

دور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة
(دراسة ميدانية)

إعداد

د/ السيد زكريا إبراهيم

مدرس المحاسبة والمراجعة

بالمعهد العالى للعلوم التجارية بالمحلة

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى توضيح دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة، من خلال توضيح مفاهيم تنمية المستدامة وأبعادها وأهميتها، وأدوات المحاسبة المستخدمة في تحقيق التنمية المستدامة، والمتعلقة في المحاسبة البيئية، والمحاسبة الإجتماعية، والمراجعة الداخلية، موضعاً دور الإفصاح المحاسبي عن إستدامة الشركات. مع إجراء دراسة ميدانية على بعض شركات المساهمة في مجال تداول الحاويات والبضائع بمرسى بورسعيد، حيث قام الباحث بتوزيع (110) إستبانة على مجتمع الدراسة كعينة عشوائية طبقية تناسبية، وكانت عدد الإستبانة الصالحة لإجراء التحليل الإحصائي (90) إستبانة، وتم تحليل بياناتها باستخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة.

وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن مدخل القياس متعدد الأبعاد هو أكثر المداخل إستعمالاً لقياس أبعاد تنمية المستدامة، وكان من أهم التوصيات، ضرورة عقد دورات تدريبية لإعضاء مجالس الإدارة والمدبرين والمحاسبين بشركات المساهمة في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة لمواكبة التطورات الإقتصادية المعاصرة.

الكلمات المفتاحية

تنمية المستدامة - المحاسبة البيئية - المحاسبة الإجتماعية - الإفصاح المحاسبي - المراجعة البيئية الداخلية - محاسبة الإستدامة.

Abstract

This research aims at clarifying the role of accounting in measuring the dimensions of advanced development by clarifying the concepts of sustainable development, its dimensions and importance, and accounting tools used in achieving sustainable development, namely in environmental accounting, social accounting and internal auditing, explaining the role of accounting disclosure for sustainability companies, A field study on some companies involved in the field of container and cargo handling in Port Said, where the researcher distributed (110) questionnaire on the study society as a random sample and a classical proportion, and the number of questionnaires valid for the statistical analysis (90) questionnaire, Analysis of data using some statistical methods appropriate.

The results of the study found that the input of multidimensional measurement is the most common approach to measuring the dimensions of sustainable development, One of the most important recommendations It is necessary to hold training courses for members of the boards of directors, managers and accountants of companies that contribute to the field of accounting for sustainable development to keep abreast of modern economic developments.

Keyword

sustainable development, Environmental Accounting, Social Accounting, Accounting Disclosure, Internal Environmental Audit, Accounting Sustainability.

أولاً مقدمة البحث:

حظي موضوع تحقيق التنمية المستدامة بالشركات بإهتمام بحثي كبير من جانب المحاسبين ففي نهاية القرن السابق ومطلع القرن الحالي، ومع ظهور الأزمة المالية بدول جنوب شرق آسيا عام ١٩٩٧، وإنهيار الشركات الكبرى في الدول المختلفة مثل شركة world com وشركة Enron الأمريكية والتي تعد أكبر شركة اتصالات في العالم، وبعد ظهور الفضائح المالية ببريطانيا، حيث ارتفعت قيمة الخسائر في رأس المال السوقي لتصل الي ٤٦٠ مليون دولار في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات من القرن الماضي، مما ترتب عليه إنعدام ثقة مستخدمي المعلومات المالية في تقارير مراقبي الحسابات (Shirl, 2016 , p. 50).^(١)

حيث تواجه أغلب الشركات مشاكل خاصة بقياس وتحليل التكاليف الاجتماعية والبيئية والافصح عنها في القوائم المالية، فالمحاسبة التقليدية كانت تخفي التكاليف الاجتماعية والبيئية ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة، مما ينتج عنها معلومات غير دقيقة بالقوائم المالية للشركات وبالتالي اتخاذ قرارات اقتصادية خاطئة من جانب مستخدمي هذه القوائم.

من هنا كان لابد للمحاسبة التقليدية أن تأخذ في الحسبان تأثيرات الإستدامة علي مستوى الشركة، من خلال إستخراج وتحليل وإستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيمة النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركة ، والتي يتم علي اساسها اتخاذ القرارات.

