستثمارات في مجال حماية البيئة. الاستثمارات البيئية المستقبلية. المصاريف البيئية. المصاريف البيئية المستقبلية. الالتزامات البيئية. احتياطيات للمصاريف البيئية المستقبلية. احتياطيات للمخاطر البيئية المستقبلية. 2- الالتزام بالقوانين والتعليمات البيئية: الغرامات والضرائب البيئية الدعاوي القضائية المتعلقة بالبيئة الحالية والمتوقعة مستقبلاً. الحوادث البيئية. معالجة الإضرار البيئية. 3- مكافحة التلوث: انبعاث الملوثات البيئية. معالجة التلوث البيئي. إدارة مخلفات الإنتاج.	4- التنمية المستدامة: مقدار استهلاك الموارد الطبيعية. التدوير. المحافظة على الموارد الطبيعية. 5- معالجة التلوث: إزالة مخلفات موقع العمل. جهود معالجة التلوث. التلف. تسرب المواد الضارة بالبيئة. الالتزامات المستقبلية المتعلقة بموقع العمل. 6- الإفصاح المتعلق بإدارة الأنشطة البيئية: التدقيق البيئي في الشركة. السياسات البيئية للشركة. تحديد الأهداف البيئية.

	وجود وسائل رقابة على التلوث. الضوضاء والروائح الملوثة للبيئة. استهلاك الطاقة. الوفورات بالطاقة المستخدمة.
--	--

■ Score(wiseman,1982,p:56)

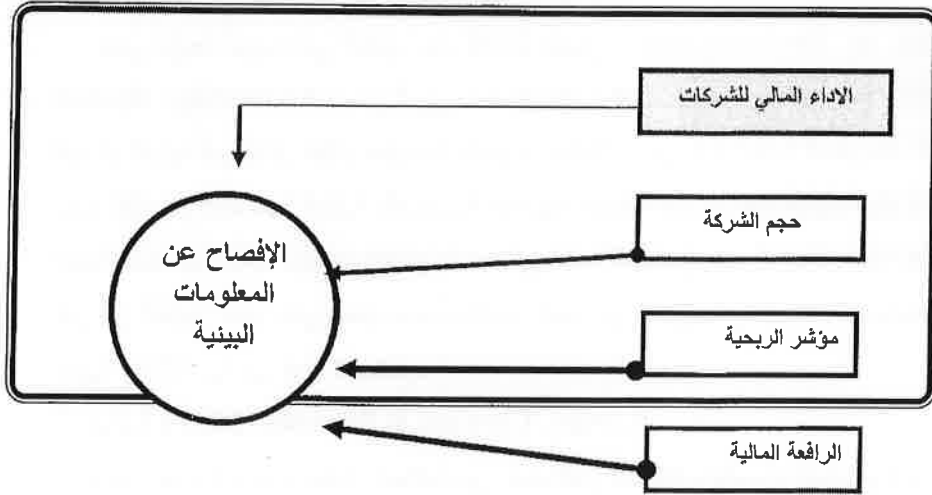
وقد تم إعطاء أوزان لفقرات الإفصاح المطلوبة (weighted Disclosure Checklist) وذلك استنادا إلى دراسة وايزمان 1982 ذات الصلة بالإفصاح البيئي . وعلى ذلك فإن كل فقرة في القائمة المرجعية المستخدمة كفقرات لمؤشر الإفصاح في هذه الدراسة يتم إعطاؤها القيمة (1) إذا كانت الشركة قد أفصحت عنها فعلا في القوائم المالية ويتم إعطاؤها القيمة (0) في حالة عدم قيامه بالإفصاح عنها. وقد استخدم أسلوب تحليل المحتوى لتحديد الفقرات التي قامت الشركات بالإفصاح عنها فعلا، حيث تم فحص القوائم المالية السنوية للشركات الصناعية محل الدراسة بعناية لتحديد الفقرات التي تم الإفصاح عنها ومقارنتها مع الفقرات التي ينبغي الإفصاح عنها والواردة في القائمة المرجعية المستخدمة كفقرات لمؤشر الإفصاح في هذه الدراسة لغاية إعطاء القيم المشار إليها أعلاه.

ثانياً - المتغيرات المستقلة

حددت المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة بالأداء المالي للشركات الصناعية:

- 1- **حجم الشركة:** هناك عدة مؤشرات يمكن استخدامها لقياس حجم الشركة مثل مجموع الموجودات وقيمة رأس المال وحجم المبيعات وعدد العاملين، وفي هذه الدراسة تم اختيار مجموع الموجودات مؤشراً لقياس حجم الشركة الصناعية، وقد تم قياس حجم الشركة بحساب لوغاريتم المبيعات من الدراسات السابقة .
 - 2- **ربحية الشركة الصناعية:** تشير الربحية إلى قدرة الشركة على توليد الأرباح، وقد تم استخدام مؤشر لقياس الربحية هو معدل العائد على الموجودات (ROA).
 - 3- **الرافعة المالية:** تشير إلى قدرة الشركة على تسديد ديونها خلال فترة زمنية إذ يتم قياسها من خلال إجمالي الديون إلى إجمالي الموجودات.
- في ضوء مشكلة البحث وضعت الباحثة نموذجاً يوضح المتغير المستقل والمتغير التابع في علاقة الأثر.

6-2 نموذج الدراسة



شكل (1) انموذج البحث

المصدر: من إعداد الباحثات

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية العراقية ، المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أما العينة فتتمثل في 15 شركة صناعية للسنوات (2010-2013) وقد تم اختيارها للأسباب الآتية:

تُعد الشركات الصناعية من القطاعات التي لها تأثير سلبي كبير على البيئة عن طريق طرحها العديد من الملوثات المضرّة بيئياً.

