

دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر في اطار استراتيجية التنمية
المستدامة مصر ٢٠٣٠ (دراسة ميدانية)

د/شادي أحمد زكي عويس

مدرس محاسبة ومراجعة

معهد النيل العالي للعلوم التجارية وتكنولوجيا الحاسب

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية استخدام المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر، حتي تستفيد منه منشآت الأعمال المصرية ويخدم مستخدمي التقارير المالية، وبما يبرز دور المعلومات المحاسبية في تقييم تلك المشروعات لتحقيق أهداف التنمية المستدامة والتي عجزت التقارير التقليدية عن تغطيتها، ، وقياس مدى الادراك لتلك الأهمية، وتحديد مدى استخدام الإدارة في الشركات المدرجة في بورصة مصر للمعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى ، والمعوقات التي تحد من مثل هذا الاستخدام ، وقد تناولت الدراسة التنمية المستدامة في الفكر والتطبيق المحاسبي من خلال دراسة مفهوم وخصائص وأبعاد التنمية المستدامة، ومحاسبة الاستدامة، ودور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر و تحقيق اهداف التنمية المستدامة في ترشيد القرارات الإدارية، وتقرير الاستدامة، والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة، وذلك بما يفيد في تطبيقه على منشآت الأعمال المصرية، هذا وقد تم تجميع بيانات الدراسة من خلال قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض. وقد تبين من خلال نتائج الدراسة أن هناك معوقات للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة منها عدم وجود قوانين تلزم المنشآت بالإفصاح عن أثارها البيئية والاجتماعية بجانب أثارها الاقتصادية، وعدم وجود معيار محاسبي يلزم المنشآت بهذا الإفصاح، وعدم وجود الاهتمام الكافي من الجهات الحكومية والتشريعية والمهنية وانعدام التنسيق بينهما فيما يخص الإفصاح عن التنمية المستدامة، كما تبين من نتائج الدراسة أيضاً اتفاق المشاركين في الدراسة على أهمية وضرورة الإفصاح عن التنمية المستدامة، وعلى أن الشكل الملائم للإفصاح يكون في صورة معلومات مختلطة وصفية، وكمية، ومالية، وأن الموقع الملائم للإفصاح يكون في تقرير ربع سنوي منفصل (تقرير الاستدامة)

مشكلة البحث:

بالرغم من الاهتمام الملحوظ بالتنمية المستدامة من جانب العديد من المنظمات العلمية والمهنية وكتاب الفكر المحاسبي في مختلف دول العالم، إلا أن الكتابات والدراسات التي تناولتها الأبحاث المصرية تتصف بالقصور، فضلا عن إغفالها للعديد من المعلومات التي يجب أن يتضمنها تقرير الاستدامة ودور المعلومات المحاسبية لتعزيز تلك التقارير، إذ إنه لازالت هناك بعض الموضوعات محل نقاش وجدل

مثل كمية المعلومات التي يجب أن يتضمنها تقرير الاستدامة لمنشآت الأعمال المصرية، والمعوقات التي تقف عثرة في سبيل الوفاء بتلك المعلومات، فضلا عن كيفية وتوقيت الإفصاح عن هذه المعلومات، فهل يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في صلب القوائم المالية أم في تقرير مستقل؟ وهل يكون الإفصاح في التقارير السنوية أم الفترية؟ ومن ثم لا يوجد نظام محاسبي متكامل للإفصاح عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية، وبناء على ماسبق يمكن صياغة مشكلة البحث في صورة مجموعة من التساؤلات أهمها:

١. ما هي معلومات التنمية المستدامة الواجب الإفصاح عنها؟ وكيف يتم استنتاج هذه المعلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية؟
٢. ما هو دور الذي تساهم به المعلومات المحاسبية في تعزيز تقرير التنمية المستدامة؟
٣. ما هي معوقات الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية؟
٤. من هم مستخدمو معلومات التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال؟
٥. كيف يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية (من حيث الشكل والأسلوب والتوقيت)؟

أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة رئيسة إلى بيان أهمية ودور المعلومات المحاسبية للإفصاح عن التنمية المستدامة تستفيد منه المشروعات الكبرى ويخدم مستخدمي التقارير المالية، ويحقق الأهداف الفرعية التالية:

١. تحديد ماهية معلومات المحاسبية وأهميتها وكيفية الإفصاح عنها في تقارير التنمية المستدامة لمنشآت المشروعات الكبرى المصرية.
٢. دراسة معوقات الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية.
٣. دراسة أهمية وكمية معلومات التنمية المستدامة التي يحتاج إليها كافة مستخدمي التقارير المالية والمعوقات التي تقف في سبيل توفيرها لهم.
٤. مدي تأثير المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر.

فروض البحث:

للإجابة عن تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه قام الباحث باشتقاق الفروض التالية:
الفرض الاول : توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن عناصر الاستدامة في القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر.

وينشق الفرض الاول الى ثلاث فروض فرعيين :

الاول : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن العناصر الاقتصادية فى القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر .

الثانى : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن العناصر البيئية فى القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر .

الثالث : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن العناصر الاجتماعية فى القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر .

الفرض الثانى : توجد فروق جوهرية بين الشركات التى تطبق محاسبة التنمية المستدامة والشركات التى لا تطبق محاسبة التنمية المستدامة من حيث وتحسين دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر .

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أهمية موضوعه؛ حيث عواقب الصراعات المستمرة على الموارد الطبيعية وسوءاستخدامها من قبل المنشآت، كما تبرز أهمية البحث من وجود أدوات تساعد على دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر من خلال استراتيجية التنمية المستدامة وتوفير معلوماتجوهرية عن التنمية المستدامة ولكن بدون إيجابية ومن هذه الأدوات تقرير الاستدامة للإفصاح عن الأداءالاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشآت، وفي ضوء طبيعة مشكلة وهدف البحث يمكن إبراز أهمية البحث فى عدة نقاط أهمها:

- الظروف الاقتصادية والسياسية التى يمر بها الاقتصاد المصري، و حاجة المنشآت إلى تحسين أدائها وصورتها العامة فى المجتمع ومواجهة المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية، مما يدفعها إلى تقديم إفصاح عن المعلومات الخاصة بأدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي .
- توسيع نطاق المحاسبة الإدارية بما يساعد على إيجاد نظام معلومات شامل ومتسق يتضمن الجوانب الاقتصادية والبيئية والمجتمعية ويفصح عن التكلفة الحقيقية للمنتجات .
- المساعدة فى إبراز دور وأهمية المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر بما يرفع من كفاءة أنشطتهاالإدارية بجانب معلومات للفئات الخارجية المستفيدة .
- توفير إطار لمتطلبات الإفصاح عن التنمية المستدامة ودور المحاسبين فى توفير تقرير الاستدامة .

منهج البحث: يعتمد البحث على منهجين هما:

المنهج الاستنباط: (الدراسة النظرية): وذلك لصياغة الإطار النظري للبحث من حيث مشكلته وأهدافه وأهميته وفروضه، واستنباط نموذج للتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة، بهدف تقديم معلومات

مناسبة ودقيقة لاتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، وذلك اعتماداً على ما ورد في الفكر المحاسبي بالكتب والدوريات والمقالات العربية والأجنبية، إضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت. المنهج الاستقرائي: (الدراسة الميدانية): إذ يتم تحليل الدراسات السابقة في مجال التنمية المستدامة، والقيام بدراسة تطبيقية وذلك بغرض معرفة مدى إمكانية تطبيق الاطار المقترح لدور المعلومات المحاسبية للافصاح عن تقارير التنمية المستدامة للمشروعات الكبرى في مصر.

خطة البحث: للإجابة عن أسئلة البحث وتحقيقاً لأهدافه واختبار فروضه فقد تم تقسيمه على النحو التالي :

- الإطار العام للبحث:
- المبحث الأول: الدراسات السابقة المرتبطة بهدف البحث.
- المبحث الثاني: ماهية المعلومات المحاسبية ودورها في تقييم المشروعات الكبرى.
- المبحث الثالث: تنمية المستدامة في الفكر والتطبيق المحاسبي.
- المبحث الرابع: دراسة ميدانية لتقييم دور للإفصاح المحاسبي عن المعلومات في تقييم مشروعات التنمية المستدامة.
- الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- الهوامش كما وردت في متن البحث.
- مراجع البحث.
- ملحق البحث.

المبحث الأول: الدراسات السابقة المرتبطة بهدف البحث:
١- دراسة (Calabrese et al.,2016) بعنوان

A Fuzzy Analytic Hierarchy Process Method to Support Materiality Assessment in Sustainability Reporting"

(اسلوب عملية التحليل الهرمي الضبابي لدعم تقييم الأهمية النسبية في تقارير الأستدامة)
تهدف الدراسة الى : بيان الأهمية النسبية لمعلومات الإستدامة وتحديد المنشأة لأولوياتها والبنود التي تود الإفصاح عنها والتي تعتبرها المنشأة ذو أهمية جوهرية بالنسبة لأصحاب المصالح .
أوضحت الدراسة ان : يتمثل الغرض من تقييم الأهمية النسبية في تقارير الاستدامة هو تحديد واختيار اولويات جوانب الاستدامة والمؤشرات التي تعكس الاثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمنشأة علي نحو أفضل . وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

أ- تختلف الاهمية النسبية للإفصاح عن جوانب الاستدامة من منشأه لآخري ، لذا على المنشآت ان تقدم تقريراً عن الجوانب والمؤشرات التي تعتبرها ذو اهمية جوهريه ، وما هي الأساليب الكمية التي اعتمدها في تحديد الاهمية النسبية لتلك الجوانب .

