



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (26) – العدد الأول – يناير 2025



تطوير دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبه الخضراء بغرض
تدعيم تقارير الاستدامة المعدله

**Developing the Role of the External Auditor to
Include Green Accounting in order to Support
the Modified Sustainability Reports.**

بحث من إعداد

د/ رويدا السيد على المنوفى

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للعلوم الإدارية بالمنزلة

2024-11-21	تاريخ الإرسال
2024-11-25	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jst.journals.ekb.eg/	

الملخص:

أشارت هذه الدراسة على أهمية تقارير الاستدامة من خلال تطوير دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبة الخضراء لتدعيم هذه التقارير، وتسليط الدراسة الضوء على صعوبة قياس المنافع التي تحققها المحاسبة الخضراء لكل الاطراف المعنيه لعدم ظهور هذه العوائد في تقارير الاستدامة، وبالتطوير المزمع الذي اقترحته الباحثة سيسهل على المراجع فحص وتقييم قياس المنافع لإبداء رأيه الفني المحايد في تقريره وليس مجرد تقديم خدمات توكيديه.

ولذلك ركزت الدراسة على تقرير الاستدامة الخاص بالبنك التجاري الدولي كمثال لالتزامه بالمعايير الدولية لتقارير الاستدامة، كما يتميز بتحقيق استدامة فعالة ومتكامله وبشكل أعمق من أي مؤسسه أخرى بالإضافة إلى أنه يحتوى على أرقام نقدية تتضمن معلومات ماليه وغير ماليه، وسيتم تطويره ليلائم عمل المراجع في بيئة الأعمال المصريه.

الكلمات الداله:

المحاسبة الخضراء- التنمية المستدامة- تقارير الاستدامة - قياس المنافع والتكاليف.



Abstract:

This study indicated the importance of sustainability reports by developing the role of the external auditor to include green accounting to support these reports. The study highlight the difficulty of measuring the benefits that green accounting provides to all concerned parties, as these returns do not appear in sustainability reports. The proposed development by the researcher, this will make it easier for the auditor to examine and assess the measurement of benefits to express his neutral artistic opinion in his report rather than merely providing assurance services.

Therefore, the study focused on the sustainability report of the Commercial International Bank as an example of his commitment to international standards for sustainability reporting. It is also characterized by achieving effective and comprehensive sustainability in a deeper way than any other institution. In addition to containing cash figures, that include financial and non-financial information, and will be developed to suit the work of auditor in the Egyptian business environment.

Keywords:

Green accounting - sustainable development - sustainability reports - measuring benefits and costs.

مقدمه ومشكلة البحث:

تسعى منظمات الأعمال إلى الإهتمام بالاستدامة في الوقت الحالي، واتجه إلى تطويرها مجلس معايير الاستدامة الدولي (ISSB). حيث وضع معايير عالمية للأفصاح عن الاستدامة من شأنها أن تساهم بشكل أكبر في توجيه القرارات الاقتصادية والاستثمارية، ومساعدة العديد من المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين في الوصول إلى معلومات جيدة عن الاستدامة. وكان من ضمن هذه المعايير المعيار الدولي لتقارير الاستدامة (IFRS S1) يحدد المتطلبات العامة للأفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة، والذي يهدف إلى وضع معيار موحد عالمي للأفصاح عن الاستدامة، مع التركيز على القضايا الجوهرية حول المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، ويشدد هذا المعيار على أهمية الاتساق والصلة بين البيانات المالية والأفصاح عن الاستدامة، ويدعو إلى نشرهما في وقت واحد لتعزيز الشفافية والمقارنة.

ومن ناحية أخرى يركز المعيار الدولي لتقارير الاستدامة (IFRS S2) بشكل خاص على الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمناخ، حيث يدمج توصيات فريق العمل المعني بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ ويراعي المتطلبات القطاعية المتعلقة بالمناخ من معايير مجلس معايير المحاسبة للاستدامة (SASB)، ويعتبر هذا المعيار بالغ الأهمية، حيث يتناول الحاجة إلى الإفصاح عن القضايا الجوهرية حول المخاطر المادية ومخاطر التحول والفرص المتعلقة بالمناخ، كما يضع متطلبات للإفصاح حول خطط التحول والمرونة في مواجهة تغير المناخ، وتصنيف الانبعاثات حسب النطاقات (1، 2، 3) وفقا لبروتوكول غازات الاحتباس الحراري.

فقد تطور اهتمام المحاسبة من مفهوم الملكية الذي يتبلور في تعظيم المصلحة الذاتية للمالك باعتبارها المسؤولية الأولية للإدارة إلى مفهوم الوحدة المحاسبية الذي يعتبر المالك أحد أصحاب المصالح في الشركة. فلم تعد حاجة المستخدمين تقتصر فقط على المعلومات التاريخية التي توفرها التقارير المالية ولكن هناك حاجة لتفسير المعلومات المالية ومعرفة ما يحيط بالشركة من مخاطر حالية ومستقبلية، ويتوافر ذلك في تقارير الاستدامة وما تحويه من معلومات محاسبية مالية أو غير مالية عن آثار أنشطتها (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) ويساهم الإفصاح عن الاستدامة في تعظيم قيمة المنشأة على المدى الطويل من خلال تخفيض تكلفة التمويل وتقليل المخاطر، وتحسين الكفاءة التشغيلية، وزيادة السمعة والعلامة التجارية، وجذب العملاء والمحافظة عليهم، وبناء ميزة تنافسية متميزه (Rasnick, 2013).



تكمن مشكلة البحث في صعوبة قياس العوائد المحققة من الاستداده وضعف دور المراجع الخارجي بإبداء الرأي الفني المحايد في تقريره على التنمية المستدامة فكان لابد من تطوير معيار المراجعة الدولي 700 (وهو يهدف إلى تقديم إرشادات للمراجعين في كيفية تكوين رأي حول البيانات المالية واعداد تقرير المراجعة الذي يعبر عن هذا الرأي) المعادل للمعيار المصري 200 (الذي يركز على مسئوليات المراجع والمبادئ العامة للمراجعة ويتناول أهداف المراجع في عملية المراجعة والتأكيد على أن البيانات المالية خالية من التحريفات المادية. والهدف الرئيسي هو تقديم تأكيدات بأن البيانات المالية تمثل بصدق المركز المالي والأداء)، بدل من تقديم خدمات توكيده فقط بشأن هذه المعلومات كما في معايير التوكيد الدولية (ISAE) مثل معيار ISAE 3000 .

والاخذ في الاعتبار بمعيار المراجعة الدولي (320) عن الاهمية النسبيه عند تخطيط وتنفيذ المراجعة، ومعيار المراجعة الدولي (540) المستحدث المتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات والذي يشير إلى أنه إذا قامت المنظمة باستخدام نماذج معينه للقياس لابد على المراجع الاتجاه لفهم طرق الاداره لاجراء التقديرات المحاسبية، ومعرفة الصعوبات التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبه فيما يتعلق بالبيانات المتحصل عليها من مصدر خارجي للمعلومات أو عمليات التقويم التي نفذتها الاداره والتاثيرات المحتمله على القوائم الماليه للمنشأه بسبب المخاطر الجوهرية واشكال التعرض التي يلزم الافصاح عنها في القوائم الماليه بما في ذلك عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقديرات المحاسبية.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من خلال تطوير القياس في تقارير الاستداده، ومن ثم تطوير دور المراجع الخارجي ودعمه بالمعايير الدولييه لتلائم تقارير الاستداده مما يساعد على اضاء مزيد من الثقة والمصداقيه في التقارير التي تصبح ماليه خاصه بالاستداده، والدور الذي تلعبه المحاسبه الخضراء في المحافظة على البيئه ومساعدة منظمات الأعمال في عملية التحسين والتطوير المستمر والتي تدعم بذلك سياستها اتجاه التنمية المستدامة.

أهداف البحث:

تتمثل أهداف هذا البحث في الآتي:

1- توضيح مفهوم التنمية المستدامة وضرورة التقرير عنها.

- 2- تبيان ماهية المحاسبة الخضراء ودورها في التنمية المستدامة.
- 3- ضرورة تطوير دور المراجع الخارجي ليشمل تقارير الاستدامة.
- 4- دراسه ميدانيه بشأن تطوير تقرير الاستدامة بالأخذ في الاعتبار تقرير البنك التجاري الدولي كمثال.

منهج البحث:

تعتمد الباحثة في بحثها على المنهج العلمي المعاصر، الذي يمزج بين المنهجين الاستقرائي والإستنباطي حيث تستخدم المنهج الاستقرائي لدراسة تطوير دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبه الخضراء بغرض تدعيم تقارير الاستدامة، وبالإضطلاع على الدراسات والتوصيات التي قدمت في هذا المجال وخاصة الأجنبية منها لندرة الدراسات العربية في هذه المجال، وكذلك تستفيد الباحثة من المنهج الإستنباطي عن طريق دراسه ميدانية من خلال إجراء إستقصاء مصمم لهذا الغرض وبغرض تحليله تم الاعتماد على برنامج SPSS v23 بهدف الوصول للنتائج المرغوبه.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (البارودي 2017). حيث هدفت الدراسة إلى ما يلي: دراسة وتحليل مفهوم تأكيد تقارير الاستدامة والفرق بين التأكيد والمراجعة والتصديق والاعتماد ومعرفة الصعوبات التي يواجهها المراجع الخارجي عند تأكيد تقارير الاستدامة. كما نتائج هذه الدراسه تتمثل في: أن المنشأة المستدامة هي المنشأة القادرة على الموازنة بين تعظيم أرباحها في الأجل القصير والوفاء بمسئوليتها البيئية والاجتماعية في الأجل الطويل، وأن تأكيد تقارير استدامة منشآت الأعمال يؤدي إلى تحسين درجة الثقة والمصادقية لهذا النوع من التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح، ويساهم تأكيد تقارير الاستدامة بواسطة المراجع الخارجي في إضفاء درجة من المصادقية على المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير لدى أصحاب المصالح من خلال مجموعه من الارشادات أو معايير صممت لهذا الغرض وتوفير مستويات للتأكيد كالتأكيد المعقول. ولكنها لم تتوصل إلى نتائج دقيقة حول كيفية التغلب على الصعوبات التي يواجهها المراجع الخارجي، أو خطوات محددة لتطوير إطار أكثر ملاءمة يساعد في تخطي هذه العقبات وتحسين جودة التأكيد على تقارير الاستدامة.