فلم يعد أهتمام القائمين علي مهنة المحاسبة مقصوراً علي نطاق مصالح المساهمين والمحافظة عليها فقط ، بل تجاوز ليتمد إلي تحديد وقياس الأثر البيئي والاجتماعي لنشاط المنظمة، وبذلك أضافت المحاسبة لجملة أهدافها بعداً جديداً هو البعد الإقتصادي والبيئي بجانب بعدها الاقتصادي مما ادي ذلك كله الي نشأة فرع جديد من فروع المحاسبة هو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ثانياً مشكلة البحث:

تلعب المحاسبة دوراً جوهرياً في السعي لتحقيق التكامل الإقتصادي للمجتمع ككل وحماية البيئة به، بعد أن كانت مسؤولياتها في السابق تختصر في تحقيق الرخاء الإقتصادي للمساهمين فقط، وبالتالي ظهر العديد من المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالتنمية المستدامة مثل المحاسبة البيئية، ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية كأحد المصطلحات الحديثة المستخدمة في الفكر المحاسبي المعاصر.

وظهر مفهوم محاسبة الاستدامة كنظام معلومات يختص بوظيفة قياس الأداء البيئي والإقتصادي والإقتصادي للشركة، والتقارير عن نتائج هذا القياس بما يكفل تقييم إسهاماتها في تحقيق التنمية المستدامة (بدوي والبلتاجي، ٢٠١٣، ص: ٥٧) (٢)

كما تعتمد المساهمة المساهمة مع توسيع إطار المساهمة العالية لتقابل المتغيرات المستندة،
على رصا العمل والعمل على تطوير رأس المال الطبيعي، مع ضرورة تخصيص التقارير المالية
مجال البيئة والاجتماعية والاقتصادية للإنتاج لعدم إتخاذ قرارات التسمية المساهمة.

التي هو التسمية المساهمة والتي تأخذ البيئة والمجتمع في اعتبارها، إنما يهدف الطريق لتطوير
مجال البيئة والاجتماعية والاقتصادية والاقتصادية والاقتصادية والاقتصادية، مما يدعو أن
يركز المحلل ويتخذ القرار الاقتصادي وعليه إذا سلم بأن هناك إرتباط وثيق بين النشاط
الاقتصادي والاجتماعي والتجاري البيئي فإن هناك حاجة قوية لتطوير المؤشرات المستخدمة لقياس أبعاد
تسمية المساهمة (الملك الدولي ، ١٩٩٩ ، ص: ١١٥). (٣)

وبناءً على ذلك، فإن الوصول إلى مؤشرات معينة لقياس أبعاد التسمية المساهمة التي
تحتوي القوائم المالية على أرقام أو بيانات معينة، ولكن لا تعكس مؤشرات عن
ساحة الشركة في تحقيق التنمية المساهمة لها، وعليه ومن خلال ما تقدم فإن مشكلة البحث تتلخص
في السؤال الآتي :

- ما مدى استخدام المحاسبة بأدواتها في قياس أبعاد التنمية المساهمة بالشركات المساهمة ؟
يسأل من هنا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية :

- ما مدى استخدام المحاسبة البيئية والمراجعة البيئية الداخلية (عن النشاط البيئي) مؤشراً لقياس البعد البيئي
لتسمية المساهمة بالشركات المساهمة ؟

- ما مدى استخدام المحاسبة الاجتماعية (عن نشاط المجتمع المحلي) مؤشراً لقياس البعد الاجتماعي
لتسمية المساهمة بالشركات المساهمة ؟

- ما مدى استخدام المحاسبة المالية (عن نشاط المنتج والمستهلك) مؤشراً لقياس البعد الاقتصادي للتنمية
المساهمة بالشركات المساهمة ؟

- ما مدى تأثير الإفصاح المحاسبي، وفروع المحاسبة الأخرى في قياس وتحقيق التنمية المساهمة
بالشركات المساهمة ؟

- ما مدى عتبات ومشاكل تواجه تطبيق عناصر محاسبه الاستدامة بالشركات المساهمة ؟

ملخص أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:-

- ١- التعرف على دور المحاسبة ومساهمتها في تحقيق التنمية المساهمة في البيئة المصرية.
- ٢- تحليل العتبات والمشاكل التي تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المساهمة بشركات تداول
الخدمات والمضامع.

٣- بيان دور المحاسبة بأدائها المختلفة في عملية قياس أبعاد التنمية المستدامة من خلال محالاتها الأربعة (البيئي، والبشري، الاقتصادي، والاجتماعي).

٤- إجراء دراسة ميدانية للتأكد على دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة، ومدى قبوله في الواقع العملي.

٥- تقديم توصيات ومقترحات تساهم في توفير قاعدة معلومات لأصحاب القرار في الشركة حول نقاط القوة والضعف في تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بها.

رابعاً أهمية البحث:

تمثل أهمية البحث في أهمية من الناحية العلمية والعملية وذلك كما يلي:

أ- الأهمية العلمية :

١- التأسيس العلمي الدقيق لمفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة.

٢- التعرف على ما سبق طرحه في هذا المجال، ورصد أهم المستجدات في موضوع دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة.