لدراسة الآثار البيئية الناتجة عن ممارسة الشركات لانشطتها الصناعية وما يترتب على تلك الأنشطة من الملوثات سواء كانت بالهواء والمياه والأرض إضافة إلى بن نطاق العمليات المرتبطة بأدائها البيئي الذي يتسع ليشمل معظم الانشطة البيئية التي تدخل في اطار مجالات الاداء البيئي.

3. الدراسات السابقة

1. دراسة الحيالي

أجريت هذه الدراسة في الأردن عام 2001 بعنوان "إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة" وهدفها تحديد تكلفة التلوث البيئي ، واقتراح طريقة قياس كلفة الأصول الخاصة بالحد من التلوث، ووضع طريقة محاسبية لقياس المصروفات التي تنفقها الوحدة الاستثمارية لإزالة أثر التلوث البيئي الذي تسببه بعد مزاوله نشاطها ، وتحديث مفهوم الإفصاح الموائم ومعياره الدولي، بما يتناسب والأنشطة الاجتماعية التي تمارسها الوحدة الاستثمارية لتقليل التلوث، وبيان أثره على التقارير

والقوائم التي تعدها تلك الوحدات.

2. دراسة Japan Environment Agency

وهي دراسة أجريت في اليابان عام 2000 بعنوان *Developing an Environmental Accounting System*، ومن أبرز ما هدفت إليه الدراسة اقتراح بعض نماذج الإفصاح عن القضايا البيئية في إطار نظام معلومات تتسم بالاستقلالية عن بقية أنظمة المعلومات التي تنضوي تحت كلٍ من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، إضافة إلى أن هذه الدراسة ركزت على إبراز أهمية المحاسبة البيئية ودورها كنظام يصب في خدمة المجتمع، ويؤول بفوائد جمة على الشركات التي من المزمع تبنيها حتى تحلّ مرتبةً تنافسيةً رفيعةً بين نظيراتها وتعال الاحترام وتحظى بالسمعة الطيبة واللائقة بها بين أفراد المجتمع.

3. دراسة (Lungu, Caraiani & Dascalu, 2011)

قامت هذه الدراسة باختبار العلاقة بين خصائص الشركة والإفصاح البيئي والاجتماعي الذي اشتمل على الإفصاح عن الموارد البشرية وذلك بالتطبيق على (50) شركة عالمية، وأظهرت الدراسة عدم وجود علاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي، فيما تبين وجود علاقة عكسية معنوية بين هذا الإفصاح وربحية الشركة .

4. دراسة (طاهر، 2011)

بعنوان الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا التي هدفت الدراسة للتعرف مدى التزام الشركة بالإفصاح عن الأداء البيئي والتعرف على المعوقات التي تمنع الإفصاح عنها وقد صممت استبانته لذلك موزعه على الأفراد العاملين في الوحدة المالية و المحاسبية وقد توصلت إلى أهم النتائج: وهي عدم قيام الشركة بالإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا واهم المعوقات عدم وجود قوانين تلزم بالإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكلفة البيئية .

5. دراسة الذهبي ومحمد، 2014

دراسة تحت عنوان "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها" بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية يهدف البحث إلى بناء نموذج قابل للتطبيق للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها محاسبيا ، بعد تحديد ميادين البيئية الخاصة بالأنشطة في ذلك الحين أمكن تطبيق النموذج المقترح في الشركة عينة البحث مما يؤدي إلى إمكانية القياس بالوحدات النقدية والإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية في الوحدات الاستثمارية .

6. دراسة (Md Nor& others,2016)

تهدف هذه الدراسة إلى كشف العلاقة بين الإفصاح البيئي في الأداء المالي مطبقه على الشركات في ماليزيا وتم استخدام تحليل المحتوى للتقرير السنوي للشركات وكشفت النتائج وجود علاقة بين الإفصاح البيئي وربحية الشركات ومع ذلك فإن نتائج المتغيرات الثلاثة الأخرى التي هي العائد على حقوق المساهمين، وعائد الاستثمار، وحقوق الملكية الفكرية لم تظهر أي علاقة ذات دلالة إحصائية بينها وبين إجمالي الإفصاح البيئي.

7. موقع الدراسة الحالية

من العرض السابق للدراسات السابقة يتبين ان الدراسة الحالية هي مكملة لمسيرة البحث في مجال المحاسبة عن الاداء البيئي .

تلافي اوجه القصور التي وجدت في الدراسات السابقة حيث يتم من خلال هذه الدراسة استخدام اسلوب تحليل المحتوى وهو مقياس كمي للإفصاح البيئي للشركات الصناعية عينة الدراسة. وتميزت الدراسة الحالية كونها استخدمت اثر الاداء المالي في مستوى الافصاح البيئي والمتمثل بحجم الشركة ومؤشر الربحية والرافعة المالية في مستوى الافصاح البيئي . حيث تم استخدام نسبة كبيرة من الشركات والمتمثلة بـ 15 من الشركات الصناعية العراقية وفي مختلف القطاعات منها الكيماوية، الإثشائية، النسيجية، والالكترونية والمعدنية، والأثاث، الطبية، والغذائية وأخيراً قطاع التعبئة والتغليف لوجود تأثيرات بيئية ناشئة عن ممارسة هذه الشركات لأنشطتها الصناعية.