2- دراسة (Anna 2017) ناقشت مدى تطبيق المراجعة البيئية ودورها في دعم التنمية المستدامة، وتوصلت إلى وجود ارتباط وثيق بين المراجعة البيئية والتنمية المستدامة وأن مفهوم المراجعة البيئية جاء نتيجة الاهتمام العالمي بالبيئة والاتجاه نحو التنمية المستدامة،



حيث أصبحت المراجعة البيئية أداة لمراجعة مدى مساهمة المنشآت في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال تفعيل نظام الادارة البيئية وأن التنظيم والرقابة من خلال المراجعة البيئية يعتبر احدي الوسائل التي تعمل على حل المشاكل البيئية في المجتمع وتحقيق اهداف التنمية المستدامة الا ان المنشآت لا تعتمد في اعداد التقارير البيئية على معايير تتمتع بالشمول والقبول العام وبالتالي فإنها تحتاج إلى توحيد المعايير التي تستند عليها في قياس الأداء عند اعداد التقارير البيئية. ومع ذلك، افتقرت الدراسة إلى بيان الخطوات العملية أو آليات التنفيذ لتطبيق معايير موحدة في إعداد التقارير البيئية، أو تقديم توصيات محددة لكيفية اعتماد مثل هذه المعايير على نطاق واسع لدعم التنمية المستدامة بشكل فعال.

3- دراسة (د. حليمي نبيله، د. كرميه نسرين 2021) ، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق الدمج بين الأبعاد الثلاثة (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية) للتنمية المستدامة. حيث أن المراجعة الخارجية مؤخرًا أصبحت ذات أهداف حديثة ظهرت تماشيًا مع تطور أهداف الدولة التي أصبحت تهدف إلى تحقيق كل من متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المستدامة، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية بمختلف فروعها تعتبر أداة فعالة لتحقيق الدمج بين أبعاد التنمية المستدامة، حيث أن المراجعة الإدارية تساهم في تحقيق البعد الاقتصادي من أبعاد التنمية المستدامة وذلك من خلال التأكد من أن إدارة المؤسسة تستهدف ذلك في برامجها وسياساتها هذا من جهة ومن جهة أخرى السعي نحو ترشيد قرارات الإدارة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة دون تبيد للموارد الطبيعية والبشرية وتوفير الإرشادات لتحقيق ذلك مما يساهم في إيقاف تبيد الموارد الطبيعية والذي يعتبر من محاور البعد الاقتصادي ومنه تحقيق أفضل النتائج وتطور هذه المؤسسة وتوسعها وتحقق أرباح اقتصادية تساهم في تحقيق تنمية ورفاهية اقتصادية لأطول فترة ممكنة في ظل المحافظة على الثروات الطبيعية، وأن المراجعة الاجتماعية تساهم في حماية البيئة وخدمة المجتمع ومنه تفعيل البعد البيئي والاجتماعي وهذا لاعتبارها وسيلة مهمة لمساعدة المؤسسة على تحقيق الأبعاد الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة من خلال تقييم الأداء وتحديد نقاط الضعف وتداركها لاحقًا من أجل تحسين الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسة. وتشير الدراسة إلى الاهتمام بالمراجعة الإدارية والاجتماعية والبيئية ولكنها لم تظهر شكل تقرير الاستدامة بشكل فعلي، وكيفية تطويره ليناسب عمل المراجع الخارجي.

4- دراسة (الشاعر، 2023) هدفت الدراسة لبيان دور الإفصاح عن تقارير الاستدامة وما إذا كان للتوكيد المهني عن ذلك الإفصاح دور اضافي في ترشيد قرارات المستخدمين والخارجيين للشركات المقيدة في البورصة، وتوصلت لنشر الوعي البيئي لمستخدمي التقارير المالية، والتأكيد على دور المراجع في كشف المشاكل التي قد تتسبب بها الشركات من خلال خدمة التوكيد المهني للمعلومات غير المالية الخاصة بالمسئولية الاجتماعية للشركات.

ترى الباحثه انه بالرغم من اهتمام الدراسات السابقة بالمراجعة الخارجية وكدت معظمها على خدمات التوكيد المهني التي يتبعها المراجع إلا أن لم تشير أي دراسه حتى الآن إلى مضمون نشر تقرير الاستدامة وما يحتويه من بيانات ذات أرقام نقدية لكي تساعد المراجع الخارجي في اعداد تقريره بإبداء رأيه الفني المحايد بمراجعة تقرير الاستدامة المؤيد بالمستندات ولذلك اعتمدت الباحثه في دراستها هذه على تقرير البنك التجاري الدولي الذي يتضمن ذلك، وتوضح كيفية تطوير هذا التقرير ليناسب بحثها، بجانب الاهتمام بكيفية قياس المنافع أو التكاليف في هذه التقارير وكيفية مراجعتها.

المفاهيم الخاصه بالبحث:

التنمية المستدامة تعرف بأنها عملية التطوير الاقتصادي والاجتماعي والبيئي التي تلبي احتياجات الجيل الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم. المحاسبه الخضراء : هي المحاسبه البيئيه أو تطبيق للمحاسبه في مجال العلوم الاجتماعيه والتي تعني بتطوير أساليب المحاسبه لتغطي الآثار والنتائج البيئيه امتدادا لمجال المحاسبه لتغطية الأداء البيئي لمنظمات الأعمال بالاضافه إلى الأداء الاقتصادي وما تطلبه من تطوير أساليب القياس المعتمده في المحاسبه التقليديه. فالمحاسبه الخضراء هي فرع من فروع المحاسبه تهتم بالانشطه البيئيه من خلال تحليل وقياس التكاليف البيئيه واخراجها في شكل معلومات ماليه تساعد في عملية اتخاذ القرارات (رمزي، 2022).

تقارير الاستدامة: هي كشف للقضايا البيئية والاجتماعي والاقتصادية والتي تعتبر الركائز الأساسية للاستدامة، ويتكون تقرير الاستدامة من الإفصاح عن الأداء المتواصل للمنشأة، ويتم الإفصاح فيها عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بأبعاد الاستدامة الأساسية، بهدف تقييم أداء الشركة على المدى الطويل من قبل أصحاب المصالح، بما يعزز من مصداقية الشركة ويحقق درجة عالية من الشفافية.



فروض البحث:

تتمثل فروض البحث في الآتي:

- 1- لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات العينة على أن اعتماد منظمات الاعمال على أن التنمية المستدامة تساعد في رفع رفاهية المجتمع.
- 2- لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات العينة على أن المحاسبه الخضراء كنظام للمعلومات تلعب دور في تحسين المنظمات وتفيد في اتخاذ القرارات.
- 3- لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات العينة على أن تطوير دور المراجع الخارجي بغرض تدعيم تقارير الاستدامة يفي بمتطلبات المصداقيه والثقه في التقارير الماليه.

خطة البحث

بناء على أهداف البحث ومشكلته تشمل خطة البحث على أربعة محاور كالتالي:
المحور الأول تناقش فيه الباحثه التنمية المستدامة وأبعادها، والمحور الثاني: فلسفة المحاسبه الخضراء ودورها في الاستدامة، والمحور الثالث التعرف على تطوير دور المراجع الخارجي بالنسبه لفحص تقارير الاستدامة مما يعمل على زيادة الثقة والمصداقيه في هذه التقارير لكل من يهمله الأمر، واخيراً المحور الرابع دراسته ميدانيه على عينه من مجتمع الأعمال بشأن تقرير استدامة البنك التجاري الدولي.

المحور الأول: التنمية المستدامة وأبعادها

تعددت تعاريف التنمية المستدامة بتعدد آراء ورؤية المفكرين والهيئات والمنظمات الدولية المختلفة وبهذا الصدد تحاول الباحثه عرض مجموعة من التعاريف كالتالي: تقرير لجنة (Brandt Land) سنة 1987 الذي استعمل لأول مرة مصطلح التنمية المستدامة، والذي كان يقصد به تنمية مبنية على التسيير الجيد للموارد المتاحة، بما يخدم الأجيال الحالية من عدم رهن مستقبل الأجيال القادمة.

وتقرير مؤتمر ريو دي جانيرو "حول" البيئة والتنمية المعروف بقمة الأرض" سنة 1992 ان البشر هم محل التنمية المستدامة ينبغي على الحكومات بالتعاون مع المنظمات الدولية حسب الاقتضاء، أن تعتمد إستراتيجية وطنية للتنمية المستدامة، وينبغي لهذه الإستراتيجية أن تعزز مختلف السياسات والخطط القطاعية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية المنفذة في البلد المعنى أن توفق بينها.

وأشار البنك الدولي إلى أن التنمية المستدامة هي تلك التنمية المستمرة والتي من خلالها يجب أن يتنعم الأفراد الحاليون بثمار التنمية الاقتصادية على حساب التدهور المفرط للبيئة والموارد الطبيعية ودون أخذ في الاعتبار لحقوق وحاجيات الأجيال المستقبلية، وفي نفس الإطار يرى (Reinhard Steurer) أن التنمية المستدامة هي التنمية التي تضطلع بتلبية احتياجات الجيل المعاصر من دون التأثير على تلبية الاحتياجات المستقبلية للأجيال اللاحقة. وجاء تعريف الاتحاد العالمي للحفاظ على الطبيعة سنة 1980 وعرف التنمية المستدامة بأنها التنمية التي تأخذ في الاعتبار البيئة والاقتصاد والمجتمع. وعرفها إدوارد باربير (Edward Barbier) "في ذلك النشاط الذي يؤدي إلى الارتقاء بالرفاهية الاجتماعية أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة، وبأقل قدر ممكن من الأضرار والإساءة إلى البيئة، ويوضح بأن التنمية المستدامة تختلف عن التنمية في كونها أكثر تعقيدا وتداخلا فيما هو اقتصادي واجتماعي وبيئي. ويقر تقرير (Mastricht) أن التنمية المستدامة تتمثل في تحقيق نمو مستدام يحترم البيئة وكذا يخلق أنماط تنموية استهلاكية جديدة تضمن رفاهية إنسان اليوم وعدم الإخلال برفاهية.