٣- تطوير النظرية المحاسبية من خلال تطوير القوائم المالية الحالية، وإعطاء الفرصة للباحثين للعمل على إيجاد أو تطوير قوائم مالية يتم من خلالها الإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية.

٤- أن الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية بمنشآت الأعمال سيؤدي الي زيادة قبول المجتمع لهذه المنشآت وتحسين أرباحها على المدى الطويل.

ب- الأهمية العملية :

١- زيادة الوعي البيئي والاجتماعي لشركات المساهمة من خلال التعرف على أهمية الأنشطة البيئية والاجتماعية وربطها بالتنمية المستدامة.

٢- مساعدة شركات المساهمة في تفعيل البعد البيئي والاجتماعي بما يساعد في تحقيق أهدافها وأهداف المجتمع في التنمية المستدامة.

٣- التعرف على دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة والإفصاح عنها لمساعدة مستخدمي المعلومات من اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومدى تحقيق أبعاد التنمية المستدامة بها.

٤- تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة في شركات تداول الحبوب والبقايع.

خامساً مفاهيم البحث:

تناول البحث مفاهيم عديدة يمكن عرضها على النحو التالي:

- أ- التنمية المستدامة: عرفت اللجنة العالمية للتنمية والبيئة بأنها "التنمية التي تأخذ بعين الاعتبار حاجات المجتمع الراهنة بدون المساس بحقوق الأجيال القادمة في الوفاء باحتياجاتهم".
- ب- المحاسبة البيئية: هي أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية وتتخذ القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة.
- ج- المحاسبة الاجتماعية: هي مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للطوائف المختلفة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات. (لطفى، ٢٠٠٦، ص ٢٥) (٤)
- د- الإفصاح المحاسبى الإختياري: هو ممارسة عمليات القياس والإفصاح وتحقيق المساهمة لأصحاب المصالح الداخلية والخارجية بخصوص أداء الشركة تجاه هدف الإستدامة. (مصطفى، ٢٠١٠، ص ١٠) (٥)
- هـ- المراجعة البيئية الداخلية: هي التي تقوم بفحص نظام الإدارة البيئية للتأكد مما إذا كان استخدامه يتم كما هو مخطط، وما إذا كان يتم تطبيقه فعلاً.
- و- محاسبة الإستدامة: هي نظام للمعلومات يختص بوظيفتى قياس الأداء البيئى والاجتماعى والإقتصادى للشركة، والتقرير عن نتائج هذا القياس بما يكفل تقييم إسهاماتها فى تحقيق التنمية المستدامة. (بدوى والبلتاجى، ٢٠١٣، ص ٢٨) (٦)

سادساً فروض البحث:

- على ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، يركز البحث على الفروض العدمية الآتية:
- ١- لم تحظى المحاسبة عن التنمية المستدامة بالإهتمام الكافى من جانب أصحاب المصالح وتتخذ القرارات بالشركات المساهمة.
 - ٢- لا توجد عقبات ومشاكل تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة.
 - ٣- لا يوجد دور للمحاسبة لقياس أبعاد التنمية المستدامة بالتقارير والقوائم المالية لشركات المساهمة.
- وسوف يقوم الباحث بإختبار صحة هذه الفروض من خلال الدراسة الميدانية بتصميم قائمة إستقصاء كوسيلة أساسية للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، ومعالجة هذه البيانات وتحليلها بإستخدام إختبار (كا^٢) لحساب دلالة الفروض بين التكرارات والنسب المئوية.

سابعاً منهج البحث:

إعتمد الباحث فى إعداد هذا البحث على المنهج الإستقرائى من خلال الإطلاع على ما ورد فى الأدب المحاسبى من كتب ودوريات تتناول المحاسبة عن التنمية المستدامة ومعوقات ومشاكل ذلك، ثم إستخدم المنهج الإستنباطى من خلال إجراء دراسة ميدانية على بعض شركات المساهمة فى مجال

تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد مستخدماً فيها بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل نتائج تلك الدراسة، ومعرفة مدى قابلية تطبيقها فى الواقع العملى.

ثامناً حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فى الآتى:

- حدود زمنية: تم إجراء هذه الدراسة على البيانات المالية وغير المالية لبعض شركات تداول الحاويات والبضائع بميناء شرق بورسعيد لعام ٢٠١٧ - ٢٠١٨، والبالغ عددها (٨٣) شركة.
- حدود مكانية: سوف تتم الدراسة على بعض شركات المساهمة فى مجال تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد.
- حدود بشرية: تشمل عينات البحث المستثمرين، والمحللين الماليين، ومسئولى منح الإئتمان كفئة أولى تمثل (أصحاب المصالح)، والمديرين الماليين ورؤساء الأقسام والمحاسبين كفئة ثانية تمثل الإدارة والمحاسبين بها)..
- حدود علمية: معرفة دور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة.