ب- من الممكن ان يشارك اصحاب المصالح في اجراء تقييم موضوعي للأهمية النسبية عن الجوانب ذو الاهمية الجوهريه المفصح عنها في تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة مما يجعل محتوى تقاريرهم اكثر اهمية ويتميز بالمصداقية العاليه.

ج- ان المنشأه التي تستخدم الاساليب المقترحة لتقييم الاهمية النسبية للجوانب الجوهريه المفصح عنها في تقارير الاستدامة ، وضرورة اشراك اصحاب المصالح المتعددين في تقييم تلك الاهمية النسبية يعزز من مصداقية تقارير استدامة المنشأة والمساءلة على المدى الطويل ويساهم في خلق القيمة .

٢- دراسة (Gallego- Alvarez, et al., 2016)

"Disclosure of Corporate Social responsibility information and explanatory factors"

(الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للمنشآت وعوامل توضيحية)

تهدف الدراسة الى : اجراء تحليل محتوى لتقارير الإستدامة والتقارير المالية لسنة ٢٠١٤ لعينة مكونة

من ١١٠ منشأة مسجلة على موقع GRI. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

أ- يؤثر حجم الشركة تأثيراً ايجابياً على الإفصاح عن الإستدامة وعلي الإفصاح عن معلومات كل بعد من أبعاد الثلاثة المتمثلة في (المؤشرات الاجتماعية، المؤشرات الاقتصادية، و المؤشرات البيئية) .

ب- وجد ان المؤشرات البيئية تمثل الأكثر افصاحاً يليها المؤشرات الاقتصادية واخيراً المؤشرات البيئية

ت- يؤثر الابتكار تأثيراً عكسياً على الإفصاح عن الاستدامة، كذلك على ابعاد الاستدامة الثلاثة.

ث- لا يؤثر معدل العائد على الاصول علي الاطلاق على الإفصاح عن الاستدامة، كذلك على ابعاد الاستدامة الثلاثة .

ج- وجد ان الرفع المالي له تأثير ايجابياً على الإفصاح عن المعلومات الاقتصادية فقط.

ح- يؤثر الإفصاح عن المعلومات البيئية تأثيراً ايجابياً عند مستوى معنوية ١٠% .

٣- دراسة (مشابظ ،٢٠١٦) بعنوان

" أثر درجة الإفصاح عن الاستدامة على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية : دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في مصر "

تهدف الدراسة الى :دراسة واختبار اثر درجة إفصاح البنوك العاملة في مصر عن الاستدامة على أدائها المالي. ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة نظرية وتطبيقية على البنوك العاملة في البيئة المصرية، حيث تم تحليل محتوى التقارير السنوية والمواقع الالكترونية لثلاثين بنكاً عن الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٤ ، وذلك لاختبار العلاقة بين درجة الإفصاح عن الاستدامة والاداء المالي ، وذلك في ظل وجود متغيرين رقائيين هما حجم البنك وحجم مكتب مراقبي حسابات البنك. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

أ- اصبح الاهتمام بالاستدامة في اتجاه متنامى من قبل اصحاب المصلحة وادى هذا الى ادراك الوحدات الاقتصادية، ومنها البنوك لاهمية تبني مفهوم الاستدامة وادخال هذا المفهوم ضمن اهدافها واستراتيجيتها ومن ثم انعكاس ذلك في انشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

ب- بالرغم من الاهتمام المتنامى عالميا بمفهوم الاستدامة ، خاصة في البنوك، الا ان هذا الاهتمام ضعيف نسبيا في البنوك العاملة في البيئة المصرية، حيث اتضح انخفاض درجة الإفصاح عن الاستدامة حيث تبلغ ١٠,٧%.

ت- ج- كما توصل البحث الى ان علاقه بين الإفصاح عن استدامة البنوك في مصر وادائها المالي علاقه ايجابية ولكنها ضعيفة.

٤- دراسة (Thomas et al.,2016) بعنوان

The value relevance of SAM's corporate sustainability ranking and GRI sustainability reporting in the European stock markets

(أهمية القيمة لترتيب الإستدامة للشركة SAM وإعداد تقارير إستدامة GRI في أسواق الأسهم الأوروبية)

تهدف الدراسة الى :اختبار ما اذا كان الاستدامة النسبية للمنشآت التي تقاس بمقياس SAM والتقارير عن الاستدامة حسب مستويات التطبيق تبعا لمبادرة الإفصاح العالمي ترتبط بقيمة سوقية اعلى للشركة. كما تدرس ما اذا كان توكيد طرف ثالث لتقارير الاستدامة يمكن من زيادة موثوقيتها وهذا بدوره يزيد من قيمة المعلومات المتضمنة. اشتملت العينة على ٦٠٠ شركة من اكبر الشركات الاوربية المدرجة على تقييم SAM منهم ١٥٠ شركة تقريبا في عضوية مؤشر داوجونز للاستدامة بأوروبا، لفترة ملاحظة من

٢٠٠١ الى ٢٠١١ ، باختبار فرضية ان ريادة الشركة في مجال الاستدامة في قطاعها الصناعي يرتبط بشكل ايجابي مع قيمة حقوق المساهمين. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

أ- ان هناك علاقة ايجابية بين استدامة الشركات والقيمة السوقية لها.

ب- اظهرت الادلة التجريبية وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين تقارير GRI والقيمة السوقية للشركات في بعض وليس كل مواصفات النموذج .

ت- لم تجد الدراسة اى دليل على التفاعل بين اهمية استدامة الشركات والافصاح عن الاستدامة او اى اثر ايجابي لفهم سوق راس المال لمستويات تطبيق GRI .

٥- دراسة (عثمان ، ٢٠١٦) بعنوان " دراسة اختبارية للعلاقة بين تقارير أداء الاستدامة والاداء المالي والاقتصادي للشركات المساهمة المصرية من منظور تأثير تنوع سمات وخصائص اعضاء مجلس الادارة وهيكل الملكية.

تهدف الدراسة الى :اختبار العلاقة بين الاداء المالي والاقتصادى واداء الاستدامة للشركات المساهمة المصرية وفقا لاهم المتغيرات التى قد تؤثر في تلك العلاقة وهى تنوع سمات وخصائص اعضاء مجلس الادارة وتنوع هيكل الملكية، وذلك للشركات المدرجة بمؤشر المسؤولية الاجتماعية المصري.

وتوصل الباحث الى ان العلاقة بين الاداء المالي والاقتصادي واداء الاستدامة كانت غير متوافقة، كما انها لم تستطع تاسيس تلك العلاقة لتعدد المتغيرات الداخلة في تلك العلاقة والتي تؤثر في اتجاه العلاقة بالسلب او بالاجاب او تشير لعدم وجود علاقة. وانتهت الدراسة النظرية الى :

أ- تعد الاستدامة منهج اعمال لخلق قيمة للمساهمين على المدى الطويل وعامل هام في نجاح الشركات من خلال تحقيق التكامل بين البعد البيئي والاجتماعي والاقتصادي الذي هو نجاح وبقاء واستمرار الشركات بما يؤدي للاستفادة بكافه الموارد المتاحة دون المساس بحقوق الاجيال القادمة.

ب- اعداد اطار للعلاقة بين الاداء المالي والاقتصادي واداء الاستدامة للشركات وتوسط بعض المتغيرات، وتوصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى وجود علاقة معنوية تبادلية طردية بين تقارير اداء الاستدامة والاداء المالي والاقتصادي للشركات وتاثر الاداء المالي والاقتصادي للشركات باعداد ونشر تقارير عن اداء الاستدامة في ضوء تنوع سمات وخصائص اعضاء مجلس الادارة وتنوع هيكل الملكية.

ت- اتضح وجود علاقات معنوية تبادلية طردية بين تقارير اداء الاستدامة والاداء المالي والاقتصادي للشركات، وذلك بالاضافة لبعض المتغيرات الرقابية الخاصة بتلك العلاقة والذي يشير الى تأثر الاداء المالي والاقتصادي للشركات باعداد ونشر تقارير عن اداء الاستدامة.

٦- دراسة (Hummel&Ising,2016) بعنوان

Earnings Management – Does Corporate Sustainability Performance Matter?

(ادارة الارياح - هل استدامة الشركات جوهر الاداء؟)

تهدف الدراسة الى : البحث في العلاقة بين ممارسات ادارة الارياح واداء الاستدامة لشركات الدول الاربوية وتم قياس ادارة الارياح على اساس الاستحقاق الاختياري (مدخل التدفق النقدي، وادارة النشاط الحقيقية)، في حين آداء الاستدامة للشركات هو متعدد الابعاد (اقتصادي، بيئي، اجتماعي) حيث تم قياسه استناداً الى البيانات التي تقدمها قاعدة بيانات CSR Hub. وتم اخذ عينة مكونة من ١٤٢٦ شركة اوروبية .

وتوصلت الدراسة الى: وجود علاقه سلبية بين اداء الاستدامة للشركات وادارة الارياح، كما اوضحت ايضاً ان هذه العلاقه السلبية هي التي تنطبق بشكل خاص على الابعاد البيئية والاجتماعية للاستدامة .