وترى الباحثة بأن الاستدامة عملية تحقيق توازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لضمان تلبية احتياجات الموارد والخدمات اللازمة في الوقت الحالي للأفراد (من خلال ما يحتاجونه من مياه وطاقة وغذاء ورعايه صحيه)، والمجتمعات (من خلال البنية التحتية والتعليم وفرص عمل)، والقطاعات الاقتصادية (كالشركات والمؤسسات التي تحتاج لموارد مستدامة لضمان استمراريتها ونموها) بشكل عادل ومستدام دون الاضرار الاجيال القادمه على تلبية احتياجاتهم. وقد تتكون الاستدامة من ثلاثة أبعاد رئيسية:

1- البعد الاقتصادي: وهو تلبية احتياجات المجتمع من السلع والخدمات، كترشيد استخدام الموارد الطبيعية والطاقة، وتشجيع الاستثمارات الخضراء والتكنولوجيات النظيفة. وتنوع الأنشطة الاقتصادية وتعزيز الابتكار. وتحقيق الكفاءة الاقتصادية في الإنتاج والاستهلاك.

2- البعد البيئي: يرتبط بالاحتفاظ بالموارد الطبيعيه كالحفاظ على النظم البيئية والتنوع البيولوجي. والحد من التلوث وإدارة النفايات بطريقة مستدامة. والاستخدام الرشيد للموارد الطبيعية والطاقة المتجددة. وتخفيف آثار التغير المناخي والتكيف معها. وتعزيز الممارسات الصديقة للبيئة.

3- البعد الاجتماعي: كتحقيق العدالة الاجتماعية وتكافؤ الفرص. وتوفير فرص عمل لائقة وظروف عمل آمنة. والحفاظ على الصحة والرفاه للأفراد والمجتمعات. تعزيز المساواة بين



الجنسين وتمكين المرأة. والحفاظ على التراث الثقافي والهوية المجتمعية. وضمان المشاركة المجتمعية والشفافية في صنع القرار.

هذه الأبعاد الثلاثة متداخلة ومتراصة، وتتطلب تكامل الجهود والسياسات لتحقيق التنمية المستدامة الشاملة.

ويمكن لمنظمات الأعمال التي تعمل على تحقيق التنمية من خلال إحداث تغييرات سواء تعلقت بالسياسات أو العمليات أو المنتجات، تحقيق مجموع من المنافع تتمثل فيما يلي :

- خلق ميزة تنافسية: إن النظر إلى عمليات المنظمه من خلال عدسة التنمية المستدامة من شأنه أن يخفض التكاليف ويزيد من العوائد، فالمنظمات التي تطور منتجات تقدم حلولاً جديدة لمشاكل قديمة سوف يؤدي هذا التطور إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن إنتاج نفس المستوى من الإنتاج في ظل مدخلات أقل، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون لها أثر بيئي اقتصادي إيجابي، كما سيكون له تأثير إيجابي على هيكل التكلفة الخاص بها.

- تخفيض المخاطر: فالمنظمات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الاستدامة على المواقع الإلكترونية للمنظمات، وغالباً ما تكون متاحه بقسم خاص بالاستدامة أو المسئولية الاجتماعية هذه المنظمات التي يزيد فيها احتمال تخفيض المخاطر وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلويثها للبيئة، وذلك بالمقارنة بالمنظمات التي لا تنشر هذه التقارير. ومن ضمن المنظمات التي تقوم بالنشر:

1- الشركات الكبرى: كشركات الطاقة مثل شركة شل التي تعمل على استخراج النفط والغاز الطبيعي فهي تركز على انبعاثات الكربون وتطوير الطاقة النظيفة مثل الطاقة الشمسية والرياح وتقوم بنشر تقارير سنويه توضح استراتيجيتها وأدائها في مجال الاستدامة مع التركيز على الاهداف البيئية والاجتماعية. وشركات جوجل ومايكروسوفت التي تسلط الضوء على جهودها في مجالات الطاقة المتجدده والاستدامة.

2- المنظمات غير الحكوميه كمنظمات الصندوق العالمي للطبيعه التي تركز على قضايا بيئيه واجتماعيه.

3- الهيئات الحكوميه حيث أن العديد من الحكومات المحليه تنشر تقرير استدامه تتعلق بالسياسات البيئيه والاجتماعيه.

4- المؤسسات الماليه كالبنوك مثل البنك التجاري الدولي، وسيتي بنك التي تسعى لتقييم المخاطر البيئيه والاجتماعيه في استثمارتها.

5- الجامعات والمؤسسات الاكاديميه تنشر تقارير عن استدامتها وتسلط الضوء على الابحاث والمبادرات الخضراء.

6- المنظمات الدوليہ تصدر تقارير حول التنمية المستدامة على مستوى عالمي كالأمم المتحدة التي تعزز السلام وحقوق الانسان، والبنك الدولي الذي يقدم التمويل والدعم الفني للدول النامية لتحسين المعيشه والفقير.

هذه المنظمات تعمل على تعزيز الشفافيه والمسئوليه من خلال نشر تقرير الاستدامة مما يساعد على تحسين الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

- الاحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة: إن عدم استجابة المنظمات لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، سوف يعرضها لمخاطر جوهرية مما قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة.

- تفعيل حوكمة منظمات الأعمال: فالمنظمات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها على الاستدامة، من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والاجتماعي، الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ الحوكمة.

وتتناول الباحثه فلسفة المحاسبه الخضراء ودورها في الاستدامة وذلك من خلال المحور التالي.

المحور الثاني: فلسفة المحاسبه الخضراء ودورها في الاستدامة:

كان من أثر الضغوط المتزايدة في مجال البيئة والوعي البيئي، أن ظهرت الحاجة إلى دراسة التفاعلات بين كل من المسئوليات الاقتصادية والمسئوليات الاجتماعية والبيئية لمنظمات الأعمال من وجهة نظر المجتمع (أو الاقتصاد الكلي). ولتقييم يتمتع بشمولية أكثر يتسع ليشمل استخدام الموارد الطبيعية والبيئية بالإضافة إلى الموارد المادية، وهو ما ينبغي أن يطلق عليه نظام معلومات المحاسبه الخضراء" (سلامه، 2016).

فمن المعروف أن الفكر المحاسبي التقليدي يعمل على تسجيل الأصول المادية الملموسة وغير الملموسة بالتكلفة التاريخية أو التكلفة الفعلية، في حين أنها لا تأخذ في اعتبارها تقييم استخدام الموارد الطبيعية والبيئية، فضلاً عن عدم الأخذ في الاعتبار أن الخسائر في الدخل يمكن أن ترجع كذلك لتخفيض رأس المال الطبيعي وليس في تخفيض رأس المال الاقتصادي فقط. وحتى الآن فإن الكثير من الموارد الطبيعية كالماء والهواء والرياح وغيرها مازالت تعتبر



سلع مجانية لا تظهر قيمتها بالقوائم المالية. كما أنه من ناحية أخرى فإن النفقات الاجتماعية والبيئية بالرغم من أنها تشكل جزء من تكلفة الإنتاج والنفقات الإدارية إلا أنها لا تسجل في الحسابات المختصة، بالرغم من كونها مخصصة كنفقات عامة.

وهذا ما جعل البعض يدعو إلى التواصل بين المحاسبة المالية التقليدية والمحاسبة الخضراء التي تأخذ في الاعتبار القياس المحاسبي البيئي والاجتماعي مع القياس المحاسبي الاقتصادي في آن واحد. وذلك من حيث ربط الأداء الاجتماعي والبيئي بالاقتصاد الكلي على المستوى القومي بدلاً من القياس على مستوى المنظمة، لما له من علاقة مباشرة بصافي الناتج القومي والرفاهية الاجتماعية، والتي تدخل في مجال الحسابات القومية وليس فقط على مستوى الوحدة الاقتصادية). فضلاً عن انتشار فلسفة لفظ (Green) على نطاق واسع في هذه الأولوية، والذي يشير إلى كل ما يؤدي إلى المحافظة على البيئة.

وإن نظام معلومات المحاسبة الخضراء يعتبر من الإفرازات الموجبة لعلم المحاسبة، التي ستؤثر وتبني عليها المشاريع في المستقبل، حيث تقوم الفلسفة الأساسية لها على تبيان انعكاسات دور البيئة في الاقتصاد من خلال نظم المعلومات المحاسبية. وبالرغم من أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة الخضراء، وتقدم أنظمة المعلومات المحاسبية للإدارة البيئية، إلا أنها مازالت تواجه العديد من المشاكل والصعاب المتمثلة في قلة التزويد بالمعلومات وتخصص المحاسبين بالإضافة إلى غياب النماذج المحاسبية الدولية المتخصصة في هذا المجال. فضلاً عن التحدي الكبير الذي مازال يواجه المحاسب في تخصيص وتحمل التكاليف البيئية على المستوى القومي.

فالمحاسبة الخضراء تدعم تقارير الاستدامة من خلال توفير البيانات والمعلومات المالية والبيئية اللازمة لتقييم أداء المنظمات من حيث التأثير على البيئة والموارد الطبيعية. وتعرضها الباحثه كالتالي:

- بأنها توفر بيانات دقيقة عن استهلاك المنظمة للموارد الطبيعية مثل المياه، الطاقة، والمواد الخام، بالإضافة إلى كمية المخلفات الناتجة وانبعاثات الكربون. هذه البيانات تُستخدم في تقارير الاستدامة لتقديم صورة شاملة عن الأثر البيئي للمنظمة. فقياس الأداء البيئي بطرق دقيقة، يمكن المنظمات تتبع وتحليل تحسيناتها على مر الزمن في مجال الاستدامة.
- تساعد المحاسبة الخضراء في حساب التكاليف البيئية المرتبطة بالأنشطة الاقتصادية للمنظمة مثل إدارة النفايات، إعادة التدوير، أو استبدال الطاقة التقليدية بالطاقة المتجددة. هذه

التكاليف يتم تضمينها في تقارير الاستدامة لإظهار الالتزامات المالية تجاه تحسين الأداء البيئي.

- تقديم مؤشرات الأداء البيئي مثل تخفيض الانبعاثات، تقليل استهلاك المياه والطاقة، والحد من التلوث تعتبر جزءاً مهماً من تقارير الاستدامة. وتساعد في تطوير ومراقبة هذه المؤشرات، وتضمن دقة البيانات المتعلقة بالأداء البيئي. هذه المؤشرات تمكن المستثمرين وأصحاب المصلحة من مقارنة أداء المنظمة في مجال الاستدامة مع المعايير الدولية أو مع الشركات المنافسة.