تاسعاً الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات الدولية والمحلية التى تناولت موضوع البحث مرتبة تاريخياً على النحو التالى:

١- دراسة (Venezia, 2015) (٧)

تناولت الدراسة إستدامة الشركات من خلال ثلاث مستويات، المستوى الأول يشمل معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية، ويمكن قياس تأثيرها فى مجال الإستدامة بمقياس نقدى، وينتضمن المستوى الثانى معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية، والمستوى الثالث معلومات وصفية تعبر عن تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية فى مجال التنمية المستدامة والتى لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

وقد إنتهت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- يمكن إستخدام بطاقة الأداء المتوازن لتحديد وتقييم أداء الشركة متعددة الأبعاد.

ب- ضرورة إستخدام نماذج علمية لقياس وتحليل البيانات البيئية لتقرير مستويات الإنبعاث وإستهلاك الموارد، وبذلك تعتمد محاسبة الإستدامة على طرق متنوعة للحصول على بيانات متعددة.

٢- دراسة (أبوزر، العتوم، ٢٠١٦) (٨)

تهدف الدراسة إلى تطوير أطر تحليلية أعمق للمراجعة المحاسبية، وذلك بتحليل مؤشرات الإستدامة وتطويرها وبما يخدم فلسفة الإستدامة المالية للشركات، تمثلت فى ملائمة رأس المال،

وجودة الأصول، وإنتاجية العاملين، والأرباح والإيرادات، والكفاءة التنافسية، والسيولة، وأخيراً الإفصاح لمخاطر السوق.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- تمثلت ركائز الإستدامة فى التمويل والتخطيط المالى والإستراتيجى، وتوزيع مصادر الدخل، والحاكمية والإدارة السليمة والتمويل (توليد الدخل الذاتى) الأداء الإقتصادى والإجتماعى والبيئى.

ب- ضرورة العمل على زيادة الوعى حول الإستدامة المالية والمحاسبية خاصة للجهات التشريعية والمهنية.

ج- ضرورة التركيز أكثر على التنبؤ بالمخاطر بهدف تفاديها قبل وقوعها.

د- بناء أنظمة إنذار مبكر للشركات وأنظمة حماية وحاكمية الشركات للتنبؤ بالمشكلات المالية والفنية.

٤- دراسة (اللؤلؤ، ٢٠١٦) (٩)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية فى اشركات الصناعية، والدور الذى تلعبه فى الحد من المشكلات البيئية وتحقيق التنمية المستدامة بهذه الشركات.

وقد إنتهت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- إلى عدم توافر الوعى البيئى لدى الإدارة العليا فى الشركات الصناعية بالشكل الكافى لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، وأن مستوى إلزام الإدارة العليا تجاه البيئة فى الشركات الصناعية لا يعتبر كافياً لتطبيق الإستدامة بها.

ب- ضرورة زيادة الوعى البيئى والعمل على نشره بيد العاملين بالشركات الصناعية وإصدار لوائح والتشريعات المتعلقة بالمحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.

٤- دراسة (Edwin,2016) (١٠)

تناولت الدراسة أثر الإفصاح الإختيارى كأحد الوسائل اهامة لإدارة أصحاب المصالح كوسيلة لتحقيق إستدامة الشركات، مع ضرورة أن يتوافر لمديرى الشركات الدوافع للإفصاح عن المعلومات حول برامجهم المختلفة وأداء الشركة، وإن الإفصاح الإجتماعى والبيئى للشركة يمكن النظر إليه باعتبار جزء من الحوار بين الشركة وأصحاب المصالح فيها.

وقد توصلت الدراسة لبعض النتائج والتوصيات التالية:

أ- الإفصاح الإختيارى عن الإستدامة يوفر المعلومات عن الأداء المستدام للشركة.

ب- كما أن الإفصاح يكون إستجابة لضغوط مشتركة من فئات متعددة مثل الدولة، والعاملون، وجماعات حماية البيئة، والملاء، والدائنون، والجمهور بصفة عامة.

ج- ضرورة الإفصاح عن الإستدامة لتدعيم سمعة الشركة، وتحقيق التحسينات المستمرة وخلق اسم مالية للشركة، وتوصيل أهداف الشركة ورؤيتها بصورة واضحة لأصحاب المصالح.

٥- دراسة (عابدين، رشوان، ٢٠١٧) (١١)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تحسين جودة المعلومات المحاسبية من أجل تحقيق التنمية المستدامة في الشركات الصناعية، ودور المحاسبة البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتحليل وقياس الأنشطة البيئية لمساعدة الشركات الصناعية على التحسين المستمر وتحسين الأداء المالي لتحسين جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات المالية.