4.الاطار النظري

4-1 مفهوم المحاسبة البيئية

ان المحاسبة نظام للمعلومات يتكون من مجموعة من النظم، الأساليب وكذلك الإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تسجيل البيانات الناتجة عن العمليات المالية التي تقوم بها الشركة بهدف اصدار معلومات مالية .(السيد ,واخرون،2009،ص4)

لقد حصنت تطورات لعديد من المجالات، حيث حظي القطاع الصناعي بجزء منها، باعتباره من أكثر القطاعات ارتباطا بالبيئة وقضاياها، الأمر الذي وجه العديد من الشركات الصناعية إلى تعديل ممارساتها بما يتلاءم ، والحفاظ على التوازن البيئي، ويحدث هذا عن طريق اعتماد محاسبة اقتصادية متكاملة تكون بديلة عن التقليدية، والتي يمكن أن توفرها المحاسبة البيئية، إن المحاسبة البيئية يمكن تعريفها هي مصطلح يطلق على الدراسات التي تتناول العلاقة المتبادلة بين المحاسبة والبيئة، تهدف إلى إنشاء نظام معلومات بيئي داخل الشركات، يمكنها من مراعاة وإدراج البيئة وقضاياها في العديد من القرارات التي يستفيد منها مستخدم القوائم المالية من داخل وخارج الشركة . (Burritt,2004 , p13)

4-2 القياس الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

عرف القياس المحاسبي على أنه مقارنة الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على نظم طبيعية يتم اكتشافها، إما بأسلوب مباشر أو غير مباشر، ان القياس المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته ، و إنما أداة لتحقيق هدف معين ، هو توفير معلومات تعبر تعبيرا صحيحا عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمه الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن أن تعد علما ما لم تخضع ظواهرها للقياس. (حنان، 2014، ص62)

إذ أصبح الإفصاح المرتبط بالمسؤولية الاجتماعية اقل اهتماما وبدلا عن هذا كان الاهتمام منصبا بشكل رئيسي على تطبيقات الإبلاغ البيئي و النظم المنظمة لها كأداة فاعلة لتخفيض الإضرار البيئية . لهذا، وخلال هذه الفترة انتقل تركيز الأدبيات المحاسبية من محاسبة المسؤولية الاجتماعية إلى المحاسبة البيئية لتعكس اهتماماً أكبر بمسائل المحاسبة والإبلاغ البيئي . (Almagtome, 2015, p29).

المحاسبة البيئية مصطلح ذو عدد من المعاني والاستخدامات إذ تقوم بتقديم التقارير للاستخدام الداخلي، التي من شأنها توليد المعلومات البيئية التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية والمتعلقة بالتسعير والسيطرة على النفقات العامة والموازنة الرأسمالية، كذلك فيما يتعلق بالاستخدام الخارجي والمتضمنة الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تهم الجمهور العام والمجتمع المالي . (Uwalomwa, 2011: p 42).

الإفصاح المحاسبي البيئي: "مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركات الاستثمارية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل (Deegan, 2009: p282).

ويأتي الإفصاح البيئي استشعاراً لحاجة المستثمرين إلى معلومات عن البيئة، لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات ولذلك فإن جهوداً حثيثة تبذلها الشركات التشريعية والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم صوب سن تشريعات تقضي بضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات، وتشير إحدى الإحصائيات إلى أن 70% من الشركات الاستثمارية الأمريكية تفصح عن معلومات بيئية في تقاريرها السنوية، وهي بذلك تحتل المرتبة الأولى في العالم تليها الشركات الاستثمارية في أوروبا التي تحاول اللحاق بالركب، وتتقدمها الشركات الاستثمارية الموجودة في النرويج الذي يشهد فيها الاهتمام بالبيئة حركةً مزدهرة (Helen & Gray, 2001: p100).

وبالنظر لما جاء أعلاه فإن هناك زيادة ملحّة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي وهو أمر يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات ويساعد في ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

وعلى الرغم من إن التقرير والإفصاح البيئي مازال اختياريًا في أغلب الأحوال، إلا أن عدداً من الشركات الكبيرة في الدول المتقدمة بادرت طوعاً بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية وطورت نظاماً للإدارة البيئية ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية، وبالرغم من النقص التي تشوب صحة تقارير بعض الشركات التي تركز على الجانب الإيجابي، مهمة الجانب الذي يؤثر سلباً في الإيرادات المستقبلية والتدفقات النقدية وتلك التي تعرضها للعقوبات القانونية والغرامات . (رواني، 2007، ص:125)

استناداً لما سبق يمكن القول إن الأنشطة البيئية التي تمارسها الوحدات الصناعية تندرج في ضمن الأحداث والظروف والعمليات التي تخضع لعملية القياس المحاسبي نظراً لتوفر الإمكانية لتحديد وتمييزها كأحداث مقبولة للمعالجة المحاسبية إضافة إلى ظهورها بصيغة مقبولة للمعالجة في واحد أو أكثر من النظم المحاسبية في الوحدات الاقتصادية.

4-3 خصائص اختيار المعلومات البيئية المفصّل عنها

إن الإفصاح عن التأثيرات البيئية يواجه مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها بصورة مناسبة لمن يود التعرف على الأداء البيئي للمؤسسة ولضمان فاعلية محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات وفيما يأتي حصر لأهم هذه الخصائص ومنها (قابلية الفهم ، والملائمة ، والتمثيل الصادق ، وقابلية المقارنة) (Andreas & Upasena, 1998: p62).