- المحاسبة الخضراء تساعد المنظمات في اتباع وتطبيق الإرشادات والمعايير العالمية التي تركز على كيفية إدارة وتقليل تأثيراتها البيئية والاجتماعية

- فالمحاسبه الخضراء تساعد في ضمان الشفافية في الإفصاح عن التأثيرات البيئية للمنظمة. ويمكن أن تكون مفيدة في مجال اتخاذ القرارات لبعض القضايا التي يكون فيها تداخل بين البيئة والأداء الاقتصادي للمنظمات، مثل توزيع التكاليف البيئية والضرائب المتعلقة بها، ويمكن أن يطلق عليها الضرائب الخضراء". وبوجه عام فإن مستخدمي مخرجات نظام معلومات المحاسبة الخضراء والمستفيدين منه، هم الأشخاص الداخليين كالمديرين وأصحاب رأس المال (المساهمون)، وكذلك المستفيدين الخارجيين عن المنظمة كالمستثمرين والدائنين والأجهزة الضريبية وأفراد البيئة المحيطة، فضلاً عن من لديهم مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بالمنظمة.

ويحتاج هؤلاء المستفيدين لمعلومات المحاسبة الخضراء للأسباب التالية: الحد من النفقات الإضافية التي لا يترتب عليها قيمة مضافة، تقدير النفقات البيئية التي تدخل ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة، وتحديد الفرص البيئية لإنتاج الدخل الصافي وتنمية وتنفيذ نظام المعلومات الإدارية البيئية لتحقيق الرقابة البيئية، وتحديد النفقات والعوائد المستقبلية من تطبيق نظام المعلومات الإدارية البيئية، وصياغة الطرق والأساليب المناسبة لمحاسبة التكاليف لتسعير المنتجات البيئية.

وتشير الباحثة بأن المحاسبة الخضراء تعتبر نظاماً للمعلومات على المستوى القومي، يخدم منظمات الأعمال من ناحية ومستخدمي البيانات من ناحية أخرى. ويمكن أن يحل مستقبلاً بدلاً من القياس المحاسبي البيئي والقياس المحاسبي الاجتماعي من وجهة نظر منظمات الأعمال. كما أنه يضيف فوائد عدة لقياس عناصر التكاليف البيئية سواء الملموسة أو غير الملموسة التي عادة يتجاهلها رجال الأعمال لصعوبة قياسها، مما يساعد على إضافة مزايا تنافسية



لمنظمات الأعمال. وتستخلص الباحثة ما سبق بأن دور المحاسبه الخضراء يظهر في إستدامة التنميه من خلال تقديم معلومات دقيقه تساهم في فهم الأثر البيئي، فهي تساعد المنظمات في تقليل بصمتها الكربونيه وتحسين كفاءة استخدام الموارد، لتصبح أكثر استدامه، وقد تركز على توسيع المعلومات ذات القيمه النقديه (المتعلقه بالتأثيرات الاقتصاديه والاجتماعيه والبيئيه) ويتم على أساسها اتخاذ القرارات.

وتشير الباحثة ايضاً أنه يجب على منظمات الأعمال تطبيق استخدام نماذج وطرق لقياسها وتناسب احتياجاتها، حيث تتفق الباحثة مع دراسات سابقه كدراسه أشارت إلى نموذج Dupont لقياس الاستدامه الماليه (الحمداني، 2022).. فهو إطار تحليلي شائع الاستخدام لقياس الأداء المالي والربحية للشركات. على الرغم من أنه لا ينصب تركيزه بشكل رئيسي على قياس الاستدامة المالية، إلا أنه يوفر بعض المؤشرات ذات الصلة بالاستدامة المالية للشركة. وأهم عناصر نموذج Dupont:

- 1- العائد على الأصول (ROA): يقيس كفاءة الشركة في استخدام أصولها لتوليد الأرباح. ويعد مؤشراً رئيسياً للأداء المالي المستدام للشركة.
- 2- هامش صافي الربح Net Profit Margin : يقيس قدرة الشركة على تحقيق الربح من إيراداتها. ويعكس كفاءة الشركة في السيطرة على التكاليف والمصروفات.
- 3- معدل دوران الأصول (Asset Turnover): يقيس كفاءة الشركة في استخدام أصولها لتوليد المبيعات ويعكس قدرة الإدارة على إدارة الأصول بكفاءة. هذه المؤشرات الثلاثة مترابطة في نموذج Dupont ويتم استخدامها لتحليل الأداء المالي للشركة وقياس استدامته على المدى الطويل.

وأشارت دراسه أخرى بأن هناك عدة طرق تستخدم لقياس المنافع والأعباء البيئية، وتعتبر أساسية في تقييم التأثيرات البيئية للمشروعات والمنظمات. ومن أهمها:

1. تحليل دورة الحياة (LCA) يقيم التأثيرات البيئية خلال دورة حياة المنتج أو الخدمة، من استخراج المواد الخام وحتى التخلص النهائي منها. يساهم في تحديد الأعباء البيئية وتطوير استراتيجيات تقليل الأثر البيئي.
2. التقييم البيئي للأثر (EIA) يستخدم لتقدير التأثيرات البيئية المحتملة لمشروع جديد قبل البدء به، مما يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية مستدامة وتقليل الأضرار البيئية.
3. حساب البصمة الكربونية: يقيس كمية انبعاثات غازات الدفيئة الناتجة عن نشاطات المنشأة، ويعد أداة هامة لتقليل انبعاثات الكربون وتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

4. التقييم الاقتصادي للأثر البيئي: يقيس الفوائد والتكاليف البيئية من منظور مالي، ويشمل تقنيات مثل تحليل التكلفة والعائد، لتحديد ما إذا كانت المنافع البيئية تتجاوز التكاليف.
 5. المحاسبة البيئية: تساعد في تضمين التكاليف البيئية ضمن المحاسبة التقليدية، حيث توفر معلومات عن استهلاك الموارد والنفايات، مما يدعم تحسين كفاءة الاستخدام وإدارة التكاليف البيئية.
 6. مؤشرات الاستدامة البيئية: تستخدم لقياس الأداء البيئي وتحديد المجالات التي تتطلب تحسينات، مثل مؤشر جودة الهواء، ومؤشرات جودة المياه، ومستوى التلوث.
 7. طرق التقييم البيولوجي: تستخدم لتقييم حالة النظم البيئية وتأثير الأنشطة البشرية عليها، وتعتمد على مراقبة الكائنات الحية التي تعيش في البيئة وتفاعلها مع مكوناتها.
- كل طريقة من هذه الطرق توفر رؤى مختلفة تدعم اتخاذ القرارات البيئية وتخفيف الأعباء البيئية بما يعزز التنمية المستدامة، وتتطلب هذه الطرق جمع بيانات دقيقة وشاملة حول مختلف الجوانب البيئية للمشروعات، مثل استخدام الموارد، والانبعاثات، وتوزيع الأنواع البيولوجية، ومؤشرات الاستدامة الأخرى. ويشمل ذلك استخدام نماذج وأساليب علمية متقدمة مثل:
1. النماذج الإحصائية: لتحليل البيانات البيئية بشكل دقيق واستكشاف العلاقات بين العوامل البيئية، مثل استخدام تحليل الانحدار، وتحليل التباين (ANOVA)، والنماذج الخطية العامة.
 2. التحليل المكاني باستخدام نظم المعلومات الجغرافية (GIS): يساعد في تقييم التأثيرات البيئية من منظور جغرافي لتحديد تأثيرات النشاطات على مستويات مختلفة، مثل التلوث الهوائي أو المائي وتوزيع الأنواع الحساسة في المناطق المتأثرة.
 3. نماذج التقييم البيئي المتكاملة: مثل تحليل دورة الحياة (LCA) والبصمة البيئية، والتي تتضمن مراحل متعددة لتقييم التأثيرات البيئية.
 4. تحليل البيانات الضخمة: تستخدم في بعض الحالات لفهم الأنماط البيئية المعقدة، حيث يجمع كميات كبيرة من البيانات من مصادر متعددة (مثل بيانات الطقس، وبيانات الأقمار الصناعية) لتحليل التغيرات البيئية بمرور الوقت.
 5. النماذج التنبؤية والتقييمات المستقبلية: تستخدم لتقدير الآثار المستقبلية لبعض القرارات البيئية المحتملة، مما يساعد في وضع خطط استباقية لتحقيق الاستدامة.



هذه التقييمات العلمية توفر رؤى دقيقة لصانعي السياسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن السياسات والإجراءات البيئية، كالتقليل من التلوث، وإدارة الموارد بكفاءة، وتحقيق الأهداف البيئية على المدى الطويل، بما يعزز حماية البيئة ويخدم التنمية المستدامة.

وأيضاً أشارت دراسه سابقه (الجزيري، 2023) عن قياس التكاليف البيئيه غير المباشره بوحدهات القياس المناسبه لها كتكلفه الضرر الناتج عن تلوث الهواء. وحدة قياسها طن /عنصر تلوث هواء (جزءاً في المليون لكمية كل غاز صافي ناتج عن نشاط المشروع)، وقياس التكاليف البيئيه المباشره لتكلفه الاضرار التي تلحق بالعاملين نتيجة حوادث واصابات العمل. يتم قياسها بتكلفه العلاج أو بدخل العامل المصاب، وقياس الأعباء والمنافع البيئية التي يمكن أن تحققها المنظمات وما تتحمله من تكاليف ومعيار الملائمة يقصد بالملائمة قدرة طريقة القياس المستخدمة على رفع كفاءة وزيادة رصيد المعرفة لدى مستخدمي بيانات وأرقام التكاليف بما ينتج اتخاذ العديد من القرارات الصائبة.