وقد توصلت الدراسة لبعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- تسعى الشركات الصناعية إلى تطبيق أبعاد التنمية المستدامة للحفاظ على الموارد الطبيعية وتحقيق العدالة الإجتماعية والإقتصادية.

ب- ضرورة قيام الشركات الصناعية بالمزيد من الإفصاح وزيادة كمية ونوعية الأنشطة البيئية الخاصة بها من أجل وضع الحلول المناسبة للمشاكل البيئية.

ج- ضرورة القيام بعقد العديد من الدورات وورش العمل للعاملين بالشركات الصناعية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة.

٦- دراسة (جمعة، ٢٠١٧) (١٢)

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي للمسؤولية الإجتماعية لمنشآت الأعمال، وبيان طبيعة الإفصاح عن الأنشطة الإجتماعية للشركات المساهمة، وشملت الدراسة (١١٨) شركة مسجلة بسوق الأوراق المالية شملت القطاعات المختلفة للأعمال.

وإنتهت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- إن شركات المساهمة تتحمل مسؤولياتها الإجتماعية بمتوسط حسابي كلي (٣,٦٨)، وأنها تقوم بالإفصاح عن أنشطتها الإجتماعية بنسبة (٧٣%)، وأن حجم وعمر وطبيعة عمل الشركة يؤثر على الإفصاح عن مسؤولياتها الإجتماعية.

ب- ضرورة قيام المنظمات المهنية والجهات المهتمة بالمسؤولية الإجتماعية بتنظيم دورات فعالة، والتواصل مع الجامعات والمراكز الأكاديمية لبيان المسؤولية الإجتماعية الملقاة على الشركات.

ج- ضرورة تطوير المعيار الخاص بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، وإلزام الجهات المشرفة على سوق المالية بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

٧- دراسة (المزروعى، ٢٠١٧) (١٣)

بنيت الدراسة دور المحاسبة الإجتماعية فى قياس مجالات التنمية المستدامة، والتي تتحصر فى المجال الإقتصادى والإجتماعى والبيئى والبشرى، وكيفية التناسق التكامل بين المحاسبة الإجتماعية والتنمية المستدامة من خلال بيان تكلفة كل نشاط من الأنشطة الإجتماعية المطبقة داخل الشركة بإعتباره يقيس مجالات التنمية المستدامة.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

- أ- هناك أهمية بالغة لإظهار المحاسبة عن أنشطة المسؤولية الإجتماعية داخل الشركة، من خلال قياسها والإفصاح عنها تلبية للمطالب الإجتماعية.
- ب- ضرورة تطوير القوائم المالية الختامية لى تتلائم مع بنود أنشطة المسؤولية الإجتماعية وحساباتها الرئيسية والتي تساهم أيضاً فى بيان مجالات التنمية المستدامة.
- ج- ضرورة العمل على تنبى نموذج محاسبى للقياس والإفصاح المحاسبى لتكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية.

٨- دراسة (مفلح، القاضى، ٢٠١٧) (١٤)

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى بيان أثر محاسبة المسؤولية الإجتماعية على مقومات الإدارة المتكاملة فى الشركات الصناعية، وتم تصميم إستبانة لجمع البيانات المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية من خلال توزيع (٤٠٠) إستبانة على مجتمع الدراسة كعينة عشوائية طبقية تناسبية، وتم تحليل بيانات الدراسة من خلال الإستعانة ببعض الأساليب الإحصائية المناسبة.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

- أ- وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠,٠٥) لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية على مقومات الإدارة المتكاملة بالشركات.
- ب- ضرورة إقامة الندوات التثقيفية للعاملين فى الإدارة العليا والوسطى وبعض الوظائف الإشرافية والعالية بالشركة.

٩- دراسة (ذكى، ٢٠١٧) (١٥)

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل وإختبار العلاقة بين المسؤولية الإجتماعية للشركات وممارسات الحظ الضريبي، وما إذا كانت الشركات المسؤولة إجتماعياً تعتبر أقل عنوانية من الناحية الضريبية مقارنة بغيرها من الشركات الأقل التزاماً بالمسؤولية الإجتماعية.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- ل مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات مفهوم متديراً للجدل وما زال محل إهتمام ودراسة فى مجال تفكر المحاسبى، وأنه قابل للتغير على مر الزمن إستجابة للتغيرات فى القيم والمعايير المجتمعية والبيئية التى تواجه الشركات.

ب- يجب على جهات الإشراف والرقابة على سوق الأوراق المالية أن تلزم جميع الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية أن تقدم تقرير عن المسؤولية الاجتماعية لها.