٧- دراسة (معهد WBCSD,2016) بعنوان

Generating Value from External Assurance of Sustainability Reporting"

يتمثل الغرض من هذا النموذج مساعدة الشركات في معرفة مدى ما حققة من نجاح في قضايا الاستدامة، وكيف يمكن ان تحقق التحسين المستمر، فهو يمثل تطور تعامل المنشأة مع قضايا الاستدامة.

تناول النموذج ثلاث مراحل، حيث تمثل المرحلة الاولى مرحلة الاستجابة وهي مجرد بداية تسعى الشركة من خلالها للحصول على تاكيد خارجي كبديل لضعف نظام الرقابة الداخلية داخلها، وفي محاولة لتعزيز الثقة مع اصحاب المصالح والشركة في هذه المرحلة غير مدركة لاهمية التاكيد على تقارير الاستدامة. ثم تاتي المرحلة الثانية مرحلة التعزيز او التحسين وفي هذه المرحلة تسعى الشركة لتعزيز الرقابة الداخليه لديها بهدف تحسين اداء الاستدامة ، وتاتي المرحلة الثالثه وفي هذه المرحلة يحقق التاكيد نتائج المرجوة من خلال الوصول الى مستوى عالي من المصداقية والشفافية في تقارير الشركة عن الاستدامة ليس فقط مع اصحاب المصالح خارجياً ولكن ايضاً من خلال دمج قضايا المرحلة الثالثه وفي هذه المرحلة يحقق التاكيد نتائج المرجوة من خلال الوصول الى مستوى عالي من المصداقية والشفافية في تقارير الشركة عن الاستدامة ليس فقط مع اصحاب المصالح خارجياً ولكن ايضاً من خلال دمج قضايا الاستدامة في الاهداف والسياسات المطبقه داخل الشركة واستخدام البيانات الواردة في التأكيد كأداة لاكتشاف التهديدات والفرص.

٨- دراسة (Gomez-Bezares, et al.,2017) بعنوان

"How sustainable development can help companies create shareholder value and improve Financial performance"

(كيف يمكن للتنمية المستدامة أن تساعد الشركات على خلق قيمة للمساهمين وتحسين الأداء

(المالي)

تهدف الدراسة الى : تأثير دمج مفهوم الاستدامة في استراتيجيات المنشآت علي مختلف الجوانب وأثرها في خلق قيمة للمساهمين وتأثيرها علي الاداء المالي في سوق الأوراق المالية البريطاني. اعتمدت الدراسة على : بيانات ٣٥٠ منشأة في سوق الأوراق المالية البريطاني خلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠١٢ ، وتم اختيار ٦٥ منشأة ينطبق عليها معايير الاستدامة للمنشآت.

اوضحت الدراسة ان: نظام الإفصاح عن طريق الاستدامة المؤسسية تعنى تبنى الجوانب البيئية والاجتماعية والمالية لسياسات المنشأة في ذات الوقت . وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

- أ- ان المنشآت التي تدمج قضايا الاستدامة في عملياتها التجارية اتسمت بارتفاع المخاطر المالية وانخفاض معدلات النمو في الأصول ، وانخفاض نسب القيمة الدفترية الى القيمة السوقية .
- ب- ان المنشآت التي تدمج قضايا الاستدامة في عملياتها التجارية اتسمت بانخفاض في نسبة القيمة الاقتصادية المضافة وارتفاع نسبة القيمة السوقية المضافة .
- ت- ان المنشآت التي تدمج قضايا الاستدامة في عملياتها التجارية اتسمت بزيادة قدرتها بالاستفادة من مواردها المالية مما يؤدي الى خلق قيمة للمساهمين من المنشآت الأخرى .

٩- دراسة (Reimsbacht al.,2017) بعنوان

"Integrated Reporting and Assurance of sustainability information An Experimental Study on professional Investor's information processing"

(التقارير المتكاملة وضمن معلومات الاستدامة دراسة تجريبية حول معالجة معلومات المستثمرين

(المهنية)

تناولت الدراسة التجريبية:كيفية التفاعل بين اختيار شكل التقارير مع الضمان الاختياري لمعلومات الاستدامة.

اعتمدت الدراسة على : عينة من المستثمرين المحترفين واكدت نتائج العينة علي اهمية دور الضمان في سياق الافصاح الاختياري عن الاستدامة وشكل التقارير.

أوضحت الدراسة ان: تأمين المعلومات المتعلقة بالاستدامة تؤدي الى تأثير ايجابي علي تقييم المستثمرين المحترفين لاداء المنشأة عن الاستدامة، مما ادى الى زيادة ترجيح هذه المعلومات ، وادى الى ارتفاع الاحكام المتعلقة بالاستثمار وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

أ- تؤكد الدراسة التجريبية ان المعلومات غير المالية المتعلقة بالاستدامة تعتبر ذو اهمية عالية .

ب- يوجد اتجاهان حديثان في التقارير غير المالية وهما الإفصاح المتكامل وضمن معلومات الاستدامة .

ت- ان تأثير الضمان كان اضعف في حالة الافصاح المتكامل مقارنة بالافصاح المنفصل ويرجع هذا التأثير الى التحيز المعرفي في صنع القرار عندما يتم عرض الاداء المالي المضمون وأداء الاستدامة غير المضمون في نفس التقرير.

١٠- دراسة (شنن ، ٢٠١٧) بعنوان " اطار مقترح للقياس والافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة فى بيئة الأعمال المصرية المعاصرة: دراسة تطبيقية"

تهدف الدراسة الى : ايضاح كيفية القياس والافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في القوائم والتقارير المالية على الرغم من عدم وجود معايير محاسبية خاصة بقياس التنمية المستدامة والافصاح عنها، وكذلك عدم وجود معايير مراجعة خاصة بالتنمية المستدامة .

اقترحت الدراسة اطاراً للقياس والافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في القوائم والتقارير المالية، وتم اختبار فروض الدراسة من خلال تطبيق الاطار المقترح على عينة من اكبر شركات السيراميك والبورسلين في مصر والشرق الاوسط ويرجع السبب في اختيار هذه العينة بسبب نشاطها البيئي والاجتماعي المتعدد بالاضافة الى نشاطها الاقتصادي مما يسهل الحصول على البيانات اللازمة .

ومن اهم النتائج التى توصلت اليها الدراسة :

أ- انه يمكن قياس التنمية المستدامة في بيئة الاعمال المصرية المعاصرة ، كما يمكن وضع اطار محاسبي لافصاح عن التنمية المستدامة في القوائم والتقارير المالية في بيئة الاعمال المصرية المعاصرة.

ب- كما توجد صعوبة في قياس بنود التكاليف والمنافع التى تخص عناصر التنمية المستدامة، وذلك لعدم وجود معايير محاسبية تحدد طرق القياس .

١١- دراسة (ابراهيم وآخرون ، ٢٠١٧) بعنوان "محددات الافصاح الاختيارى عن تقارير الاستدامة"

تهدف الدراسة الى :حصر المحددات التي قد تؤثر على درجة الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة ، وبيان ضرورة التوسع في الافصاح عن معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية عن أنشطة المنشاه الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

وبالرغم من اهمية هذه التقارير الا ان مستوى الافصاح عن هذه التقارير كان متفاوتاً من منشأة الى اخرى، لذا اهتم كثير من الباحثين بتفسير اسباب اختلاف مستوى الافصاح عن تقارير الاستدامة. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

أ- هناك العديد من العوامل التي تؤثر على درجة ومستوى الافصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة، منها حجم المنشآت فكلما زاد حجم المنشأة كلما كانت اكثر استعداداً للافصاح عن تقارير الاستدامة

ب- ان المنشآت ذات الحساسية البيئية والاجتماعية من الضروري ان تفصح عن تقارير الاستدامة لأنها تعد بمثابة وعي تلك المنشآت لمسؤوليتها الاخلاقية امام المجتمع بجانب مسؤوليتها الماليه.

ت- فضلاً عن الوعي الثقافي الذي يحيط بيئة المنشأة والضغط للافصاح عن هذا النوع من التقارير .
١٢- دراسة (محمد ، ٢٠١٧) بعنوان " دور المحاسبة المستدامة فى تحسين المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية "

تهدف الدراسة الى : التعرف على المقصود بالمحاسبة المستدامة وما هي عناصرها وما هي العلاقات المتشابكة فيما بينها وما هو تأثير ذلك التشابك على الافصاح بأنواعه ، وكذلك التعرف على معوقات تطبيق محاسبة الاستدامة وهل من الممكن مواجهة تلك المعوقات، وما هو الاطار المناسب لبيان دور المحاسبة المستدامة فى تحسين المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

أ- يؤدي عدم وجود معايير محاسبة الاستدامة الى صعوبات في القياس والافصاح لمعظم الاعباء والمنافع البيئية والاجتماعية.

ب- نتيجة ضعف الموارد المالية للشركات يكون هناك تردداً في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة بالاضافه الى ضعف الوعي لدى الشركات بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية.

ت- تتكون محاسبة الاستدامة من الانشطة البيئية المستدامة والانشطة الاجتماعية المستدامة.

١٣- دراسة (الحسين ، ٢٠١٨) بعنوان " أثر خصائص الشركات على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة :مع دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة فى البورصة المصرية"

تهدف الدراسة الى :قياس اثر خصائص الشركات على مستوى الافصاح عن التنمية المستدامة.قام الباحث بعرض متغيرات الدراسة وكيفية قياسها وعرض نموذج اختبار الفروض لقياس اثر خصائص

الشركات على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال عام ٢٠١٥. وقام الباحث بالتطبيق على جميع القطاعات باستثناء قطاعي البنوك والخدمات المالية. ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

أ- وجود تأثير ايجابي لكل من حجم لجنة المراجعة وحجم الشركة على مستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي

ب- وكذلك وجود تأثير سلبي لكل من سيولة الشركة ودرجة الرفع المالي على مستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي .

ت- وعدم وجود تأثير معنوي لكل من تركيز ملكية الشركات وحجم مجلس الادارة واستقلال مجلس الادارة
١٥- دراسة (جميل ، ٢٠١٨) بعنوان " دور القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات التنمية المستدامة في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال السودانية .

تهدف الدراسة الى : دراسة دور القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات التنمية المستدامة في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال السودانية ، اتبع البحث المنهج الوصفي التحليلي والاستبانة كأداة لجمع البيانات في الدراسة الميدانية، وذلك لاختبار ما اذا كان هناك علاقة بين قياس معلومات التنمية المستدامة والميزة التنافسية، وكذلك ما اذا كان هناك علاقة بين الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة والميزة التنافسية ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

أ- ان القياس عن معلومات التنمية المستدامة البيئية والاقتصادية والاجتماعية تؤدي الى الريادة في تقليل التكلفة وجودة المنتج مما يحقق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال .

ب- ان الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة البيئية والاقتصادية والاجتماعية تؤدي الى الريادة في تقليل التكلفة والجودة للخدمة والمنتج مما يحقق ميزة تنافسية .

١٦- دراسة (الشعباني، ٢٠١٨) بعنوان "دور مراجعة البعد البيئي في دعم التنمية المستدامة: دراسة استكشافية في منشآت الاعمال في البيئة المصرية "

تهدف الدراسة الى :التعرف على دور مراجعة البعد البيئي في منشآت الاعمال المصرية في تحقيق اهداف التنمية المستدامة من خلال دراسة مدى التزام منشآت الاعمال بالمراجعة البيئية لاغراض التنمية المستدامة والابعاد المتعددة لتنمية المستدامة والمراجعة البيئية ودورها في دعم تقارير التنمية المستدامة . تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي لتعرف على دور المراجعة البيئية كأداة لتحقيق اهداف التنمية المستدامة لمنشآت الاعمال الصناعية المصرية من خلال التأكد من مدى الامتثال للقوانين والتشريعات والمعايير الصادرة عن الجهات المهنية الدولية ذات الصلة .
ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

- أ- ان منشآت الاعمال المصرية تحقق اهداف التنمية المستدامة وهى ايضا بشكل نسبي ولكن لا تصل الى الدرجة الكاملة.
- ب- ان هناك ادراك كبير جداً من افراد العينة للدور المهمة للمراجعة البعد البيئى فى تحقيق اهداف التنمية المستدامة.
- ت- عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول واقع اهداف التنمية المستدامة فى منشآت الاعمال المصرية.
- ث- عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول دور مراجعة البعد البيئى فى تحقيق أهداف التنمية المستدامة ، أوصى الباحث من خلال الدراسة الى زيادة الاهتمام الحكومى بالجوانب البيئية من خلال تحفيز منشآت الاعمال ذات الاهتمام العالمى بالبيئية بالاستعانة بالخبراء البيئيين لاضفاء الثقة والمصداقية على تقرير مراجعته الأداء البيئى في تقارير الاستدامة.

التعليق على الدراسات السابقة :

- ١- ركزت بعض الدراسات على مفاهيم تقارير الاستدامة وبيان أهمية الافصاح عنها بما تحتوية من معلومات مالية وغير مالية بالنسبة لاصحاب المصالح وحاجة اسواق المال الى معلومات غير مالية بالاضافة الى المعلومات المالية.
- ٢- اوضحت الدراسات السابقة ان الافصاح عن الاستدامة في اغلب دول العالم لايزال افصاحاً اختيارياً تقوم به الشركات استجابة للضغوط الداخلية والخارجية من اصحاب المصالحورغبة في تحقيق العديد من المزايا والمنافع.
- ٣- يرجع التباين في الدراسات السابقة في الافصاح عن معلومات الاستدامة بين الشركات الى مجموعة من المتغيرات والمحددات، ومن استعراض تلك الدراسات نجد انها قد توصلت الى نتائج متباينة بشأن تلك المحددات وتأثيرها على الافصاح ، وقد كان اكثر المحددات التي ركزت عليها الدراسات هي حجم الشركة ودرجة ربحية الشركة ودرجة الرفع المالي .
- ٤- إمكانية إعداد اطار للعلاقة بين الاداء المالي والاقتصادى وأداء الاستدامة للشركات وامكانيه توسط بعض المتغيرات مثل تنوع وخصائص وسمات اعضاء مجلس الادارة وتنوع هيكل الملكية لتلك العلاقة.
- ٥- اتضح وجود علاقات معنوية تبادلية طردية بين تقارير اداء الاستدامة والاداء المالي والاقتصادى للشركات ، وذلك بالاضافة لبعض المتغيرات الرقابية الخاصة بتلك العلاقة ، والذي يشير الى تأثير الاداء المالي والاقتصادى للشركات باعداد ونشر تقارير عن اداء الاستدامة.

المبحث الثاني: ماهية المعلومات المحاسبية ودورها في تقييم المشروعات الكبرى.

تمثل المعلومات المحاسبية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي كما تعد عنصر الربط والتنسيق بين المؤسسات وفروعها ، وكوسيلة اتصال تنقل الفعاليات والأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات ومستخدمي المعلومات عن اتخاذ القرار ، بحيث أجودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد بشكل أساسي علي جودة المعلومات المحاسبية المقدمة ويعتبر هذا هدف البحث من حيث بيان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار وتقييم المشروعات الكبرى فكما كانت الشركة يتم تقييمها بصورة مرتفعة مفاد ذلك أن الشركة لديها نظام للمعلومات المحاسبية علي درجة عالية من الدقة ولكي نحدد أهمية المعلومات المحاسبية بدقة لا بد لنا أولاً من معرفة ماهية المعلومات المحاسبية ومن ثم الخصائص النوعية لهذه المعلومات لكي يكون استخدامها ذات فائدة للمنشأة.

فالمعلومات المحاسبية هي المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية والتي تكون في شكل تقارير مالية تؤدي إلي زيادة المعرفة العلمية والعملية التي يستند إليها متخذ القرار بقيمة المعلومة المحاسبية تعمل علي التقليل من عدم التأكد عند المستفيدين وأكثر نفعاً في اتخاذ قرارات من شأنها تعظيم قيمة المنشأة وتقليل الخسار الناجمة عن اتخاذ القرار فكما كانت الشربة أو المنشأة تتخذ القرار الصحيح في مكانه ووفته الصحيح سيؤثر ذلك بصورة مباشرة في بيان الدور المهم الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى بالأخص في ظل استراتيجية التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة(البيئي. الاقتصادي، الاجتماعي).

فالمعلومات المحاسبية تعتبر بمثابة حجر الأساس في أي مؤسسة وأي مشروع اقتصادي أو تجاري حيث تؤثر في تعظيم قيمة المنشأة ويرى الباحث أن المعلومة المحاسبية لها دور كبير ينلخص في :

١. توفير المعلومات الملائمة التي تساهم في اتخاذ القرار بما يعظم من قيمة المشروع أو المنشأة.
٢. المساهمة في إيجاد الوسيلة التي يمكن من خلالها تقييم المشروعات الكبرى والتي تتبع استراتيجية التنمية المستدامة لما لها من أهمية مما سبق استطاع الباحث من خلال الدراسة الميدانية بيان أهمية ودور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعاتالكبرى في ظل استراتيجية التنمية المستدامة ٢٠٣٠.

المبحث الثالث: التنمية المستدامة بين الفكر والتطبيق المحاسبي.

يشير العدد المتنامي للمساهمين والمدراء والموظفين اليوم إلى الحاجة لسلوك الشركات بصورة مسؤولة عن موضوع البيئة والتنمية المستدامة. ويدل على ذلك العديد من العوامل التحفيزية بما فيها الرغبة في تجنب التعقيدات وتدخلات الحكومة التي ترتب تكاليف إضافية على هذه الشركات بالإضافة إلى

الحاجة لتحسين العلاقات العامة وتعزيز الحماية. مما أدى إلى الاتجاه إلى التنمية المستدامة التي تعرف " التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة" وقد توسع مفهوم الإدارة المؤسسية في صناعات التعدين والغابات والبتروكيمياويات والخدمات العامة والتصنيع كي يشمل بخلاف الاعتبارات البيئية كل من النواحي الاقتصادية والاجتماعية. وتمثل نظم الإدارة المتكاملة التي تشمل المواضيع البيئية والاجتماعية والاقتصادية مجتمعة، خطوة هامة في تحويل التنمية المستدامة إلى حقيقة واقعية.

يركز هذا البحث على أهمية المعلومات عن المحاسبة عن التنمية المستدامة (ASD) وفوائدها في عملية اتخاذ القرارات في المشروعات الاقتصادية وتقييم مددي تأثيرها على هذه المشروعات. ومن أجل تقييم المحاسبة عن التنمية المستدامة بصورة صحيحة في المشروعات الاقتصادية، وتقييم المحاسبة عن التنمية المستدامة بصورة صحيحة لا بد أولاً من إيجاد صيغة مفاهيمية ترتكز على التنمية المستدامة.