5. التحليل المالي والإحصائي لبيانات الشركات المبحوثة

يهتم هذا الجانب بالتحليل المالي لبيانات الشركات المبحوثة للمدة من (2010-2013)، على وفق المتغيرات المبحوثة فيها وهي المتغيرات المستقلة المتعلقة بالأداء المالي للشركات الصناعية المتمثلة بحجم الشركة ومؤشر الربحية والرافعة المالية، إما المتغير التابع فيمثل مستوى الإفصاح عن المعلومات. إما الجانب الإحصائي فسيختبر علاقة التأثير بين متغيرات البحث وعلى مستوى الشركات المبحوثة ، وهي على وفق الآتي:

5-1: التحليل المالي لمتغيرات البحث

1. مؤشرات الأداء المالي: إن مؤشرات الأداء المالي تتكون من ثلاثة مؤشرات، المؤشر الأول هو حجم الشركة، والمؤشر الثاني هو مؤشر الربحية، إما المؤشر الثالث هو الرافعة المالية. وهي كما يأتي:

جدول (2) مؤشر حجم الشركات عينة البحث للفترة (2010-2013)

اسم الشركة	2010	2011	2012	2013	Average
الشركة العراقية لصناعة الكارتون	9.221	9.018	8.888	8.572	8.92475
الشركة العراقية للأعمال الهندسية	9.195	9.226	9.035	8.936	9.098
الشركة العراقية للسجاد والمفروشات	8.95	8.863	8.794	8.842	8.86225
الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية	9.489	9.693	9.534	10.061	9.69425
الشركة الوطنية للصناعات المعدنية	9.59	9.467	9.496	9.455	9.502
شركة الأصباغ الحديثة	9.715	9.809	9.742	9.573	9.70975
شركة الخياطة الحديثة	8.888	8.619	8.55	8.628	8.67125
شركة الصناعات الإلكترونية	10.012	9.915	10.017	9.83	9.9435
شركة الصناعات الخفيفة	9.454	9.604	9.553	9.673	9.571
شركة الصناعات الكيماوية العصرية	8.625	8.695	9.239	9.363	8.9805
شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية	9.165	9.321	9.545	9.478	9.37725
شركة الهلال الصناعية	9.447	9.469	9.463	8.997	9.344
شركة إنتاج الألبسة الجاهزة	10.517	10.162	9.72	9.213	9.903
شركة بغداد لصناعة مواد التنظيف	8.086	8.145	8.223	8.253	8.17675
شركة بغداد للمشروبات الغازية	11.234	11.293	11.354	11.362	11.31075
متوسط الفترة	9.4392	9.419933	9.4102	9.349067	9.4046

المصدر: إعداد الباحثات بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث.

يتبين من خلال الجدول أعلاه (2) أن مؤشر حجم الشركة للشركات عينة البحث للفترة من (2010-2013) لا يوجد تباين كبير بينهما. حيث إن معدل القطاع العام للشركات هو (9.404) ويمكن ملاحظة إن أعلى مستوى للإفصاح هو لشركة بغداد للمشروبات الغازية الذي بلغ (11%) يليها بعد ذلك الشركات الأخرى والتي تتراوح معدلات الإفصاح فيها ما بين (8%-9%).

جدول (3) مؤشر الربحية للشركات عينة البحث للفترة (2010-2013)

اسم الشركة	2010	2011	2012	2013	معدل الشركة
الشركة العراقية لصناعة الكارتون	0.125	0.409	0.562	0.699	0.449
الشركة العراقية للأعمال الهندسية	0.037	0.145	0.004	0.002	0.047
الشركة العراقية للسجاد والمفروشات	0.056	0.058	0.064	0.057	0.059

العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي للمعلومات البينية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية

العراقية

0.154	0.083	0.214	0.172	0.148	الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية
0.186	0.318	0.100	0.141	0.185	الشركة الوطنية للصناعات المعدنية
0.055	0.124	0.088	0.001	0.006	شركة الأصباغ الحديثة
0.100	0.111	0.003	0.011	0.276	شركة الخياطة الحديثة
0.095	0.175	0.028	0.066	0.110	شركة الصناعات الالكترونية
0.226	0.265	0.227	0.185	0.228	شركة الصناعات الخفيفة
0.056	0.168	0.017	0.023	0.016	شركة الصناعات الكيماوية العصرية
0.041	0.038	0.073	0.026	0.027	شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية
0.610	1.045	0.607	0.435	0.355	شركة الهلال الصناعية
0.060	0.002	0.015	0.122	0.103	شركة إنتاج الألبسة الجاهزة
0.017	0.035	0.011	0.000	0.021	شركة بغداد لصناعة مواد التغليف
0.078	0.128	0.112	0.024	0.050	شركة بغداد للمشروبات الغازية
0.149	0.217	0.142	0.121	0.116	متوسط المدة

المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث. ويلاحظ من الجدول (3) أعلاه أن هناك تبايناً بشكل ملحوظ لشركات العينة حيث بلغ مؤشر الربحية للشركات عينة البحث للفترة من (2010-2013) إذ تبين إن معدل القطاع العام للشركات هو (0.15) ويلاحظ من ذلك إن أكبر نسبة ربحية للشركات عينة البحث هي شركة الهلال الصناعية تليها شركة الصناعات الخفيفة .