ج- ضرورة إهتمام الشركات بوضع رؤية لمسئولياتها الاجتماعية لدعم دورها الاجتماعى فى المجتمع، مما ينعكس على ممارسات التجنب الضريبى.

١٠- دراسة (الحاج، ٢٠١٧) (١٦)

تهدف الدراسة إلى وضع إطار نظرى لمفهوم تقارير التنمية المستدامة، وإظهار أهمية البعد البيئى والبعد الاجتماعى والإقتصادى فى تقويم أداء المنشآت من خلال توجيه إهتمام الباحثين والمهنيين نحو دراسة نور المحاسبين والمراجعين فى تحقيق إستدامة المنشآت وتحسين جودة الإفصاح المحاسبى عن تقرير الإستدامة وأثره على الأداء طويل الأجل للمنشأة.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- أن التنمية المستدامة تعتبر من المفاهيم التى نالت كثيراً من الإهتمام سواء من الناحية الإقتصادية أو السببية أو الاجتماعى من أجل تعظيم رفاهية الإنسان.

ب- أن عدم إظهار تقارير التنمية المستدامة فى القوائم المالية يترتب عليها عدم صدق القوائم المالية.

ج- ضرورة إدخال البعد التكنولوجى كبعد رابع من أبعاد التنمية المستدامة فى المنشآت وذلك بتحول لنور الصناعى إلى تكنولوجيا أنظف.

د- ضرورة عقد دورات تأهيلية منتظمة لتكنولوجيا المعلومات لتحسين أداء العاملين بالمنشآت.

١١- دراسة (المحجوب، أبو شعالة، ٢٠١٧) (١٧)

تهدف الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابية فى تحقيق تنمية المستدامة فى ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين الأداء البيئى للمؤسسات، من خلال تعريف بالمفاهيم الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية، ودراسة واقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية لتقييم الأداء الاجتماعى والبيئى ضمن إطار التنمية المستدامة فى ليبيا من خلال تصميم قائمة إستبيان.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

أ- تتطلب التنمية المستدامة للشركة تبنى مفهوم الأداء الاجتماعى والبيئى فضلاً عن الأداء المالى لتحقيق الكفاية الاجتماعى والبيئية للشركة.

ب- لغت آراء عينة الدراسة على أن الشركة تقوم بقياس الإفصاح عن أدائها وفقاً لأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بشكل متوسط.

ج- ضرورة أن تسعى الشركة لضمان إجراء المراجعة الداخلية على عناصر تقارير التنمية المستدامة والتعامل معها بالطريقة نفسها وبالقدر نفسه من الأهمية التي تتعامل بها مع المعلومات المالية.

١٢- دراسة (سعد، ٢٠١٨) (١٨)

تهدف الدراسة إلى إقتراح نموذج للإفصاح المحاسبي الإختياري عن إستدامة الشركات، من خلال التحليل الجيد والفعال للمحتوى المعلوماتي، مما ينعكس أثره على المحاسبين في كيفية إتخاذ القرارات، وإختبار مدى قبوله من جانب أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بغية دعم الميزة التنافسية للشركة.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات الآتية:

- أ- يساهم النموذج المقترح للإفصاح المحاسبي الإختياري عن إستدامة الشركات على خلق مناخ تنظيمي إيجابي داخل الشركة المساهمة بغية نشر الثقافة المهنية ومعالجة مشكلات الإفصاح.
- ب- ضرورة قيام جهات الإشراف على مهنة المحاسبة محلياً ودولياً، بإصدار معايير وإرشادات تساهم في تنظيم الإفصاح المحاسبي الإختياري عن الإستدامة.
- ج- ضرورة قيام المؤسسات الأكاديمية والجامعات لتحديث مقررات المحاسبة لتشمل مقررات خاصة بالإفصاح المحاسبي الإختياري عن الإستدامة.
- د- ضرورة العمل على زيادة درجة الوعي لدى كافة الأطراف وعلى رأسهم أعضاء مجالس الإدارة والمساهمين بأهمية تطبيق الإفصاح المحاسبي الإختياري مع وضوح الرؤية لديهم بخصوص حقيقة الأوضاع المالية بشركة المساهمة.

باستقراء وتحليل الدراسات السابقة يتضح ما يلي:

- ١- إنقسمت الدراسات السابقة إلى دراسات تتعلق بالمحاسبة البيئية والاجتماعية والتنمية المستدامة، وكيفية تحسين جودة التقارير المالية، وتوافر مقومات تطبيق المحاسبة البيئية والاجتماعية في الشركات لتحقيق التنمية المستدامة، بينما تتميز هذه الدراسة بتوضيح دور المحاسبة بأدواتها المختلفة في قياس أبعاد التنمية المستدامة ببعض شركات المساهمة لتداول الحاويات والبضائع ببورسعيد.
- ٢- هناك زيادة ملحوظة في الدراسات العربية التي تناولت أثر المحاسبة الاجتماعية على الإفصاح شركات المساهمة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، ودون تناول باقي أدوات المحاسبة المالية لقياس أبعاد التنمية المستدامة.