لقد اقترح مصطلح التنمية المستدامة في عام ١٩٨٧ ضمن تقرير هيئة بوندتلاند لتلبية احتياجات الحاضر دون زيادة العبء على الأجيال القادمة، ويقصد بالاحتياجات ضمن هذا التعريف العناصر الثلاثة المترابطة داخلياً ضمن عملية التنمية المستدامة وهي البيئة والاقتصاد والمجتمع مع الاعتراف بوجود حدود للقدرة على توفير الموارد. لقد تعاملت مجتمعات الأعمال والمشروعات بحذر مع فكرة التنمية المستدامة وكيفية التعامل مع التنمية المستدامة. وبدأت الأمم المتحدة من خلال مؤتمرها عام ١٩٩٢ في ريو ديو جانيرو، وهو مع عرف بقمة الأرض، بالاهتمام بهذا المصطلح، ووافقت مائة وسبعون دولة على وجود حاجة لقيام المشروعات بدمج التنمية المستدامة في عملياتها.

واستجابةً لذلك شرعت الشركات بحلول عام ١٩٩٦ وبصورة خاصة الشركات الكندية بالإفصاح عن تقرير سنوي عن التنمية المستدامة لاقتناعها بأن ذلك سوف يزيد من قيمة أسهمها وخلق ما يعرف بقيمة المساهمين Shareholder value. وتصادف الشركات أحياناً بعض الأسئلة عند تطوير وتطبيق التنمية المستدامة مثل:

- ١- كيف تعرف المحاسبة التنمية المستدامة وما الفرق بينها وبين نظم الإدارة البيئية.
- ٢- كيف تقيس هذه الشركات مدى النجاح في تحقيق التنمية المستدامة في شركة ما.
- ٣- ما هي المتغيرات الخارجية المؤثرة في هذه العملية وكيف يمكن إدخالها في معادلة التنمية المستدامة. وتندرج هذه الأسئلة ضمن سياق دورة المشروعات والتي تمثل مجال جديد من البحث وتأتي هذه الدراسة كي تعمق الخبرات المحدودة في مجال التنمية المستدامة في المشروعات الاقتصادية.

تمثل التنمية المستدامة اليوم أحد أهم القضايا الإدارية بالنسبة للشركات التي تريد أن يكون لها مستقبل في القرن الواحد والعشرين. حيث الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملاً رئيسياً من الأعمال الناجحة في هذه الشركات، إن المشروعات الكبيرة على مفترق طرق سلوكي اليوم بسبب التباعد الحاصل بين المجتمع وهذه الشركات، لذلك ترى أن النجاح لم يقاس فقط من خلال الربحية بل يجب أن يقاس النجاح بأخذ عوامل أخرى داخل الشركات، مثل المتغيرات أو المؤشرات غير المالية والإفصاح عنها في قوائم مالية ملحقه، بحيث تضغط جهات عديدة مثل المساهمين والمستهلكين باتجاه اتباع ممارسات سليمة في التحكم المؤسسي في هذه الشركات، وإدارة مخاطر تدهور السمعة الجيدة للشركات وتأكيد الشفافية في المعلومات. لأنها تمثل اتجاهاً قوياً سوف يستمر في لعب الدور المؤثر في حياة الشركات في السنوات القادمة.

إن معظم الشركات التي تتكفل باتباع التنمية المستدامة في عملياتها، تركز في برامجها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، على كيفية تحقيق هدف تعظيم قيمة الشركات. وعلى الرغم من عدم وجود أية شركة تستخدم بصورة كاملة المحاسبة عن التنمية المستدامة ASD، إلا أنه من الناحية النظرية تم تصميم هذه الأداة لتقليل التقديرات الشخصية ولتزويد متخذي القرارات بمقومات التقويم الموضوعي للعائد على الاستثمار ROI من خلال تبني مبادرات التنمية المستدامة. وتبدأ الصعوبة بتعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة في المصطلح نفسه حيث تتعدد الآراء بتعدد المحاسبين أنفسهم السؤال الذي يطرح نفسه من وجهة نظر المجتمع، ما هي المساهمة التي تقدمها الشركة أو القطاع الصناعي في التنمية المستدامة. ينصب الاهتمام في هذا السياق على المعلومات المحاسبية الموجودة والخاصة بالأداء الاقتصادي، وإمكانية ربطها بالمؤشرات التي تقدم أو تفسر مدى التنمية المستدامة التي تحققها الشركات ومدى أدائها البيئي.

ويعد الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة من أولي الأدوات أو الوسائل الفنية لتقييم مدى التزام الشركات بتحقيق أهداف التنمية المستدامة، حيث أن اعداد تقارير الاستدامة يعد كمناسبة لقياس أداء المنشأة نحو تحقيق هدف التنمية المستدامة والإفصاح عن هذا الأداء وتحمل المسؤولية تجاه الأطراف الداخلية والخارجية. فلم تعد الشركات تعتمد على بناء سمعتها على فلسفة تعظيم الربح فقط، بل اتجهت للإفصاح عن معلومات مالية وغير مالية بهدف اعلام أصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة عن الأداء (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي) لتقييم أدائها على الوجه الصحيح وتحديد القيمة العادلة للاستثمار في الأسهم وقررتها على التعامل مع المخاطر مما ينعكس على تحسين سمعة وصورة الشركة في المجتمع ويضمن الالتزام بمبادئ استراتيجية الاستدامة وضمان الربحية وتحقيق ميزة تنافسية وتأثير ذلك على معدلات النمو الاقتصادي.

ويسعى الباحث من خلال الدراسة الميدانية التأكيد علي أهمية المعلومات المحاسبية ومدى تأثيرها في تقييم المشروعات الكبرى التي تتبع استراتيجية الاستدامة بالأخص المشروعات الكبرى التي طبقت في مصر في خلال الأربع سنوات الأخيرة والتي تؤكد أهمية اتباع الدول للتنمية المستدامة لما لذلك من أهمية في نمو الناتج القومي وجذب الاستثمارات الخارجية ورفع معدلات النمو الاقتصادي مع المحافظة علي البعد البيئي والاجتماعي وتعظيم ربحية المنشآت.

المبحث الرابع : الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف من الدراسة الميدانية في اختبار فروض الدراسة ، من خلال التعرف على آراء مجتمع الدراسة بالأسئلة المتعلقة بدور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر في اطار استراتيجية التنمية المستدامة .

ولتحقيق هدف الدراسة الميدانية فقد تم إعداد قائمة استقصاء لجمع بيانات الدراسة الميدانية من أفراد العينة ، حيث اعتمد الباحث في تصميم الاستقصاء علي مجموعة من الأسئلة ذات الأفكار والمتغيرات التي تعكس واقع الدراسة ، وقد تم الاختبار الأولى لهذه القائمة قبل تعميم استخدامها من صلاحيتها علي عينة من مفردات الدراسة ، وقد نتج عن ذلك ادخال بعض التعديلات في صياغة الاسئلة واستبعاد البعض الاخر .

وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء كما في ملحق الدراسة من خلال ما يعرف بالقياس الترتيبي ، باستخدام مقياس ليكارت الخماسي ، وراعي الباحث في تصميم القائمة القواعد الخاصة بوضع الاسئلة وصياغتها وترتيبها ، حيث اتسمت الاسئلة بالسهولة والبعد عن الحيز ، وتجنب الايحائية بما يحقق الهدف العام من الدراسة الميدانية

عينة الدراسة

قام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستبيان وذلك عن طريق المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة (المحللين الماليين ،معدّي التقارير المالية ،هيئة سوق المال،الأطراف ذوي الصلة) ، بالإضافة إلى توزيعها عن طريق الإنترنت ، والجدول التالي يوضح عدد القوائم الصحيحة ونسبة استجابة عينة الدراسة على القائمة .

الاساليب الاحصائية المستخدمة :

قام الباحث باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الاحصائي وذلك باجراء الاعتمادية والثبات ، لمعرفة مدى امكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة ، تم توصيف المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت بدراسة العلاقات بين المتغيرات لاختبار الفروض وصولا الى نتائج البحث كما يلي :

- مقياس الاعتمادية Reliability : وذلك من خلال المقياس (الفا وهو مقياس الثبات والتناسق الداخلي لاسئلة وعبارات قائمة الاستقصاء ، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة البحث على اسئلة قائمة الاستقصاء ، ومدى امكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

- المتوسط المرجح والانحراف المعياري : لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت
- اختبارات لعينة واحدة : اجراء اختبار T Test ، وقد تطلب ذلك تحديد القيمة الاختيارية والتي تمثلت في متوسط القيم وهي 3 (اى القيمة المتوسطة لقيم المقياس والمرتبة من 1 - 5) ، وفى ضوء ذلك تم صياغه فرض العدم والفرض البديل ، كما يلي :

$$\text{فرض العدم } H_0 : \mu \leq 3 \quad \text{الفرض البديل } H_1 : \mu < 3$$

وتكون قاعدة الحكم بناء على مستوى المعنوية المحسوب ، اذا كان اقل من او يساوى 0,05 ، وكانت قيمة T موجبة يمكننا رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ، واذا كان مستوى المعنوية اكبر من 0,05 او قيمة T سالبة فلا يمكننا رفض فرض العدم.

- معامل الارتباط الخطي لبيرسون : من خلاله يتم تحديد درجة واتجاه ودلالة علاقات الارتباط البسيط بين متغيرات الدراسة.