جدول (4) مؤشر الرافعة المالية للشركات المبحوثة للفترة من 2010 إلى 2013

اسم الشركة	2010	2011	2012	2013	معدل الشركة
الشركة العراقية لصناعة الكارتون	0.196	0.212	0.296	0.219	0.231
الشركة العراقية للإعمال الهندسية	0.208	0.182	0.028	0.029	0.112
الشركة العراقية للسجاد والمفروشات	0.345	0.402	0.367	0.423	0.384
الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية	0.380	0.293	0.248	0.251	0.293
الشركة الوطنية للصناعات المعدنية	0.352	0.397	0.397	0.488	0.409
شركة الأصباغ الحديثة	0.078	0.058	0.112	0.102	0.088
شركة الخياطة الحديثة	0.311	0.137	0.134	0.120	0.175
شركة الصناعات الالكترونية	0.905	0.254	0.258	0.322	0.435

0.761	0.923	0.789	0.729	0.605	شركة الصناعات الخفيفة
0.115	0.015	0.008	0.243	0.193	شركة الصناعات الكيماوية العصرية
0.083	0.052	0.119	0.083	0.078	شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية
0.744	1.199	0.524	0.761	0.490	شركة الهلال الصناعية
0.558	0.501	0.420	0.464	0.847	شركة إنتاج الألبسة الجاهزة
0.043	0.004	0.011	0.044	0.112	شركة بغداد لصناعة مواد التغليف
0.024	0.050	0.018	0.014	0.013	شركة بغداد للمشروبات الغازية
0.297	0.313	0.249	0.285	0.341	متوسط المدة

المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث.

يعرض جدول (4) مؤشر الرافعة المالية لخمس عشرة شركة عراقية للمدة من (2010-2013) إذ تبين إن معدل القطاع العام للشركات هو (0.297) ويتبين من ذلك إن أكبر نسبة ربحية للشركات عينة البحث هي شركة الصناعات الخفيفة تليها شركة الهلال الصناعية، أي إن هناك تبايناً كبيراً فيما يخص مؤشر الرافعة المالية للشركات الصناعية عينة البحث.

2. مؤشر مستوى الإفصاح عن المعلومات : لقد اعتمدت الباحثات في مجال الإفصاح البيئي على أسلوب الترميز كأداة لتحديد وقياس مستوى الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في التقارير السنوية لها (Wiseman 1982 & Cormier, et.al 2012).

وعند استخدام هذا الأسلوب فإنه يتم التركيز بالمقام الأول على البنود والمواضيع المتعلقة بالإفصاح البيئي والتي تُعد من القضايا المهمة للأطراف المستفيدة بدلاً من التركيز على عدد الكلمات أو عدد الجمل الواردة في التقرير المراد تقييمه. ويتم ذلك من خلال تحديد عدد معين من مجالات الإفصاح البيئي أو القضايا التي تتم مناقشتها أو معالجتها من قبل مديري الشركات في الإفصاح البيئي عند إعداد التقارير السنوية. ولذلك فإن مؤشر الإفصاح المستخدم يصنف مناطق الإفصاح إلى بنود وقيم وجود أو عدم وجود كل بند من البنود المحددة في مؤشر الإفصاح البيئي باستخدام منهجية الترميز (نعم أو لا) أو (1or0).

وباستخدام هذا النوع من التوزيع سوف يجتنبنا كثيراً من المشاكل المحتملة، التي تنشأ من استخدام وسائل أخرى مثل عدد الكلمات، المواضيع، الفقرات والصفحات. وعلى الرغم من إن منهجية التوزيع المستخدمة (1or0) لا تقيس المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير السنوية، وليست جوهرية للتعرف على نوعية المعلومات المفصح عنها ولكن الهدف منها هو الاعتراف بوجود كل بند من بنود الإفصاح البيئي.

لغرض تحديد مستوى الإفصاح يعتمد المقياس المستخدم في هذه الدراسة مؤشراً كمياً متدرجاً من أربع مستويات ((0, 1, 2, 3)) عند استخدام أسلوب تحليل المحتوى وهذا يعتمد بالأساس على درجة الإفصاح البيئي التي يتم الإعلان عنها في التقارير السنوية للشركات الصناعية. ويضم المقياس 29 بنداً من بنود قياس مستوى الإفصاح البيئي، إذ تم تجميع العناصر في ست فئات على النحو المبين في الجدول (1) أعلاه. ويستند هذا التصنيف على درجة تتراوح بين واحد إلى ثلاثة، ويتم منح الدرجة (3) لبنود الإفصاح الكمي والدرجة (2) لبنود الإفصاح النوعي وإعطاء الدرجة (1) لبنود الإفصاح بشكل عام وأخيراً يتم منح (0) للبنود التي لا تتوفر فيها الإفصاح البيئي. ويشمل تحليل المحتوى استعراض التقرير السنوي للشركات عينة الدراسة عن مدى وجود أو عدم وجود البيانات المتعلقة بالقضايا البيئية (انظر، على سبيل المثال، Wiseman 1982).

على أساس ذلك فإن استخدام تقنية تحليل المحتوى يزيد من الموضوعية في عمليات تسجيل الإفصاحات المتعلقة بالبنود البيئية وتجنب تكرار البنود الذي يحدث عند الاعتماد على عدد الكلمات أو الجمل بالإضافة إلى تحسين الموثوقية الشاملة لقياس الإفصاح البيئي عن طريق تجنب المعلومات المتكررة. على سبيل المثال، في بعض الحالات، يمكن أن تتكرر المعلومات البيئية المفصّل عنها في التقرير السنوي في بنود مختلفة داخل التقرير (أما إن يكون هناك ازدواجية حرفية أو كلمات متشابهة إلى حد كبير). وباستخدام هذه التقنية يتم تسجيل الإفصاح عن هذه المعلومات مرة واحدة فقط (لأن المعلومات المتكررة لا تؤدي إلى ارتفاع درجة مؤشر الإفصاح البيئي).