٣- تميزت هذه الدراسة بتناول العقبات والمشاكل التي تواجه الشركات المساهمة في تطبيق المحاسبة المستدامة، والإفصاح المحاسبي الإختياري عند إستدامة الشركات.

٤- إن هذه الدراسة تفتح مجالاً واسعاً من الإهتمام للتنمية المستدامة وكيفية قياس أبعادها المختلفة، وتطبيقها بشركات المساهمة، مع ضرورة تطوير التقارير المالية التي تحتوى على معلومات مالية لتتنوع على معلومات غير مالية تشمل على أبعاد التنمية المستدامة الأربعة.

٥- بعض الدراسات تناولت المحاسبة عن التنمية المستدامة من حيث تعريفها وأهدافها وإطارها بصفة عامة، وأهميتها في قياس أداء المنشأة، ولم تتعرض لدور الإفصاح المحاسبي في دعم التنمية المستدامة بالمنشأة.

عاشراً خطة البحث:

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وحسب فروضه ومنهجيته يمكن تنظيم البحث تبعاً للخطة التالية:

المبحث الأول: الإطار الفكرى للمحاسبة عن التنمية المستدامة.

المبحث الثانى: دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة.

المبحث الثالث: دراسة ميدانية للمحاسبة عن التنمية المستدامة على بعض الشركات المساهمة (شركات تداول الحبوب والبضائع ببيورسعيد).

المبحث الأول

الإطار الفكري للمحاسبة عن التنمية المستدامة

تمهيد:

تعتبر التنمية المستدامة من المفاهيم التي نالت كترافاً من الإهتمام سواء من الناحية البيئية أو الإجتماعية أو الإقتصادية خاصة من الناحية المحاسبية وأصبح للمحاسبة المالية المستدامة دوراً هاماً فى تحقيق تكامل نظم الأعمال المستدامة، وتطوير رأس المال الطبيعي، وتحسين الأداء البيئى والإجتماعى والإقتصادى من خلال إستخراج وتحليل المعلومات البيئية ذات القيم النقدية، لإعداد تقارير الإستدامة التى توضح الأداء البيئى للمنظمة، ومن هنا ظهور مفهوم محاسبة الإستدامة (المحاسبة عن التنمية المستدامة) كنظام معلومات يختص بوظيفة قياس الأداء البيئى والإجتماعى والإقتصادى للشركة والتقرير عن نتائج هذا القياس بما يساهم فى تحقيق التنمية المستدامة.

وإنطلاقاً من أهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة يتناول الباحث فى هذا المبحث العناصر الآتية:

أولاً: التنمية المستدامة (مفهومها - أبعادها - أهميتها).

ثانياً: الإطار المفاهيمى لمحاسبة الإستدامة.

ثالثاً: أثر المحاسبة على دعم التنمية المستدامة.

رابعاً: العقبات والمشاكل التى تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة.

ويتناول الباحث هذه العناصر بشئ من التفصيل على النحو التالى:

ولاً: التنمية المستدامة (مفهومها - أبعادها - أهميتها)

يعتبر أول من أشار إلى مفهوم التنمية المستدامة بشكل رسمى هو التقرير الصادر عن اللجنة العالمية للتنمية والبيئة عام ١٩٨٧، برئاسة (برونتلاند) وزير الهيئة الدنماركى الأسبق وعضوية (٢٢) شخصية من النخب السياسية والإقتصادية الحاكمة فى العالم، لهدف مواصلة النمو الإقتصادى عالمى وتعددت تعارف التنمية المستدامة على النحو التالى:

- مفهوم التنمية المستدامة

عرفها البعض بأنها " إستخدام الموارد الطبيعية المتجددة بطريقة لا تؤدى إلى فنائها أو تدهورها تؤدى إلى نقص جدواها المتجددة بالنسبة للأجيال المقبلة، مع المحافظة على رصيد ثابت بطريقة آمنة أو غير متناقصة من الموارد الطبيعية مثل التربة والمياه الجوفية

(Freed man,2009,P613) (١٩)

وعرفت أيضاً بأنها "العلاقة الوثيقة بين متطلبات التنمية وأوضاع البيئة والتي تتطلب البحث عن أفضل السبل لضمان استمرار عمليات التنمية وتطورها من ناحية وإستمرار فاعلية وحيوية النظم البيئية وكفاءتها من ناحية أخرى". (حمد، ٢٠٠٠، ص ٢٥) (٢٠)