وتقترح الباحثه نموذجاً لتطوير تقرير الاستداده عند إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بشكل يتناسب مع تقرير الاستداده، مما يسمح للمراجعين بإبداء رأيهم الفني عليها، وذلك على النحو التالي:

قائمة الدخل للاستداده

المبلغ	البند
	الإيرادات
	1- إيرادات من مشاريع الاستداده
	2- إيرادات من تحسينات كفاءة الطاقة
اجمالي المبلغ	إجمالي الإيرادات
	التكاليف
	1- تكاليف المشاريع البيئية
	2- تكاليف الأضرار البيئية
	3- تكاليف الصحة والسلامة
اجمالي المبلغ	إجمالي التكاليف
(إجمالي الإيرادات - إجمالي التكاليف)	اجمالي الربح (الخسارة)
	مصروفات أخرى
	1- مصروفات إدارية
	2- مصروفات تسويقية
اجمالي المبلغ	إجمالي المصروفات الأخرى
[إجمالي الربح (الخسارة) - إجمالي المصروفات الأخرى]	صافي الربح (الخسارة)

قائمة المركز المالي للاستدامة في نهاية السنة الماليه

المبلغ	البند
	الاصول
	الاصول البيئيه
	استثمارات الطاقه المتجدده
	تحسينات كفاءة الطاقه
	أصول اخرى متعلقه بالاستدامة
xx	إجمالي الأصول البيئيه
	الخصوم
	الخصوم البيئيه
	تكاليف الأضرار البيئيه
	التكاليف المتعلقه بالصحه والسلامه
xx	اجمالي الخصوم البيئيه
	صافي الاصول
(صافي المبلغ)	اجمالي الأصول البيئيه - إجمالي الخصوم البيئيه

أو يكون بشكل آخر للنموذج المقترح

1- قائمة الدخل المستدامة

التعليقات	المبلغ (جنيه مصري)	البند
عائدات التشغيل الأساسية		الإيرادات العامه
إيرادات من المنتجات صديقة البيئه		إيرادات المنتجات المستدامة
التكاليف المباشره وغير المباشره		التكاليف التشغيليه
تكاليف الطاقه المتجدده ومعالجة النفايات		التكاليف البيئيه
تكاليف المبادرات المجتمعيه والتدريب		التكاليف الاجتماعيه
بعد خصم التكاليف البيئيه والاجتماعيه		صافي الدخل المستدام

2- قائمة المركز المالي المستدامة

التعليقات	المبلغ (جنيه مصري)	البند
يشمل الممتلكات والمعدات		الأصول الثابته
أصول مرتبطه بمشاريع صديقة البيئه		الأصول المستدامة(كالاصول البشريه والبيئيه وبرامج الدعم المجتمعي)
ديون قصيرة وطويلة الأجل		الالتزامات العامه
التزامات خاصه باللوائح البيئيه		الالتزامات البيئيه
الالتزامات نحو المبادرات الاجتماعيه		الالتزامات الاجتماعيه
بعد خصم الالتزامات المستدامة		حقوق المملكه



وفي ضوء ذلك كان لابد من تفعيل دور المراجع الخارجي على تقارير الاستداه بشكل متطور وذلك من خلال البند التالي.

المحور الثالث: تطوير دور المراجع الخارجي بالنسبة لفحص تقارير الاستداه. لا يوجد حتى الآن معايير لمراجعة تقارير الاستداه لانه كان من الصعب وجود أي مقاييس للبيانات المتعلقة بالاثار البيئية في التقارير حيث أن هناك قصور في المعلومات الوارده في تقارير الاستداه فهي في طبيعتها غير ماليه وليس لها سجلات مناسبة للحصول عليها بسبب صعوبة قياسها أو ليست مطلوبه بدقة، ومن الصعب على المراجع مراجعتها وابداء الرأي بشأنها ومن ثم تقييمها.

وترى الباحثه أنه عند اتباع المنظمات نماذج قياس الاستداه التي اشارت إليها الباحثه في البند السابق سيسهل إبراز دور المراجع الخارجي في مراجعته وفحصه وتقييمه لتقارير الاستداه وابداء رأيه الفني المحايد في تقريره ليزيد من اضاءه الثقة والمصداقيه بجوده هذه التقارير لمستخدميها، وذلك بتطوير معيار المراجع الدولي 700 المعادل للمعيار المصري 200 مع الاخذ في الاعتبار تطوير المعايير الدوليه التي اوضحتها الباحثه في بداية بحثها. ولابد من الاهتمام بالارشادات الخاصه بالمعايير الدوليه التي تتعلق بالأمور البيئيه كالمعيار الدولي رقم (250) الخاص بمراعاة القوانين والتشريعات عند مراجعة القوائم الماليه والمعيار الدولي رقم (400) بخصوص تقدير المخاطر والرقابه الداخليه.

في ضوء ماسبق تعرض الباحثه تقرير الاستداه للبنك التجاري الدولي CIB كمثال تطبيقي بالبحث حيث قام بتسليط الضوء على أحدث المعايير الدولية للإفصاحات المتعلقة بالاستداه والمناخ S1 و S2 ، ليتماشى مع مجال بحثها وتوضح بأن التقرير بالرغم من احتوائه وإشارته إلى أرقاماً نقدية تهدف إلى تقديم صورته شامله عن الأثر المالي والبيئي والاجتماعي لانشطة البنك، إلا أنه يفتقد الدقه في كيفية حساب الارقام حيث تعتمد على الكميات (الوحدات) وهي تمثل تكاليف اجتماعيه أو بيئيه وعدم ظهور العوائد لكي يخدم المراجع الخارجي لمراجعته لهذا التقرير وافتقاده للمستندات لاعتماده عليها عند ابداءه رأيه الفني المحايد في تقريره.

حيث بدأ البنك التجاري الدولي CIB إعداد تقارير الاستداه في عام 2015 ومنذ ذلك الحين كرس جهوده لتعزيز ممارسات الإفصاح المتعلقة بالاستداه. وعلى مدار السنوات التسع الماضيه، وسع تقاريره لتشمل مجموعه متنوعه من أطر الاستداه المعترف بها ويهدف التقرير

إلى مساعدة أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين والجهات التنظيمية، في فهم أداء البنك في مجالات البيئة والمجتمع والحوكمة. حيث كانت عناصر التقرير تحتوي على:

- الالتزام بالاستدامه عن طريق توضيح كيف يدمج البنك مبادئ الاستدامه في استراتيجياته.
- المؤشرات البيئية ويوضح بيانات عن انبعاثات الكربون وكفاءة استخدام الطاقه بالاضافه إلى استثمارات البنك في الطاقه المتجدده ولم يذكر تفاصيل دقيقه عن التكاليف الفعلية لهذه الاستثمارات
- المسئوليه الاجتماعيه عن طريق المبادرات التي يقوم بها البنك لدعم المجتمعات مثل التعليم ودعم المشاريع الصغيره والمتوسطه.
- تضمين معلومات ماليه توضح تأثير الاستدامه على أداء البنك مثل الإيرادات وصافي الدخل.
- جهود البنك لتعزيز التنوع والشموليه في العمل بما في ذلك دعم ذوى الاعاقه والمساواه بين الجنسين.
- بيانات موثوقه توضح انجازات البنك في مجالات الاستدامه مما يسهل على المراجعين وأصحاب المصلحه تقييم الأداء.

وتوضح الباحثة بأن هذا التقرير يجعل المراجع يقدم خدمات توكيديه نحوه وليس ابداء رأيه المحايد مثل المراجع التقليديه وأن التقارير تظهر جوانب من الانشطه الاجتماعيه للبنك من حيث الوحدات والكميات والتفاصيل الدقيقه حول التكاليف الفعلية قد تكون محدوده أو غير مفصله بشكل دقيق، ولذلك تعرض الباحثة النموذج المقترح لتقرير الاستدامه في شكل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بما جاء من خلال تقرير البنك التجاري الدولي، ليخدم المراجع الخارجي في مراجعته وابداء رأيه الفني المحايد بما ورد في التقرير كما يلي:

1- قائمة الدخل المستدامه 2023

التعليقات	المبلغ (جنيه مصري)	البند
الإيرادات من جميع الأنشطة	56,000,000,000	الإيرادات المجمعه
إيرادات تمويل مشروعات الاستدامه	200,000,000	إيرادات من الأنشطة المستدامه
	56,200,000,000	إجمالي الإيرادات
تكاليف عامه للتشغيل (رقم افتراضي وغير محدد بالتقرير)	26,600,000,000	التكاليف التشغيليه
تكاليف التدريب (محدد بالوحدات)	غير محدد	مصاريف التدريب والتطوير (تظهر كجزء من المصاريف العامه في قائمه)



صافي الدخل المستدام	29, 600,000,000	بعد خصم التكاليف الاستدامه والمبادرات
صافي التأثير البيئي والاجتماعي	تقليل 2625 طن من CO2 سنوياً	من خلال تمويل السندات الخضراء
صافي التكاليف البيئية والاجتماعية	غير محدد	تمويل السندات الاجتماعية لدعم الشمول المالي

2- قائمة المركز المالي المستدامه 2023

التعليقات	المبلغ (جنيه مصري)	البند
كعدات الطاقه المتجدده (محدده بوحدات) والممتلكات والمعدات	غير محدد	الاصول الثابته
إجمالي محفظة القروض	266, 000,000,000	الأصول الماليه
لا يوجد تقييم دقيق لها في التقرير	غير محدد	الأصول المستدامه كالأصول البشريه
		اجمالي الاصول
ديون قصيرة وطويلة الأجل	غير محدد	الالتزامات العامه
تمويل مشروعات خفض الانبعاثات	200,000,000	الالتزامات البيئيه
قيمة السندات الاجتماعية لدعم الشمول المالي	3, 806,000,000	الالتزامات الاجتماعيه
		اجمالي الالتزامات
تتضمن حقوق المساهمين والمستثمرين	غير محدد	حقوق المملكه

وتشير الباحثه بأن 200 مليون كإيرادات من الانشطه المستدامه في قائمة الدخل تعكس الإيرادات الناتجه الذي حققها البنك نتيجة استثمارات في مشروعات الاستدامه البيئيه، وتم ادراج نفس المبلغ في قائمة المركز المالي كالتزامات بيئيه وتعكس الدين المستخدم لتمويل مشروعات الاستدامه، وتكون بذلك قائمة المركز المالي معبره عن الوضع المالي للبنك التجاري الدولي بشكل دقيق وتدعم الشفافيه في التقارير الماليه، ويمكن من خلال ذلك أن يحصل المراجع على نظره شامله لكيفية تأثير الانشطه المستدامه على أداء البنك المالي وتقديم تقييم متكامل بناءً على البيانات الفعلية المدعومه في التقرير. وذلك من خلال دمج الارقام الماليه المتعلقه بالاستدامه ضمن قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي كتضمن التكاليف المرتبطه بمبادرات الاستدامه كجزء من المصاريف في قائمة الدخل، ويمكن عرض الأصول المتعلقه بالاستدامه مثل المعدات البيئيه ضمن قائمة المركز المالي، مع الاشاره للمراجع إلى أن البيانات البيئيه والاجتماعيه تم دمجها بناءً على المعايير الماليه المعمول بها مما يسهل عمليه المراجعه وفقاً لمعيار المراجعة المصري 200.