- تحليل الانحدار البسيط : وذلك لاختبار معنوية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ، والتي تخص باختبار فروض الدراسة ، ويستخدم فى تحليل الانحدار اختبار F لتحديد معنوية النموذج ، واختبار T لتحديد معنوية المتغير المستقل ، ومعامل التحديد R^2 لتحديد القدرة التفسيرية للنموذج ، وفيما يلي تطبيق ذلك التحليلات على متغيرات الدراسة :

أولاً: مقياس الاعتمادية Reliability او الثبات: تتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر و الواحد الصحيح ، فاذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى صفرًا ، وعلى العكس اذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى الواحد الصحيح ، واذا زاد هذا المقياس عن 0,60 امكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميها على المجتمع ، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلي:

مجموعات الدراسة	توصيف المجموعات	عدد العبارات	الفا (معامل الثبات)	معامل الصدق
الأولى	العوامل الاقتصادية كجزء اساسي من محاسبة التنمية المستدامة	5	0,863	0,929
الثانية	العوامل البيئية كجزء اساسي من محاسبة التنمية المستدامة	5	0,784	0,885
الثالثة	العوامل الاجتماعية كجزء اساسي من محاسبة التنمية المستدامة	5	0,643	0,802
الرابعة	الآثار الايجابية الخاصة بالمحاسبة المستدامة	6	0,617	0,785
الخامسة	النموذج المقترح	5	0,798	0,893

يتضح من الجدول السابق ان قيمة الفا تراوحت بين ٦١,٧% ، ٨٦,٣% على محاور قائمة الاستقصاء، والذي ينعكس بدوره على معامل الصدق حيث تراوح بين ٧٨,٥% ، ٩٢,٩% ، مما يدل على ان بيانات عينة الدراسة تتمتع بصلاحية معقولة حيث انها تجاوزت ٦٠% على كافة محاور الدراسة، كما يدل على الاتساق الداخلي بين عبارات الدراسة.

ثانياً : الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :

أ- الاحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمجموعه الاولى: لمعرفة اهمية العوامل الاقتصادية كجزء اساسي من محاسبة الاستدامة ، تم قياس راي العينة وتوصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) ، كما تم اجراء اختبار T كالتالي:

جدول (١) : الاحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للعوامل الإقتصادية كجزء اساسي من محاسبه الاستدامة:

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X1	العوامل الاقتصادية كجزء اساسي من محاسبة التنمية المستدامة	٣,٩٧	٠,٧٩	موافق	١٨,٦	٠,٠٠٠	
X1-01	الافصح عن القيم الاقتصادية المباشرة الناتجة عن نشاط المنشأة من ربح او خسارة ونسب التوزيعات لحملة الاسهم	٤,١٦	٠,٩٦	موافق	١٨,٣	٠,٠٠٠	٢
X1-02	توضيح الاثار الاقتصادية غير المباشرة يساعد في تقييم مدى اهمية تلك الاثار.	٣,٩٢	١,٢٧	موافق	١٠,٩	٠,٠٠٠	٤
X1-03	افصح المنشأة عن كافة انواع المخاطر التي تواجهها اولاً بأول مما ينعكس ذلك على الأداء السوقي	٤,٢٣	٠,٩٨	موافق تماماً	١٨,٩	٠,٠٠٠	١
X1-04	تستخدم الشركة التقنيات الحديثة في مختلف مجالات الاعمال بما يساعد في تحقيق فعالية وزيادة كفاءة الاداء الاقتصادي بها.	٣,٩٤	١,١٨	موافق	١٢,١	٠,٠٠٠	٣
X1-05	تسعى المنشاه من خلال المستويات الادارية المختلفه بها للتحكم والسيطرة على الموارد المتاحة لديها بما فيها الموارد الطبيعية.	٣,٧٨	١,٢٧	موافق	٩,٣	٠,٠٠٠	٥

اظهرت النتائج ان درجة موافقه عينة البحث " موافق" بخصوص " العوامل الاقتصادية لجزء اساسي من محاسبة الاستدامة " مما يدل على اهمية تلك العوامل.

جدول (٢) : الاحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للعوامل البيئية كجزء اساسي من محاسبته الاستدامة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X2	العوامل البيئية كجزء اساسي من محاسبة التنمية المستدامة	٤,٠٧	٠,٧٠	موافق تماماً	٢٣,٠	٠,٠٠٠	
X2-01	تهتم المنشاه بالتعريف بالبيئية وتخصيص المساحة المناسبة من الوقت والجهد والمال لتوصيل مغزاها.	٣,٨٨	١,٢٥	موافق	١٠,٦	٠,٠٠٠	٤
X2-02	الافصاح عن المبادرات الرامية الى توفير الطاقة بفعالية للمنتجات القائمة على طاقه متجددة وتخفيض متطلبات الطاقه نتيجة لهذة المبادرات.	٤,٣٨	٠,٦٥	موافق تماماً	٣٢,١	٠,٠٠٠	٢
X2-03	تتولى المنشاه وبصفة مستمرة تسجيل المعاملات المرتبطة بالبيئية في السجلات والدفاتر المختصة وينعكس اصر ذلك اما بصورة مباشرة او بصورة غير مباشرة على نتائج الاعمال والمركز المالي.	٤,٠٤	١,١٢	موافق تماماً	١٤,١	٠,٠٠٠	٣
X2-04	تساعد عملية قياس وتبويب الابعاء البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم تنعكس على التقارير المالية بالمنشاه.	٤,٤٦	٠,٥٩	موافق تماماً	٣٧,٥	٠,٠٠٠	١
X2-05	الافصاح عن اجمالي عدد الشكاوى حول الاتار البيئية المقدمة من خلال اليات النظم الرسمية خلال الفترة المشمولة بالتقرير.	٣,٨٠	١,٢٤	موافق تماماً	٩,٧	٠,٠٠٠	٥

اظهرت النتائج ان درجة موافقه عينة البحث " موافق تماماً" بخصوص " العوامل البيئية لجزء اساسي من محاسبة الاستدامة " مما يدل على اهمية تلك العوامل .

جدول (٣) : الاحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للعوامل الاجتماعية كجزء اساسي من محاسبته
الاستدامة

ترتيب	مستوى المعنوية	قيمة T	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠,٠٠٠	٣٥,٨	موافق	٠,٥٤	٤,٢٨	العوامل الاجتماعية كجزء اساسي من محاسبته التنمية المستدامة	X3
٢	٠,٠٠٠	٣٧,٨	موافق تماماً	٠,٨٧	٤,٣٨	يقصد بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مجموعه الانشطة التي ترتبط بقياس وتحليل الاداء الاجتماعي للمنشآت وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة في اتخاذ القرارات وتقييم الاداء الاجتماعي لتلك المنشآت.	X3-01
٥	٠,٠٠٠	١٠,٠	موافق	١,٢٩	٣,٨٦	تعتبر المنشأة ان المسؤولية الاجتماعية عبارة عن جهود منظمة تأخذ شكل منظم ذو خطط واهداف محددة	X3-02
٤	٠,٠٠٠	١١,٦	موافق	١,٢١	٣,٩٣	تمتلك المنشأة نظاماً محاسبياً يشتمل على المقدرات التي تساعد في حصر ومعالجة المسئوليات الاجتماعية التي تقي بها المنشأة والمسئوليات الأخرى التي تتقاسم عن الالتزام بها.	X3-03
١	٠,٠٠٠	٤١,١	موافق	٠,٦٠	٤,٦٣	الافصاح عن العمليات والاجراءات المتخذة للحد والقضاء على عمال الاطفال والمخاطر المحيطة بها.	X3-04
٣	٠,٠٠٠	١١,٤	موافق	١,٢٥	٣,٩٤	تسعى المنشأة وبصفه مستمرة الى الافصاح عن معلومات الاعباء الاجتماعية والتي تؤدي في معظم الاحوال الى تخفيض الإيرادات وبالتالي التدفقات النقدية المستقبلية.	X3-05

اظهرت النتائج ان درجة موافقه عينة البحث " موافق " بخصوص " العوامل الاجتماعية لجزء

اساسي من محاسبة الاستدامة " مما يدل على اهمية تلك العوامل

جدول (٤) : الاحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للآثار الايجابية للمحاسبة المستدامة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	الترتيب
X4	الآثار الايجابية الخاصة بالمحاسبة المستدامة	٣,٥١	٠,٧٩	موافق	٩,٧٣	٠,٠٠٠	٧
X4-01	يحقق الافصاح عن تقرير الاستدامة مزايا اقتصادية وبيئية واجتماعية	٤,٠٤	١,٤٥	محايد	١,٢٤	٠,٢١٨	٤
X4-02	يفي تقرير الاستدامة باحتياجات كافة اصحاب المصالح من المعلومات المالية وغير المالية.	٣,٠٦	١,٤٦	محايد	٠,٠٩	٠,٥٥٥	٥
X4-03	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة في تحسين القيمة السوقية لاسهم المنشأة	٢,٩٤	١,٣٩	موافق	٠,٦٧	٠,٥٠٥	٦
X4-04	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة في تسهيل الحصول على التمويل.	٤,٠٨	١,٢٤	موافق	١٣,٢٢	٠,٠٠٠	٢
X4-05	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة في تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية.	٤,٠٥	١,٢٧	موافق	١٢,٤٢	٠,٠٠٠	٣
X4-06	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة تحسين ربحية المنشأة	٤,٦٦	٠,٤٩	محايد	٥١,٧	٠,٠٠٠	١

اظهرت النتائج ان درجة موافقه عينة البحث " موافق " بخصوص " الاثار الايجابية للمحاسبة المستدامة " مما يدل على اهمية تلك العوامل ،أظهرت النتائج ان درجة موافقه عينة البحث " موافق " بخصوص " النموذج المقترح لمحاسبة الاستدامة " مما يدل على اهمية تلك العوامل .