بالاستناد لما ذكر أعلاه تم دراسة التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة الدراسة وباستخدام تقنية تحليل المحتوى تم تحديد البنود المتعلقة بالإفصاح البيئي بعد منح الدرجات على أساس مستوى الإفصاح (كمي، نوعي، عام). والجدول (6) بين البنود المتعلقة بالإفصاح البيئي بشكل مفصل لما ذكر أعلاه في الجدول (1) وهذه البنود قسمت على أساس مصدرين من المصطلحات. الأول: هو مؤشر الإفصاح البيئي في حد ذاته، والذي يتضمن ست فئات مختلفة، والمصدر الثاني: هو الأدب المحاسبي ذات الصلة بمصطلحات الإفصاح البيئي، لاسيما (Glavi and Lukman 2007) واللذين ناقشا التفاصيل والشروط المتعلقة بالاستدامة وتعريفها والموزعة في ست فئات كل فئة تحتوي على 10 بنود متعلقة بالإفصاح البيئي.

جدول (6) قواميس المستخدم لتحليل المحتوى

1. النفقات والمخاطر البيئية	2. القوانين والأنظمة المطابقة	3. التخفيف من التلوث
1.1. البيئية	2.1. التقاضي	3.1. الانبعاث
1.2. الدعاوي	2.2. الغرامات	3.2. الملوثات
1.3. إعادة التصنيع	2.3. غرامة	3.3. الملوث
1.4. التدهور	2.4. الحادث	3.4. النفقات
1.5. التجريد	2.5. حوادث	3.5. السموم
1.6. الاستدامة	2.6. التشريعات	3.6. الضوضاء
1.7. الاصلاح	2.7. اللوائح	3.7. الروائح
1.8. الاستخدام	2.8. الملوثات	3.8. المواد الخطرة
1.9. الموارد	2.9. الانبعاثات	3.9. التنقية
1.10. المصدر	2.10. وقائية	3.10. النقل
4. التنمية المستدامة	5. معالجة الأراضي والتلوث	6. الإدارة البيئية
4.1. الطبيعي	5.1. المواقع	6.1. التدقيق
4.2. الحفظ	5.2. المعالجة	6.2. الجوائز
4.3. إعادة التدوير	5.3. التجديد	6.3. الجودة
4.4. الانتعاش	5.4. التسربات	6.4. التكنولوجيا
4.5. قابلية التجديد	5.5. التسرب	6.5. النظام البيئي
4.6. الحياة	5.6. الاستخدام	6.6. البيئة الصناعية
4.7. الاستهلاك	5.7. النضوب	6.7. الإدارة البيئية
4.8. النظم البيئية	5.8. الحماية	6.8. الكفاءة البيئية
4.9. الطاقة	5.9. الموارد	6.9. الاستدامة
4.10. إعادة استخدام	5.10. الوقاية	6.10. علم البيئة

Glavi & Lukman, 2007

جدول (7) مؤشر مستوى الإفصاح عن المعلومات الشركات عينة البحث للفترة من (2010-2013)

اسم الشركة	2010	2011	2012	2013	Average
الشركة العراقية لصناعة الكارتون	14	16	12	9	13
الشركة العراقية لإعمال الهندسية	6	9	8	9	8
الشركة العراقية للسجاد والمفروشات	6	6	9	6	7
الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية	22	16	8	5	13
الشركة الوطنية للصناعات المعدنية	9	9	9	9	9

العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية

19	21	24	20	12	شركة الأصباغ الحديثة
8	9	6	9	9	شركة الخياطة الحديثة
13	15	15	12	9	شركة الصناعات الإلكترونية
16	15	15	18	15	شركة الصناعات الخفيفة
6	6	6	6	6	شركة الصناعات الكيماوية العصرية
11	12	12	9	9	شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية
12	12	12	12	12	شركة الهلال الصناعية
12	12	12	12	12	شركة إنتاج الألبسة الجاهزة
8	9	9	6	6	شركة بغداد لصناعة مواد التغليف
12	12	12	12	12	شركة بغداد للمشروبات الغازية
11	11	11	11	11	متوسط الفترة

المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات الصناعية عينة البحث .
 يعرض جدول (7) مؤشر مستوى الإفصاح عن المعلومات لخمس عشرة شركة عراقية للفترة من (2010-2013) إذ تبين إن معدل القطاع العام للشركات هو (11.00) ويلاحظ من ذلك إن المعدل العام لجميع الفترات متساوي للشركات عينة البحث، إما أعلى مستوى للإفصاح كان لشركة الأصباغ الحديثة تليها شركة الصناعات الخفيفة ويأتي ذلك نتيجة لاستخدام هذه الشركة لمواد لها تأثير كبير على البيئة مما يؤدي لارتفاع نسبة الملوثات وبالتالي يقع على عاتق هذه الشركة الإفصاح عن الملوثات البيئية واتخاذ كافة التدابير التي من شأنها التقليل من حجم التلوث البيئي وبما يخدم البيئة الطبيعية.

5-2: اختبار وتحليل علاقات التأثير لمتغيرات البحث

تم استعمال تحليل الانحدار التأثيري الاختبارات الخاصة بالتعرف على تأثير (مؤشرات الأداء المالي) في (مستوى الإفصاح عن المعلومات)، كما تم اعتماد على معامل (Beta) لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع (مستوى الإفصاح عن المعلومات) بسبب التغير الحاصل في وحدة واحدة من المتغير المستقل (مؤشرات الأداء المالي)، وتم الاعتماد على معامل التحديد (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما إن مقارنة بين قوة تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة قد قيست من خلال (t-test) الذي يشير إلى معنوية النتائج، مع استعمال اختبار (f) للتعرف على معنوية نموذج الانحدار، وقد اعتمدت الباحثات على مستوى معنوية (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى معنوية المحسوبة مع مستوى المعنوية المعتمدة (0.05) وتعد تأثيرات ذات دلالة معنوية إذا كان مستوى المعنوية المحسوبة اصغر من مستوى المعنوية المعتمدة