وتستكمل الباحثه جزء آخر في التقرير معبر عن الوحدات والكميات كالبصمه البيئيه حيث يعد تقييم البصمة البيئية لبنك CIB جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية الاستدامة للبنك والتزامه بالحفاظ على البيئة. من خلال إجراء هذا التقييم على أساس سنوي والالتزام بالمعايير المعترف بها عالمياً، يظهر CIB ريادته في التمويل المستدام وتفانيه في خلق مستقبل أكثر استدامة للجميع. وترى الباحثه بأن هناك مشاكل في كيفية حساب البصمه البيئيه لم يظهرها التقرير بشكل واضح وانما ذكر انواعها في صورة رسم بياني والجدول في مقارنة السنوات بالوحدات.

وتتناول الباحثه ملخصاً لجزء من التقرير المتكامل للاستدامة للبنك التجاري الدولي لعام 2023 الخاص بالمحاور البيئيه والاجتماعيه والحوكمه والبيانات والرقمنه تحت شعار تعزيز خلق القيمة" ويعكس التزام البنك المستمر بالتنمية المستدامة المتعلقة بنتائج البصمات الكربونية والأرضيه والمائية كالتالي:

نتائج البصمة الكربونية

• الرسم البياني: يظهر تقليل الانبعاثات المباشره الناتجه عن الانشطه التي تتم داخل المنظمه (النطاق 1) والانبعاثات غير المباشره من استخدام الطاقه المشتراه (النطاق 2) بنسبة 13% منذ عام 2018 (السنة الأساسية)، مع انخفاض كثافة الانبعاثات بنسبة 41% في عام 2023.

• الانبعاثات السنوية: سجل ارتفاع طفيف مقارنةً بعام 2022، ويرجع ذلك إلى زيادة انبعاثات الصيانة لوحدات التدفئة والتهوية وتكييف الهواء وإطلاق المبردات، بالإضافة إلى زيادة استخدام مولدات الديزل لمواجهة انقطاعات الكهرباء المتكررة.

• النطاق 3: ارتفعت الانبعاثات غير المباشره وهي التي تحدث في سلسلة القيمة بنسبة 304% مقارنةً بعام 2018، وذلك نتيجة لتحسين منهجيات جمع البيانات والحسابات المتعلقة بهذه الأنشطة غير المباشره ، مع خطط لتوسيع تغطية أنشطة النطاق 3 في المستقبل.

نتائج البصمة الأرضية

• النتائج بالهكتارات العالمية (Gha): ارتفعت البصمة الأرضية السنوية للطلب على الكربون بنسبة 31%، مع بقاء كثافة البصمة لكل موظف ثابتة تقريباً منذ عام 2019 (زيادة بنسبة 1% فقط).

• تأثير تحسين جمع البيانات: وفّرت هذه التحسينات فهماً أفضل وأشمل للبصمة الأرضية، مما يدعم اتخاذ قرارات بيئية أكثر استدامة.



نتائج البصمة المائية

- الاستهلاك المباشر وغير المباشر للمياه: زاد الاستهلاك المباشر بنسبة 42% مقارنة بالسنة الأساسية، بفضل جمع بيانات دقيقة على مستوى الفروع والمكاتب وافتتاح مرافق جديدة.
 - الكثافة لكل موظف: ارتفعت كثافة البصمة المائية لكل موظف بنسبة 2% فقط. سُجلت أدنى كثافة للبصمة المائية في عام 2020 بسبب العمل عن بعد خلال جائحة كوفيد-19.
 - رؤية مستقبلية: يقدم هذا التقييم رؤى مفصلة حول استهلاك المياه ويؤكد على اتخاذ إجراءات للحد من الاستخدام مستقبلاً، بما يتماشى مع التزام بنك CIB بالاستدامة.
- واكتفت الباحثة بعرض نتيجته واحده من هذه النتائج والاعتماد عليها كمثال للتوضيح كنتائج البصمة المائيه واطهارها في شكل الجدول التالي كما جاء بتقرير الاستدامه:

	2020		2021		2022		2023	
	m ³	Status	m ³	Status	m ³	Status	m ³	Status
الاستهلاك المباشر للمياه (م ³)	1,072,581	-	1,252,234	+17%	1,456,791	+36%	1,527,042	+42%
الاستهلاك غير المباشر للمياه	1,447,183	-6%	1,788,087	+16%	2,109,927 ¹	+37%	1,936,054	+26%
اجمالي البصمة المائيه (م ³)	2,519,764	-4%	3,040,321	+16%	3,566,717 ¹	+36%	3,463,095	+33%
كثافة البصمة المائيه (م ³ /الموظف)	351	-6%	365	-2%	408	+10%	378	+2%

وترى الباحثة بان الجدول السابق ظهر المقارنات بين السنوات بالوحدات ولم يتقن بشكل دقيق في كيفية حسابها
وأيضاً بالنظر إلى مؤشرات الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية التي جاءت في التقرير بالمقارنه بين سنوات 2023 ، 2022 بالوحدات كمثال:

2022	2023	الوحده	المؤشرات التشغيليه
433,3	344	Tons	استهلاك الورق
74 ,045	76 ,241	Mwh	إجمالي استهلاك الطاقه المتجدده
7,689,475	3,463,095	m ³	اجمالي البصمه المائيه
63 ,288	74 ,379	mtCO2e	انبعاثات الغازات المسببه للاحباس الحراري العالمي (اجمالي انبعاثات مباشره وغير مباشره وانبعاثات غير مباشره اخرى)

وتقترح الباحثة بأنه يمكن أن تحدد العوائد من خلال الفرق بين السنوات من حيث الأرباح الاقتصادية، حيث يمثل الفرق في حالة الزيادة العوائد البيئية والاجتماعية وما شابه، وفي حالة النقص الخسائر في تقرير الاستدامة، وذلك بشرط ثبات الاسعار البيعية أو مقابل تقديم الخدمة وتطرح من التكاليف لآظهارها في القائمة وبالتالي سيسهل على المراجع الخارجي مراجعتها كنوع من المستند بالنسبة له.

وبالنسبة للتكاليف الاجتماعية تشير إليها الباحثة كالتالي:

1- الأداء الاجتماعي:

يخطط البنك التجاري الدولي لإطلاق منتجين جديدين بحلول عام 2025، مصممين لتلبية احتياجات القطاعات ذات الأولوية المحددة بموجب تعريف الشمول المالي الوطني في مصر. ويهدف البنك إلى زيادة عدد العملاء الجدد بنسبة 13% في عام 2024، مستهدفاً نمواً تراكمياً بنسبة 40% من عام 2021 إلى عام 2024. ويقوم بتحديث أهدافه سنوياً لتتماشى مع البنك المركزي. وايضاً يصدر "البنك التجاري الدولي سندات استدامة اجتماعية بقيمة 3.806 مليار جنيه لصالح شركة تساهيل للتمويل، التابعة لشركة إم إن تي حالياً"، ويأتي هذا الإصدار ضمن برنامج إصدار سندات بقيمة إجمالية 13 مليار جنيه على مدى ثلاث سنوات بعد حصول الشركة على موافقة هيئة الرقابة المالية.

رفاهية الموظفين.... يقدم البنك ترتيبات عمل مرنة ومجزية، وتعويضات تنافسية وعادلة، وحزم مزايا شاملة، وتدابير أمان قوية لتحسين إمكانات الموظفين وتعزيز بيئة عمل داعمة. مواهب جديدة في CIB.... أهمية جذب المواهب الجديدة وتوفير الفرص للأفراد لتطوير مهاراتهم والمساهمة في نمو أعمال المؤسسة. في عام 2023، استقبل CIB 704 موظفاً جديداً، 27% منهم من الإناث. ومن خلال الاستفادة من المواهب والخبرات الموجودة بالفعل داخل المنظمة، تعمل عمليات التوظيف الخارجية التي يقوم بها بنك CIB على تعزيز آفاق البنك لتحقيق النجاح الدائم.

التدريب.... يلتزم بنك CIB بتنفيذ استراتيجيات قوية ومبتكرة للتعليم والتطوير لتلبية احتياجات رأس المال البشري في كافة أقسامه. وتهدف هذه الجهود إلى تعزيز القدرات الداخلية وتحسين أداء الأعمال بشكل مستمر. ويشمل إجمالي ساعات التدريب المقدمة لموظفينا 718,067

وأيضاً بالنظر إلى مؤشرات الحوكمة البيئية والاجتماعية والمؤسسية التي جاءت في التقرير بالمقارنه بين سنوات 2023 ، 2022 فهي تكاليف اجتماعيه كمثال:



2022		2023		
7,820		9,459		اجمالي الموظفين
6,942		7,283		الموظفون الدائمون
37		113		الموظفون ذوي الاعاقه
4 , 117		4 , 397		مقابل الاجازه
متوسط ساعات العمل للموظف	اجمالي الساعات	متوسط ساعات العمل للموظف	اجمالي الساعات	مقابل التدريب والتطوير
161	1,199,814	-	718,067	

وتشير الباحثة أن هذه الأرقام كمعلومات عدديه لفهم هيكل القوى العامله وليست قيم ماليه للأصول البشريه بشكل مباشر ولادراجها في القوائم الماليه لابد من تقدير القيم الماليه بتقدير المبلغ الذي ينفق على الموظف وتدريب الموظفين وتقدير الايرادات أو القيمه التي ينتجها كل موظف والتكاليف المرتبطه بالاجازات، وذلك يتطلب تعاون وثيقاً بين المحاسبين حيث يسهم المحللون الماليون وخبراء الموارد البشريه في تقديم الدعم والمعلومات اللازمه للمحاسبين لإجراء التقديرات الدقيقه للأصول البشريه، وتقتصر أيضاً بأنه يمكن أن تحدد العوائد الاجتماعيه من خلال الفرق بين السنوات من حيث الأرباح الاقتصاديه، حيث يمثل الفرق في حالة الزيادة العوائد البيئيه والاجتماعيه وما شابه، وفي حالة النقص الخسائر في تقرير الاستدامه.