ثالثاً : اختبار فروض الدراسة

أ- اختبار الفرض الاول : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن عناصر الاستدامة فى القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر .

وينشئ الفرض الاول الى ثلاث فروض فرعيين :

اختبار الفرض الفرعي الاول: توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن العناصر الاقتصادية فى القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية فى تقييم المشروعات الكبرى فى مصر .

لاختبار هذا الفرض تم اجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية للشركات كمتغير مستقل X_1 وتحسين دور المعلومات المحاسبية كمتغير تابع Y وجاءت النتائج كما يلي:

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية	المعاملات	قيمة المعامل	قيمة T	مستوى المعنوية
٠,٧٣٤	٠,٥٣٦	٢٦٤,١	٠,٠٠٠	معامل الانحدار β	١,١٩٤	١٦,٣	٠,٠٠٠
				ثابت الانحدار α	-١,٤٢٤	-٤,٤٣٩	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبه ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠,٧٣٤ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١ ، اى ان الافصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية للشركات يؤثر ايجابياً على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر

اختبار جودة توفيق النموذج (F test)

من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (٢٦٤,١) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنويتها عند مساوى معنوية (٠,٠١) ، اى وجود تأثير ذى دلالة معنوية للافصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر .

اختبار معنوية المتغير المستقل (T test)

يتضح من اختبار T ان قيمة T للمتغير المستقل بلغت ٢٣,٠٣ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١ كما يتضح من قيمة β (١,١٩٤) والتي تشير الى قوة او درجة التأثير ، اى ان تحسن الافصاح عن العناصر الاقتصادية بنسبة ١% يتبعها تحسين دور المعلومات المحاسبية بنسبة (١,١٩٤) %.

القوة التفسيرية للنموذج R^2

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج ٥٣,٩% وذلك من خلال قيمة R^2 ، اى ان نسبة ٥٣,٩% من التغيرات التى تحدث في تحسين دور المعلومات المحاسبية يشرحها الافصاح عن العناصر الاقتصادية، نخلص من ذلك قبول الفرض الفرعي الاول ،يوضح قوة العلاقة بين الافصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم وتحسين دور المعلومات المحاسبية.

اختبار الفرض الفرعي الثاني : توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر. لاختبار هذا الفرض تم اجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية للشركات كمتغير مستقل X_2 وتحسين دور المعلومات المحاسبية كمتغير تابع Y وجاءت النتائج كما يلي :

مستوى المعنوية	T	قيمة المعامل	المعاملات	مستوى المعنوية	F	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R
٠,٥٨٩	٠,٥١٤	٠,٠٩٤	ثابت الانحدار α				
٠,٠٠٠	٢١,٠٣	٠,٩٠٥	معامل الانحدار β	٠,٠٠٠	٤٤٢,٣	٠,٦٦٢	٠,٨١٤

معنوى عند مستوى معنوية ٠,٠١

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبه ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠,٨١٤ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١ ، اى ان الإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية للشركات يؤثر ايجابياً على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر

-اختبار جودة توفيق النموذج (F test)

من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (٥٤٢,٣) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنويتها عند مساوى معنوية (٠,٠١) ، اى وجود تأثير ذى دلالة معنوية للإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر.

-اختبار معنوية المتغير المستقل (T test)

يتضح من اختبار T ان قيمة T للمتغير المستقل بلغت ٢١,٠٣ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١ كما يتضح من قيمة β (٠,٩٠٥) والتي تشير الى قوة او درجة التأثير ، اى ان تحسن الإفصاح عن العناصر البيئية بنسبة ١% يتبعها تحسين دور المعلومات المحاسبية بنسبة (٠,٩٠٥)%.

-القوة التفسيرية للنموذج R^2

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج ٦٦,٢% وذلك من خلال قيمة R^2 ، اى ان نسبة ٥٣,٩% من التغيرات التى تحدث في تحسين دور المعلومات المحاسبية يشرحها الإفصاح عن العناصر البيئية، نخلص من

ذلك قبول الفرض الفرعي الثاني، يوضح قوة علاقه بين الإفصاح عن العناصر البيئية في القوائم وتحسين دور المعلومات المحاسبية.

اختبار الفرض الفرعي الثالث : توجد علاقة ارتباط جوهريه بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر، لاختبار هذا الفرض تم اجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية للشركات كمتغير مستقل $3X$ وتحسين دور المعلومات المحاسبية كمتغير تابع Y وجاءت النتائج كما يلي : عند مستوى معنوية $0,01$

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية	المعاملات	قيمة المعامل	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
0,797	0,635	392,8	0,000	ثابت الانحدار α	0,361-	1,743-	0,083
				معامل الانحدار β	0,994	19,8	0,000

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقه موجبه ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط $0,797$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يعنى معنوية العلاقه عند مستوى معنوية $0,01$ ، اى ان الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية للشركات يؤثر ايجابياً على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر

اختبار جودة توفيق النموذج (F test)

من النموذج يتضح معنوية العلاقه حيث بلغت قيمة F ($392,8$) بمستوى معنوية ($0,000$) مما يعنى معنويتها عند مساوى معنوية ($0,01$) ، اى وجود تأثير ذى دلالة معنوية للإفصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر .

اختبار معنوية المتغير المستقل (T test)

يتضح من اختبار T ان قيمة T للمتغير المستقل بلغت $19,8$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية $0,01$ كما يتضح من قيمة β ($0,994$) والتي تشير الى قوة او درجة التأثير ، اى ان تحسن الإفصاح عن العناصر الاجتماعية بنسبة 1% يتبعها تحسين دور المعلومات المحاسبية بنسبة ($0,994\%$).

القوة التفسيرية للنموذج R^2

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج ٦٣,٥% وذلك من خلال قيمة R^2 ، اى ان نسبة ٦٣,٥% من التغيرات التى تحدث في تحسين دور المعلومات المحاسبية يشرحها الافصاح عن العناصر الاجتماعية ، نخلص من ذلك قبول الفرض الفرعي الثالث والذي يوضح قوة علاقه بين الافصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم وتحسين دور المعلومات المحاسبية.

اختبار الفرض الثاني : توجد فروق جوهرية بين الشركات التى تطبق محاسبة التنمية المستدامة والشركات التى لا تطبق محاسبة التنمية المستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى فى مصر، للمقارنة بين مجموعة التى تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التى لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية للقوائم المالية ، تم اجراء اختبار لا معلمى، وذلك لان البيانات مقاسة بمقياس ليكرت الترتيبي ، كما انه يعتبر الاختبار المناسب في حالة المقارنة بين مجموعتين مستقلتين ،وبتطبيق هذا الاختبار على المجموعة الرابعة جاءت النتائج كما يلي:

جدول (٩):اختبار مان ويتنى للمقارنة بين الشركات التى تطبق محاسبة الاستدامة والتي لا تطبق

محاسبة الاستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية للقوائم المالية

رمز المتغير	المتغير	التطبيق	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية
Y ₀₁	يحقق الافصاح عن تقرير الاستدامة مزايا اقتصادية وبيئية واجتماعية	يحقق	١٤٠,٨٣	٩,٠٧٧-	٠,٠٠٠
		لا يحقق	٥٥,٠٨		
Y ₀₂	يفي تقرير الاستدامة باحتياجات كافة اصحاب المصالح من المعلومات المالية وغير المالية.	يحقق	٧٢,٩٧	٦,٦٥١-	٠,٠٠٠
		لا يحقق	١٣٢,٩٠		
Y ₀₃	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة في تحسين القيمة السوقية لاسهم المنشأة	يحقق	١٣٠,٢٩	٥,٧٤٠-	٠,٠٠٠
		لا يحقق	٧٨,٨٦		
Y ₀₄	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة في تسهيل الحصول على التمويل.	يحقق	١٣٦,٣٥	٧,٨٨١-	٠,٠٠٠
		لا يحقق	٦٥,١٨		
Y ₀₅	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة في تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية.	يحقق	١٣٢,٢٢	٦,٤٢٣-	٠,٠٠٠
		لا يحقق	٧٤,٤٩		
Y ₀₆	يساهم الافصاح عن تقرير الاستدامة تحسين ربحية المنشأة	يحقق	١٢٩,٣٩	٥,٤٤٧-	٠,٠٠٠
		لا يحقق	٨٠,٨٩		

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والتي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية للقوائم المالية ، حيث كان مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥ مما يدل على معنوية تلك الفروق ، وذلك في كافة العبارات من ١-٦ ، كما كانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة ، حيث كان متوسط الرتب اعلى من الشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة **نخلص من ذلك قبول الفرض الثاني** ، اى توجد فروق جوهرية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، حيث انه بتطبيق اختبار مان ويتى وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة.

نتائج الدراسة التطبيقية :

- ١- وجود علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية للشركات وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر
- ٢- اظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الافصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية للشركات وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١ اى ان الافصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية يؤثر ايجابيا على تحسين دور المعلومات المحاسبية .
- ٣- اظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الافصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية للشركات وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١ اى ان الافصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية يؤثر ايجابيا على تحسين دور المعلومات المحاسبية .
- ٤- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية حيث كان مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥ مما يدل على معنوية تلك الفروق ، كما كانت الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة.