والعكس بالعكس. وقد وضعت ثلاث فرضيات التي نصت على وجود تأثير ذات دلالة معنوية لمؤشرات الأداء المالي في مستوى الإفصاح عن المعلومات، وهي كالآتي:

أ: اختبار الفرضية الأولى: إفادة هذه الفرضية إلى وجود علاقة تأثيرات ذات دلالة معنوية موجبة لمؤشر حجم الشركة في مستوى الإفصاح عن المعلومات. وسيجري اختبارها كالتالي :

جدول (8) نتائج تحليل تأثيرين مؤشر حجم الشركة و مستوى الإفصاح عن المعلومات

المتغير المستقل	مستوى الإفصاح عن المعلومات							
	الثابت (a)	R ²	قيمة F	P Value	معنوية نموذج الانحدار	معامل الانحدار Beta	قيمة T	P. Value
حجم الشركة	9.077	0.39	37.255	0.000	معنوي	0.63	6.104	0.000
					معنوي			

المصدر: الباحثات اعتمادا على نتائج برنامج SPSS .

حسب جدول (8) يؤثر معامل التحديد المعدل (R^2) من أن نسبة المفسر لمؤشر حجم الشركة بلغت (39%) وهي نسبة مقبولة تدل على أن (39%) تفسر من الاختلافات الكلية في مستوى الإفصاح عن المعلومات تتحدد من خلال مؤشر حجم الشركة والنسبة المتبقية (61%) تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير الداخلة في أنموذج البحث أو متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها. إضافة إلى ذلك فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (37.255) وهي معنوية عند مستوى (0.05) وهذا يدل على أن نموذج الانحدار (معادلة الانحدار) مقبولة يفسر العلاقة بين مؤشر حجم الشركة ومستوى الإفصاح عن المعلومات. وإن قيمة معامل الانحدار (Beta) بينهما بلغت (0.63) وتم اختبار معنويته من خلال اختبار (T) حيث بلغت قيمتها المحسوبة (6.104) وهي معنوية عند مستوى (0.05). وحسب هذه النتائج تقبل الفرضية التي مفادها وجود علاقة تأثير لمؤشر حجم الشركة في مستوى الإفصاح عن المعلومات.

ب: اختبار الفرضية الثانية: إفادة هذه الفرضية إلى وجود علاقة تأثيرات ذات دلالة معنوية موجبة لمؤشر الربحية في مستوى الإفصاح عن المعلومات. وسيجري اختبارها كالتالي :

جدول (9) نتائج تحليل تأثيرين مؤشر الربحية و مستوى الإفصاح عن المعلومات

المتغير المستقل	مستوى الإفصاح عن المعلومات							
	الثابت (a)	R ²	قيمة F	P Value	معنوية نموذج الانحدار	معامل الانحدار Beta	قيمة T	P. Value
الربحية	9.031	0.40	38.246	0.000	معنوي	0.63	6.184	0.000

المصدر: الباحثات اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

حسب جدول (9) مؤشر معامل التحديد المعدل (R^2) من أن نسبة المفسر لمؤشر الربحية بلغت (40%) وهي نسبة مقبولة تدل على أن (40%) تفسر من الاختلافات الكلية في مستوى الإفصاح عن المعلومات تتحدد من خلال مؤشر الربحية والنسبة المتبقية (60%) تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير الداخلة في أنموذج البحث أو متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها. فضلاً عن ذلك فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (38.246) وهي معنوية عند مستوى (0.05) وهذا يدل على أن نموذج الانحدار (معادلة الانحدار) مقبولة يفسر العلاقة بين مؤشر الربحية ومستوى الإفصاح عن المعلومات. وإن قيمة معامل الانحدار (Beta) بينهما بلغت (0.63) وتم اختبار معنويته من خلال اختبار (T) حيث بلغت قيمتها المحسوبة (6.184) وهي معنوية عند مستوى (0.05).

وحسب هذه النتائج تقبل الفرضية التي مفادها وجود علاقة تأثير لمؤشر السبولة في مستوى الإفصاح عن المعلومات.

ج: اختبار الفرضية الثالثة: إفادة هذه الفرضية إلى وجود علاقة تأثيرات دلالة معنوية موجبة لمؤشر

الرافعة المالية في مستوى الإفصاح عن المعلومات. وسيجري اختبارها كالتالي :

جدول (10) نتائج تحليل تأثيرين مؤشر الرافعة المالية و مستوى الإفصاح عن المعلومات

المتغير المستقل	مستوى الإفصاح عن المعلومات							
	الثابت (a)	R ²	قيمة F	P Value	معنوية نموذج الانحدار	معامل الانحدار Beta	قيمة T	P. Value
الرافعة المالية	6.700	0.29	23.349	0.000	معنوي	0.54	4.832	0.000

المصدر: الباحثات اعتماداً على نتائج برنامج SPSS.

حسب جدول (10) يؤثر معامل التحديد المعدل (R^2) من أن نسبة المفسر لمؤشر الرافعة المالية بلغت (29%) وهي نسبة مقبولة تدل على أن (29%) تفسر من الاختلافات الكلية في مستوى الإفصاح عن المعلومات تتحدد من خلال مؤشر الرافعة المالية والنسبة المتبقية (71%) تمثل نسبة مساهمة المتغيرات غير الداخلة في أنموذج البحث أو متغيرات عشوائية لا يمكن السيطرة عليها. إضافة إلى ذلك فقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (23.349) وهي معنوية عند مستوى (0.05) وهذا يدل على أن نموذج الانحدار (معادلة الانحدار) مقبولة يفسر العلاقة بين مؤشر الرافعة المالية ومستوى الإفصاح عن المعلومات. وإن قيمة معامل الانحدار (Beta) بينهما بلغت (0.54) وتم اختبار معنويته من خلال اختبار (T) حيث بلغت قيمتها المحسوبة (4.832) وهي معنوية عند مستوى (0.05). وحسب هذه النتائج تقبل الفرضية التي مفادها وجود علاقة تأثير لمؤشر الرافعة المالية في مستوى الإفصاح عن المعلومات.