2- الحوكمه.... يتمسك البنك التجاري الدولي بضرورة إنشاء هياكل وممارسات استدامة قوية وديناميكية مدعومة من قبل مجلس الإدارة في قمة الهيكل التنظيمي. ويرى أعضاء المجلس أن دمج ESG (Environmental, Social and Governance) هو واجب انتمائي لتعزيز قدرة البنك على خلق قيمة لمساهمييه. مما يعزز التفاعلات عبر مستويات الإدارة ويستفيد من الاتجاهات العالميه والقضايا الناشئة. حوكمة مرنة متوافقة مع الأطر العالميه للاستدامة تستند حوكمة الاستدامة لتبني أفضل الممارسات الناشئة والاستفادة من الحلول المبتكرة لتعزيز مبادرات ESG. من خلال التكيف مع المشهد البيئي والاجتماعي والحوكمة، ويقوم البنك بدمج المبادئ البيئيه والمجتمعيه ومبادئ الحوكمه في جميع عملياته وسياساته باعتبارها الاساس الداعم نحو تحقيق مستقبل أكثر استدامه والمساهمة بشكل إيجابي في المجتمع والبيئة.

وترى الباحثة بأن هذا التطوير الذي يقوم به المحاسب ومن خلفه المراجع من الممكن أن يتم بالمثل في المؤسسات أو أي شركات تنشر تقرير الاستدامه الخاصه بها، ومن خلال ما سبق تجري الباحثة دراستها الميدانيه في سياق تطوير دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبه

الخضراء بغرض تدعيم تقارير الاستدامة في بيئة الأعمال المصرية والتي تتناولها في البند التالي:

المحور الرابع: دراسته ميدانية على بيئة الأعمال المصرية:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التحقق من نتائج الدراسة النظرية التي تم التوصل إليها، والتي تتعلق بتطوير تقرير الاستدامة وأيضاً دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبه الخضراء بغرض تدعيم تقارير الاستدامة في بيئة الأعمال المصرية، بالنسبة لكافة أصحاب المصالح ومتخذي القرارات، على بيئة الأعمال المصرية. والذي تسلط الباحثه الضوء فيها على وكلاء القيد المعتمدين لدى البورصة ومكاتب الاستشارات المالية المسجله لدى البورصة الذين ينوبون عن المستثمرين ، ومانحي الإئتمان بالبنوك التجارية الكبرى، وطائفة المراجعين بالمنشآت كبيرة الحجم والتي سيقع عليها عبء العمل المهني السابق تصوره في المحور السابق لهذا البحث. أ- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة هنا في الطوائف التالية:

- 1- المستثمرون.. من ذوى الخبرة التي لا تقل عن عشرة أعوام. حيث وقع إختيار الباحثه على ستة مكاتب منها مشهود لها بالسمعة الطيبة، تم إرسال خمسة عشر إستمارة إستقصاء لكل منها، مع تحديد شرط الخبرة لها، وبذلك كان عدد مفردات العينة هنا (90) مفردة.
 - 2- مانحو الإئتمان بالبنوك التجارية الكبرى.. حيث تم التركيز على بنوك الاهلي ومصر والتجاري الدولي، تم إرسال عشرة إستمارات من ذوى الخبرة بما لا يقل عن عشرة سنوات، وبذلك كان عدد مفردات العينة هنا (60) مفردة أيضاً.
 - 3- منشآت المراجعة الكبرى ذات السمعة الطيبة.. والتي لها شراكه مع منشآت المراجعة العالمية الكبرى (Big 4)، وتخضع هذه المنشآت للإشراف والمتابعة من قبل تلك المنشآت العالمية. وتضم بداخلها عدد من شركاء المراجعة (ذوى الخبرة العاليه)، وأيضاً عدد لا بأس به من المراجعين الخارجيين ذوى الخبرات الطويلة في مجال العمل، أو من الحاصلين على درجات أكاديمية عالية أو زمالة مهنية. حيث تم مخاطبة خمس منشآت منها بإرسال عدد خمسة عشر إستماره لكل منها ليكون عدد مفردات العينة هو (75) مفردة.
- وقد أعدت الباحثه إستمارة تتضمن ثلاثة محاور، تتضمن خمسة اسئلة للإجابة عليها بنظام بنظام مقياس (Likert Scale) الخماسي، حيث أرسلت عدد (225) إستمارة إستقصاء. وجاءت نسبة الاستجابة الصحيحة 158 استماره.



ب- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- اعتمدت الباحثة علي استخدام برنامج SPSS بهدف اختبار الفروض والوصول إلي نتائج الدراسة من خلال استخدام الأساليب الاحصائية التالية:
- الاحصاءات الوصفية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
 - الاحصاءات التحليلية كاختبار كروسكال واليس وهو اختبار لا معلمي وهو بديل عن تحليل التباين (ANOVA) يصلح في حالة البيانات التي لا تخضع للتوزيع الطبيعي، وهو اختبار معنوية الفروق بين ثلاث فئات مستقلة فأكثر من فئات العينة.

ج- اختبار الفروض وعرض نتائج الدراسة:

اعتمدت الباحثة في اختبار فروض الدراسة علي كلاً من التحليل الوصفي واختبار كروسكال وواليس. ويتم على الوجه التالي:

اختبار الفرض الأول.... تم تحديد اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول التنمية المستدامة تعد ركيزة اساسيه لتحقيق رفاهية المجتمع كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
يؤدي تطبيق التنمية المستدامة في المنظمات إلى تحقيق التنمية البيئية والاجتماعية والاقتصادية.	3.53	1.026	5	موافق
تلبى التنمية المستدامة لاحتياجات الأفراد في الوقت الحالي دون المساس بالاجيال القادمة.	3.68	1.059	2	موافق
الضرائب المتعلقة بالبيئة والأداء الاقتصادي التي تفرض على المنظمة تمثل دافع للاهتمام بالحفاظ على البيئة.	3.66	1.099	3	موافق
تعتمد منظمات الأعمال أو الشركات على التكنولوجيا صديقة البيئة.	3.61	1.064	4	موافق
تتخذ منظمات الأعمال خطط مستقبلية للحد من الانبعاثات الضارة الناجمة عن أنشطة المنظمة.	3.75	1.028	1	موافق
المتوسط الحسابي المرجح للمحور الأول	3.6456	.797		موافق

يتضح من الجدول السابق رقم (1) أن هذا المحور حصل على متوسط حسابي عام قدره 3.6456 يقع في الفئة (من 3.40 - أقل من 4.20) من فئات المقياس المستخدم، وانحراف معياري قدر ب 0.797، ويتبين بأن غالبية أفراد العينة أيدت محتوى هذا المحور، وأظهر ذلك

الانحراف المعياري للمتوسط المرجح العام أقل من الواحد الصحيح بأن هناك تجانس بين الآراء، بينما يشير الانحراف المعياري الأكبر من الواحد الصحيح في عبارات المحور علي تشتت في إستجابات عينة الدراسة بسبب إتجاه آراء فئات العينة بين مؤيد ومحايد، وهذا لا يقلل من قبول أفراد العينة لهذه العبارات، وقد حصلت العبارة الخامسة "تتخذ منظمات الأعمال خطط مستقبلية للحد من الانبعاثات الضارة الناجمة عن أنشطة المنظمه" على أعلى متوسط حسابي 3.75.

كما استخدمت الباحثة اختبار كروسكال- واليس لاختبار الفرض الأول، نظراً لأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، لاختبار الفرق بين متوسط آراء عينة الدراسة كمجموعات مستقلة حول درجة الثقة، وهو (اختبار لا معلمي لاختبار الفرق بين أكثر من متوسطين) أي اختبار بديل عن تحليل التباين ANOVA، ويوضح الجدول رقم (2) التالي نتائج الاختبار كما يلي:

نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test لبيان معنوية اختلاف آراء فئات العينة حول الفرض الاول

نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test				العدد	فئات عينة الدراسة	المحور الاول
الدلالة Sig	درجات الحرية DF	قيمة إحصاء الاختبار	متوسط الرتب			
.221	2	3.017	84.64	60	المستثمرون	التمهيه المستدامه تعد ركيزة أساسيه لتحقيق رفاهية المجتمع الكبرى
			83.00	45	مانحو الإئتمان	
			70.71	53	منشآت المراجعة الكبرى	

يتبين من الجدول السابق رقم (2) أن الدلالة (Sig) اكبر من مستوي المعنوية 0.05 وهذا يعني قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء فئات العينة على أن اعتماد منظمات الاعمال على التمهيه المستدامه تساعد في رفع رفاهية المجتمع.

اختبار الفرض الثاني...تم تحديد اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاسبه الخضراء كنظام للمعلومات تلعب دور في تحسين منظمات الأعمال وتفيد في اتخاذ القرارات. كما هو موضح

في الجدول التالي: جدول رقم (3)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقه
تعد المحاسبية الخضراء من المفاهيم التي لم تلقي الاهتمام الكافي بشكل جيد لدى ادارة منظمات الأعمال.	3.56	1.044	5	موافق



موافق	2	.944	3.92	هناك حاجة لتطبيق استخدام نماذج لقياس الاستدامة الماليه والافصاح عنها في التقارير الماليه لمنظمات الاعمال.
موافق	4	1.016	3.72	المحاسبة الخضراء كنظام للمعلومات تساعد على انخفاض التلوث البيئي وانبعاثات الكربون.
موافق	3	1.087	3.75	الافصاح عن التكاليف البيئية يحسن سمعة المنظمات.
موافق	1	1.078	4.17	تقوم المحاسبة الخضراء بتحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ومن ثم تحسين عملية اتخاذ القرارات بأنواعها.
موافق		.786	3.8228	المتوسط الحسابي المرجح للمحور الثاني

يتضح من الجدول السابق رقم (3) أن هذا المحور حصل على متوسط حسابي عام قدره 3.82 يقع في الفئة (من 3.40 - أقل من 4.20) من فئات المقياس المستخدم، وانحراف معياري قدر بـ 0.786، ويتبين بأن غالبية أفراد العينة أيدت محتوى هذا المحور، وأظهر ذلك الانحراف المعياري للمتوسط المرجح العام أقل من الواحد الصحيح بأن هناك تجانس بين الآراء، بينما يشير الانحراف المعياري الأكبر من الواحد الصحيح في عبارات المحور علي تشتت في إستجابات عينة الدراسة بسبب إتجاه آراء فئات العينة بين مؤيد ومحايد، وهذا لا يقلل من قبول أفراد العينة لهذه العبارات، وقد حصلت العبارة الخامسة "تقوم المحاسبة الخضراء بتحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ومن ثم تحسين عملية اتخاذ القرارات بأنواعها." على أعلى متوسط حسابي 4.17.