نتائج البحث :

في ضوء ما تقدم توصل الباحث الى النتائج التالية :

أولاً : النتائج النظرية

١- ان التنمية المستدامة تعتبر من المفاهيم التي نالت كثيراً من الاهتمام سواء من الناحية الاقتصادية او من الناحية البيئية او الاجتماعية ، والتي تقوم بإدماج الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من اجل تعظيم رفاهية الانسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال المقبلة علي تلبية احتياجاتها.

٢- ان ابعاد التنمية هي ثلاثة ابعاد رئيسية هي : البيئية والاقتصاد والمجتمع ، وان فاعلية التنمية المستدامة تعتمد علي تضافر الجهود في ثلاثة مجالات هي : المجالات الاجتماعية والمجالات الاقتصادية والمجالات البيئية ، وان كل مجال من هذه المجالات الثلاثة يشمل عدداً من الانشطة التي تتداخل مع بعضها بما يحقق التنمية المستدامة في الشركات.

٤- ان المعلومات غير المالية المتعلقة بالاستدامة تعتبر ذو اهمية عالية .

٣- لا بد وان يتم الافصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل تقارير الاستدامة والتي تقدم معلومات كمية ووصفية ، مالية وغير مالية ، وتوصيل تلك المعلومات لاصحاب المصالح والاطراف المهمة ، ومن اهم مزايا الافصاح عن تقرير التنمية المستدامة هو خلق قيمة مالية للشركة وتدعيم سمعة الشركة ويعمل على جذب المستثمرين الى الشركة.

٤- يؤثر حجم الشركة تأثيراً ايجابياً علي الإفصاح عن الإستدامة وعلي الإفصاح عن معلومات كل بعد من أبعاد الثلاثة المتمثلة في (المؤشرات الاجتماعية ، المؤشرات الاقتصادية ، و المؤشرات البيئية) .

٥- يؤدي عدم وجود معايير محاسبة الاستدامة الى صعوبات في القياس والافصاح لمعظم الاعباء والمنافع البيئية والاجتماعية.

٦- ان الافصاح عن الاستدامة في اغلب دول العالم لايزال افساحاً اختيارياً تقوم به الشركات استجابة للضغوط الداخلية والخارجية من اصحاب المصالحورغبة في تحقيق العديد من المزايا والمنافع.

ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية

١- وجود علاقة ارتباط جوهرية بين الافصاح عن العناصر الاقتصادية في القوائم المالية للشركات وتحسين دورالمعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر

٢- اظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الافصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية للشركات وتحسين دورالمعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في

مصر بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنوية علاقه عند مستوى معنوية ٠,٠١ اى ان الافصاح عن العناصر البيئية في القوائم المالية يؤثر ايجابيا على تحسين دور المعلومات المحاسبية .

٣- اظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقه موجبة ذات دلالة معنوية بين الافصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية للشركات وتحسين دورالمعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنوية علاقه عند مستوى معنوية ٠,٠١ اى ان الافصاح عن العناصر الاجتماعية في القوائم المالية يؤثر ايجابيا على تحسين دور المعلومات المحاسبية .

٤- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التى تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التى لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين دور المعلومات المحاسبية حيث كان مستوى المعنوية اقل من ٠,٠٥ مما يدل على معنويه تلك الفروق ، كما كانت الفروق والاختلافات لصالح الشركات التى تطبق محاسبة الاستدامة.

٥- توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الاطار المقترح وتحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الكبرى في مصر.

توصيات البحث :

في ضوء الدراسة النظرية والعملية التى قام بها الباحث ، وما توصل اليه من نتائج يمكن تحديد أهم التوصيات علي النحو التالي:

١- ضرورة اهتمام الشركات بتبنى قضايا الاستدامة والافصاح عنها وادراجها فى اهدافها الاستراتيجية ، ووجود تشريعات ملزمة لتبنى قضايا الاستدامة والمساعدة الاجتماعية والبيئة ، وتشجيع الاستثمار المسؤول اجتماعياً والمستدام بيئياً .

٢- اجراء مزيد من الدراسات في مجال علاقه بين اداء الاستدامة والاداء المالي والاقتصادي خاصة فى الاجل الطويل ، مع اخذ متغيرات اخرى فى الاعتبار مثل (السمعة - الميزة التنافسية - ورضا العملاء).

٢- ضرورة توفير المقاييس التى تركز على تكامل ابعاد التنمية المستدامة ، وكذلك وضع حوافز حكومية وضريبية وتشجيعية للشركات التى تتبنى سياسات التنمية المستدامة من حيث التطبيق والقياس والافصاح .

٤- لابد من اعداد معايير محاسبية تخص القياس والافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة ،و كذلك معايير لمراجعة التنمية المستدامة فى القوائم المالية.

٥-لابد من اعطاء الانشطة البيئية الاهمية اللازمة في الشركات بصفه عامة ، والشركات الصناعية بصفه خاصة وذلك لانها تؤثر على تحسين دور المعلومات المحاسبية للقوائم المالية.

٦- اعطاء الانشطة الاجتماعية الالهية اللازمة فى الشركات الصناعية وذلك للتأكد من قدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات الاجتماعية لتأثيرها الواضح على تحسين دور المعلومات المحاسبية للقوائم المالية.

المراجع باللغة العربية:

- ١) ابراهيم، آفاق ذنون واخرون (٢٠١٧)، " محددات الإفصاح الاختيارى عن تقارير الاستدامة " ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، المجلد ٤١ ، العدد ١، ص ٣٦٥-٣٨٥.
- ٢) الشعبانى،منى محمد على (٢٠١٨)،" بعنوان " دورمراجعةالبيئيفيدعماللتنميةالمستدامة: دراسة استكشافية فى منشآت الاعمال فى البيئه المصرية "، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة،جامعة عين شمس ، مجلد٢٢، العدد٣، ص ص ٢٥٤-٣١٦.
- ٣) مشابط ، نعمة حرب ، (٢٠١٦)" أثر درجة الإفصاحعن الإستدامة على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة فى مصر"، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة،جامعة عين شمس ، مجلد٢٠، العدد٢، ص ص ٤٩-١٢٣.
- ٤) -عثمان، محمد احمد عبد العزيز(٢٠١٦) ، "دراسة اختبارية للعلاقة بين تقارير أداء الاستدامة والاداء المالي والاقتصادي للشركات المساهمة المصرية من منظور تأثير تنوع سمات وخصائص اعضاء مجلس الادارة وهيكمل الملكية" ، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، سبتمبر العدد ٣، ص ص ٢٦٩-٣٣٤.
- ٥) شنن، على عباس (٢٠١٧)، " اطار مقترح للقياس والافصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة فى بيئة الأعمال المصرية المعاصرة: دراسة تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبى** ، ، كلية التجارة،جامعة عين شمس ، مجلد٢١، العدد٤، ص ص ٢٥٠-٣١٦.
- ٦) الحسين، سهام مصطفى مصطفى (٢٠١٨) ، " أثرخصائص الشركات على مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة :مع دراسة تطبيقية بالشركات المقيدة فى البورصة المصرية "، **رسالة ماجستير** ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.
- ٧) جميل، هادية النور محمد نور الهدى (٢٠١٨)، " دور القياس والافصاح المحاسبى عن معلومات التنمية المستدامة فى تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال السودانية: دراسة ميدانية " **رساله دكتوراه** ، كلية ، جامعة النيلين.

٨) محمد، مجدى شكرى فوزى (٢٠١٧) ، " دور المحاسبة المستدامة فى تحسين المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية "، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، العدد ٢ ، ص ص ٦٢ - ١٢٤ .

المراجع باللغة الانجليزية

- 1) Abdelfattah, A.,&Zyadat, H.,(2017)" The Impact of Sustainability on the Financial Performance of Jordanian Islamic Banks", [International Journal of Economics and Finance](#).Vol. 9, No. 1,PP.55-63.
- 2) Calabrese, Armando & Costa, Roberta & Levaldi, Nathan &MenichiniTamaram (2016), A Fuzzy Analytic Hierarchy Process Method to Support Materiality Assessment in Sustainability Reporting, **Journal of Cleaner Production**, Vol. 121.p.p248-264.
- 3) Gallego-Alvarez,I., and Qvina-Custodio, I.A.(2016),"Disclosure of Corporate Social responsibility information and explanatory factors", **Information Review** 40(2):1-30.
- 4) Gomez- Bezares, F.,Przychodzen, W.&Przychodzen, J.(2017) ,Bridging the gap: How sustainable development can help companies create shareholder value and improve Financial performance, **Business Ethies**, Vol.1, PP.1-17.
- 5) [Hummel](#),K., &[Ising](#),P., (2016)," Earnings Management - Does Corporate Sustainability Performance Matter?", **Working Paper**, No. 358, PP1-21.
- 6) Reimsbach,D.,Hahn,R., &Gurturk,A.(2017),"Integrated Reporting and Assurance of sustainability information An Expermental Study on professional Investor's information processing", **Journal European Accounting Review**, PP.1-23.
- 7) Thomas Kaspereit, Kerstin Lopattam, January, (2016) , "The value relevance of SAM's corporate sustainability ranking and GRI sustainability reporting in the European stock markets", **Business Ethics: A European Review**. Vol 25, Number1.
- 8) WBCSD(2016), Generating Value from External Assurance of Sustainability Reporting.