6. الاستنتاجات والتوصيات

1.6 الاستنتاجات

1. ان الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل إذ يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للشركة.
2. اظهرت نتائج البحث وجود إفصاح في الشركات عينة البحث بنسب متفاوتة عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية .
3. وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية FASB متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية.
4. وبالنسبة لعلاقتها بالعوامل المؤثرة اظهرت النتائج وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية موجبة لمؤشر حجم الشركة في مستوى الإفصاح عن المعلومات، وبأتي هذا نتيجة اهتمام بعض الشركات الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية ما أدى إلى زيادة حجم المبيعات .
5. وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية موجبة لمؤشر الربحية في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية وهذا يدل على زيادة في حجم الموجودات مقارنة بتغير الإفصاح عن المعلومات البيئية
6. وجود علاقة ذات تأثير معنوي موجب لمؤشر الرافعة المالية في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية وذلك نتيجة إلى قدرة الشركة على تسديد ديونها خلال فترة زمنية معينة.
7. ان تطبيق نظام المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية لم يعط الاهتمام الكافي، وهذا يأتي نتيجة قلة إدراك الشركات الصناعية وضعف اسهامها بالمسؤوليات الواجب ان تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.

2.6. التوصيات

1. ضرورة تطبيق أسلوب موحد والإفصاح عن الأداء البيئي تلتزم به جميع الشركات الصناعية العراقية لما لها أهمية على أداء الشركات الصناعية .
2. ضرورة التأكيد على اهتمام إدارة الشركات في قطاع الصناعة بالأساليب العلمية للمحاسبة البيئية والعمل على تطوير مهارات العاملين بواسطة إعداد دورات خاصة للكوادر المحاسبية في هذا المجال.
3. تطوير النظام المحاسبي الموحد وفقاً وبشكل يلائم المستجدات الحديثة ومنها متطلبات المحاسبة البيئية.
4. ضرورة اعتبار الأداء البيئي للشركات الصناعية أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها البيئي على اعتبار أن تحسين الأداء البيئي يؤثر بشكل جوهري على باقي الجوانب الأخرى للمؤسسة (المالي والإداري والتسويقي والتحسين الداخلي والنمو).
5. ضرورة أن يكون هناك تعاون فعال بين الشركات الصناعية ووزارة البيئة في تدريب المحاسبين على تطبيقات المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية العراقية.
6. إن الشركات الصناعية العراقية بحاجة إلى الإفصاح الإلزامي نظراً لضعف مستويات الإفصاح البيئي في التقارير السنوية التي تصدرها والتي تعكس حالة عدم الاهتمام والإدراك من قبل غالبية الشركات لدورها ومسؤولياتها البيئية تجاه المجتمع.
7. العمل على نشر الوعي البيئي لدى جميع الأضراف المهتمة بالشأن البيئي، سواء للمجتمعات أو المسؤولين أو الشركات والعاملين فيها خاصة المدبرين والمحاسبين.

المصادر

أولاً: المصادر العربية:

1. الحياي، وليد ناجي، "إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة" (2001)، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 115.
2. الذهبي. عمي ناجي سعيد، محمد، موفق عبد الحسين ، " القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية" . (2014)
3. رواني، بوحفص ،"المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب"، (2007) ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصد يبرياح .
4. السيد ،ناظم حسن عبد وآخرون ،" المحاسبة البيئية :الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب مصلّى البصرة"(2009).

5. طاهر. عادل بهلول حميدان ، "الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا" (2009) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 27 - العدد الأول-

2011

ثانيا - المصادر الأجنبية

1. Almagtome,A. "Effect Of National Values On Corporate Environmental Disclosures"(2015) A comparative Study,phd, Eskişehir, Anadolu University, Gradualte school of Social, Turkey,May, p:28
2. Andreas, Sturm & Suji, Upasena, **ISO 14001 Implementing an Environmental Management System**, (Basel: Ellipson ltd., 1998)
3. Burritt . Roger L., "**Business Strategy and the environment**"(2004),, Vol.13, Issue 1, p13
4. Deegan ,Craig , "**Financial Accounting theory**", MC-Graw Hill, hnc, 2009.
5. Helen Gernon, & Gray Meek, K., "**Accounting An International Perspective**"(2001),, 5th ed. (New York: McGraw – Hill,
6. Japan Environment Agency, " Study Group for Developing a System for Environmental Accounting"(2000), Developing an Environmental Accounting System (Tokyo: Japan Environment Agency,.
7. Lungu, C.I., Caraiani, Ch., Dascalu C., G.R. G. "Exploratory study on social and environmental reporting of european companies in crises period"(2011). Accounting and Management Information Systems, 10(4), 459-478.
8. Md Nor. Norhasimah & et al, "The Effects of Environmental Disclosure on Financial Performance in Malaysia" (2016), Procedia Economics and Finance 35 117 – 126
9. Uwalomwa, U. "**Corporate Environmental Reporting Practices: A comparatatives Study Of Nigerian And South African Firms**"(2011).. Ota, Ogun State: Covenant University, p:42
10. Wiseman, J. "**An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports**". (1982). Accounting, Organizations and Society, 7(1), 53-63.