كما استخدمت الباحثة اختبار كروسكال- واليس لاختبار الفرض الثاني، ويوضح الجدول

رقم (4) التالي نتائج الاختبار كما يلي: جدول رقم (4)

نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test لبيان معنوية اختلاف آراء فئات العينة حول الفرض الثاني

نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test				العدد	فئات عينة الدراسة	المحور الثاني
الدلالة Sig	درجات الحرية DF	قيمة إحصاء الاختبار	متوسط الرتب			
.130	2	4.086	88.78	60	المستثمرون	المحاسبة الخضراء كنظام للمعلومات تلعب دور في تحسين منظمات الأعمال وتفيد في اتخاذ القرارات
			72.96	45	مانحو الإنتمان	
			74.55	53	منشآت المراجعة الكبرى	

يتبين من الجدول السابق رقم (4) أن الدلالة (Sig) اكبر من مستوي المعنوية 0.05 وهذا يعني قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء فئات العينة على أن المحاسبه الخضراء كنظام للمعلومات تلعب دور في تحسين المنظمات وتفيد في اتخاذ القرارات.

اختبار الفرض الثالث.. تم تحديد اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول تطوير دور المراجع الخارجي لتدعيم تقارير الاستدامة. كما هو موضح في الجدول (5) التالي:

درجة الموافقه	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
موافق	2	.975	3.78	يمكن تطوير أداء المراجع الخارجي بتحسين قدراته المهنية ليلانم التطوير المزمع.
موافق	5	.956	3.47	تؤدي تقارير الاستدامة بالشكل المطور في البحث الى ربحية منظمات الاعمال مما ينعكس على القرارات الاستثماريه.
موافق	3	1.106	3.72	يؤدي عدم وجود معايير لتقارير الاستدامة إلى صعوبات سواء في القياس أو الإفصاح لمعظم بنود الاعباء الاجتماعيه والبيئيه وكذلك المنافع.
موافق	1	1.050	3.82	تلبية احتياجات كافة الاطراف المهتمه بتقرير المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد بشكل متطور في هذا التقرير مما يزيد من اصفاء الثقه والمصداقيه في التقارير الماليه.
موافق	4	.999	3.68	تقارير الاستدامة تعني الإفصاح عن معلومات التنميه المستدامة الماليه وغير الماليه وعرضها على أصحاب المصالح.
موافق		.753	3.6924	المتوسط الحسابي المرجح للمحور الثالث

يتضح من الجدول السابق رقم (5) أن هذا المحور حصل على متوسط حسابي عام قدره 3.69 يقع في الفئة (من 3.40 - أقل من 4.20) من فئات المقياس المستخدم، وانحراف معياري قدر ب0.753، ويتبين بأن غالبية أفراد العينة أيدت محتوى هذا المحور، وقد حصلت العبارة الرابعه "تلبية احتياجات كافة الاطراف المهتمه بتقرير المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد بشكل متطور في هذا التقرير مما يزيد من اصفاء الثقه والمصداقيه في التقارير الماليه." على أعلى متوسط حسابي 3.82.

كما استخدمت الباحثة اختبار كروسكال- واليس لاختبار الفرض الثالث، ويوضح الجدول رقم (6) التالي نتائج الاختبار كما يلي:



جدول رقم (6)

نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test لبيان معنوية اختلاف آراء فئات العينة حول الفرض الثالث

نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test				العدد	فئات عينة الدراسة	المحور الثالث
الدلالة Sig	درجات الحرية DF	قيمة إحصاء الاختبار	متوسط الرتب			
.369	2	1.992	85.01	60	المستثمرون	تطوير دور المراجع الخارجي لتدعيم تقارير الاستدامة
			79.89	45	مانحو الإئتمان	
			72.93	53	منشآت المراجعة الكبرى	

يتبين من الجدول السابق رقم (6) أن الدلالة (Sig) اكبر من مستوي المعنوية 0.05 وهذا يعني قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء فئات العينة على أن تطوير دور المراجع الخارجي بغرض تدعيم تقارير الاستدامة يفي بمتطلبات المصداقيه والثقة في التقارير الماليه.

نتائج الدراسة وتوصياتها:

1- النتائج:

توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج النظرية والميدانية من أهمها ما يلي:

- أ- من نتائج الدراسة النظرية:
 - المحاسبة الخضراء تقدم معلومات دقيقة حول التكاليف والفوائد البيئية مما تساعد المنظمات على اتخاذ قرارات مستدامة، وقد يلعب كلا من التنمية المستدامة والمحاسبة الخضراء دور حيوي في تحقيق الاهداف البيئية والاقتصادي والاجتماعيه. فهي تدعم تقارير الاستدامة من خلال توفير منهجيات لتحليل الأداء البيئي، وتمكن المنظمات من تقديم تقارير شاملة عن تأثيراتها البيئية والاجتماعية بطريقة أكثر شفافية.
 - عدم وجود معايير لتقارير الاستدامة يؤدي إلى صعوبات في القياس والافصاح لمعظم بنود الاعباء والمنافع البيئية والاجتماعيه.
 - تقرير الاستدامة الذي يحتوي على أرقام نقدية كتقرير البنك التجاري الدولي يعكس التزام البنك بالشفافية ويدعم فهم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي لانشطته، وعند تطويره كما جاء بالبحث سيسهل عمل المراجع في فحصه وتقييمه وسيعزز الثقة والمصداقيه في تقرير المراجع لكل الاطراف المعنيه.

ب- من نتائج الدراسة الميدانية:

- انها أظهرت موافقه افراد العينه على محتوى العبارات للمحاور الثلاثه، وقد أظهرت ملخص لنتائج التحليل الاحصائي لفروض الدراسه وتتمثل كالتالي:
- قبول الفرض الأول العدم ورفض الفرض البديل أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات العينه على أن اعتماد منظمات الاعمال على التنميه المستدامه تساعد في رفع رفاهية المجتمع.
- قبول الفرض الثاني العدم ورفض الفرض البديل أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات العينه على أن المحاسبه الخضراء كنظام للمعلومات تلعب دور في تحسين المنظمات وتفيد في اتخاذ القرارات.
- قبول الفرض الثالث العدم ورفض الفرض البديل أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات العينه على أن تطوير دور المراجع الخارجي بغرض تدعيم تقارير الاستدامه يفي بمتطلبات المصداقيه والثقه في التقارير الماليه.

2- التوصيات:

- في ضوء النتائج السابقه توصي الباحثه، بمجموعه من التوصيات أهمها:
- لابد من وجود قوانين مفعله التطبيق للحد من الاضرار التي تسببها الشركات أو المنظمات للبيئه.
- يجب على المنظمات المهنيه اصدار معايير متطوره لتواكب تقارير الاستدامه ونماذج للقياس والافصاح عنها. ويجب تطوير معيار المراجعه الدولي 700 المعادل للمعيار المصري 200 للافصاح عن تقارير الاستدامه في القوائم الماليه لتمكن المراجع الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد فيها ومساعدة أصحاب المصالح ومستخدمي تقارير الاستدامه بالوثوق في أرائه.
- يجب على منظمات الأعمال أو الشركات أن تصدر تقارير الاستدامه الخاصه بها بالارقام النقدية وتوضح أيضاً كيفيه حسابها لتسهيل على المراجع عمله.
- عقد المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية ذات الصله بموضوع الدراسه الخاص بتطوير دور المراجع الخارجي ليشمل المحاسبه الخضراء بغرض تدعيم تقارير الاستدامه.



مراجع البحث

مراجع باللغة العربية

د. احمد ابراهيم احمد الشاعر، أثر التوكيد المهني لتقارير الاستداه على قرارات مستخدمى التقارير الماليه، مجلة البحوث المحاسبيه، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد 10، العدد الأول، 2023.

د.بودرجه رمزي، لخشيم عبير، تطبيق المحاسبه الخضراء آليه إستراتيجية لتحقيق التنمية المستدامة:دراسة ميدانية على عينة من المختصين في المحاسبه، مجلة إقتصاد المال والأعمال، الجزائر، المجلد 6 العدد2، 2022.

د. حلومي نبيله، د.كرميہ نسرين، دور المراجعة الخارجيه في تحقيق الدمج بين أبعاد التنمية المستدامة، كتاب المؤتمر الدولي المغاربي الأول لمستجدات التنمية المستدامة، المجلد الأول، جامعة الزاويه، 2021.

د.سعاد صادق متولي الجزيري، أهمية القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئيه وتأثيرها على قيمه المضافه للعمليات التصنيعيه، معهد التبين للدراسات المعدنيه، القاهره، المجلد 112، 2023.

د.علي سيد حسين عبد الرحمان البارودي، "دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستداه على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال"، المجله العلميه للدراسات التجاريه والبيئيه، كلية التجارة جامعة قناة السويس، المجلد 8، العدد الرابع، 2017.

د.محمد محمود أحمد، رافعه ابراهيم الحمداني، قياس الاستداه الماليه باستخدام نموذج دبونت DuPont، بحث تحليلي للشركات العقاريه المسجله في بورصة عمان للفترة 2008-2020، مجلة تنمية الوافدين، المجلد 41، 2022.

د.نبيل فهمي سلامه، الاتجاهات الحديثه في المحاسبه (القومية والمالية)، كلية التجارة جامعة بورسعيد، مكتبة الجامعة ببورفؤاد، 2016/2015.

مراجع باللغة الاجنبيه

Anna, B. The Role and The use of Environmental Audit in Supporting Sustainable Development. Journal of Accounting for Development, Research Papers of the Wroclaw University of Economics, (2017).

Bennett, G., & Ruef, A., "The Role of Ecosystem Services in Decision-Making: A Review of Evidence" Environmental Science & Policy. (2016).

Deborah Laura Rasnick,(2013)“Embedding sustainability into practice: redesigning management accounting curriculum in higher education”, Master Thesis, Royal Roads University, Canada.

Reinhard Steurer ,Sustainable Development as Governance Reform Agenda: An Aggregation of Distinguished Challenges for Policy-Making, Article in SSRN Electronic Journal, January 2009.

المواقع:

<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standardsnavigator/ifrs-s1-general-requirements/2023>

<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s2-climate-related-disclosures>

<https://www.are.admin.ch/are/en/home/media/publications/sustainabledevelopment/brundtland-report.html>

<https://www.cibeg.com/en/responsible-banking/sustainable-finance/reports-and-awards>