وتم تعريفها على أنها "التنمية التي تنتقل المجتمع إلى عصر الصناعات والنفائات النظيفة التي تستخدم أقل قدر ممكن من الطاقة والموارد، وينتج الحد الأدنى من الغازات الملوثة والهابسة للحرارة والضارة". (عابدين، رشوان، ٢٠١٧، ص ١٥) (٢١)

ويرى الباحث من التعاريف السابقة، أن التنمية المستدامة هي إستغلال الموارد الطبيعية الحالية لإرضاء الحاجات البشرية للأجيال الحالية والمستقبلية معاً بحيث أنها لا تضر بالبيئة، وتكون ملاءمة من الناحية الفنية ومناسبة من الناحية الإقتصادية ومقبولة من الناحية الإجتماعية.

٢- أبعاد التنمية المستدامة

تمثلت أبعاد التنمية المستدامة للمجتمع في أربعة أبعاد على النحو التالي:

أ- البعد الإقتصادي: حيث تسعى التنمية المستدامة إلى تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات الضرورية وفي ظل محدودية الموارد لن يتحقق هذا السعى إلا بتوافر العناصر الآتية: (الجوزى، ٢٠١٢، ص ٧١) (٢٢)

- توفر عناصر الإنتاج الضرورية للعملية الإنتاجية.
- رفع مستوى الكفاءة والفاعلية للأفراد لتنفيذ السياسات والبرامج التنموية.
- زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج.

ب- البعد الإجتماعي: يشمل المكونات والعلاقات الفردية والجماعية وما تقوم به من جهود تعاونية أو ما تسببه من مشاكل أو تطرحه من إحتياجات.

وتتكون عناصر هذا البعد من الآتى: (رومانيو، ٢٠٠٦، ص ٢٢) (٢٣)

- الحكم الرشيد المتمثل في نمط السياسات والقواعد ومدى الشراكة بين القطاع الخاص والعام.
- التمكين: ويقصد به توعية المجتمع بضرورة الإسهام في بناء طاقاته من أجل المستقبل.
- الإندماج والشراكة لإقامة مجتمع موحد في أهدافه ومتضامن في مسؤولياته.

ج- البعد البيئي: ويركز على حسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان، دون إحداث خلل في مكونات البيئة، وذلك لن يتحقق إلا بالإهتمام بالعناصر الآتية: (حسن، ٢٠٠٧، ص ٢٧-٣٠) (٢٤)

- التنوع البيولوجي المتمثل في البشر، النباتات والغابات، الحيوانات والطيور والأسماك.
- الثروات والموارد المكتشفة والمخزونة من الطاقة المتجددة والناضبة.
- التلوث البيئي الذي يخل بصحة الكائنات الحية.

٤- بعد التكنولوجى (التقنى): يشجع هذا البعد استخدام التكنولوجيا النظيفة التى لها نفايات بسيطة واستخدام تكنولوجيا صديقة للبيئة، ومصادر طاقة نظيفة، أى ينتقل المجتمع إلى عصر الصناعات والمنتجات النظيفة التى تستخدم أقل قدر من الطاقة والموارد.

ويرى الباحث أن هذه الأبعاد الأربعة تداخل فيما بينها لتكوين التنمية المستدامة، وأن أى برنامج ناجح للتنمية المستدامة لابد أن يحقق التوافق بين هذه الأبعاد من خلال تحقيق النمو الإقتصادى وتلبية متطلبات أفراد المجتمع، وضمان سلامة البيئة مع المحافظة فى الوقت نفسه على حقوق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية والتمتع ببيئة نظيفة.

٣- أهمية التنمية المستدامة

تتبع أهمية التنمية المستدامة من كونها تنطلق من مبدأ أن البشر مركز إهتمامها حيث تستجيب لإحتياجات الجيل الحالى دون المساس بإحتياجات الأجيال القادمة، ويمكن تلخيص أهمية التنمية المستدامة من خلال العناصر الآتية: (الجوزى، ٢٠١٢، ص ٧٤) (٢٥)

أ- أنها تسهم فى تحديد الخيارات ووضع الإستراتيجيات، ورسم السياسات التنموية برؤية مستقبلية أكثر توازناً وعدلاً.

ب- تساعد فى تحليل الأوضاع الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والإدارية برؤية شاملة.

ج- تشجع على توحيد الجهود بين القطاعات الحكومية والخاصة حول الأهداف والبرامج التى تساهم فى تلبية حاجات جميع فئات المجتمع الحالية والمستقبلية.

د- توفر فرص المشاركة فى تبادل الخبرات والمهارات، وتفعيل التدريب والتعليم والتوعية لتحفيز الإبداع.

ويضيف الباحث لذلك أن التنمية المستدامة تدعو إلى عدم إستنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ على المحيط الحيوى للبيئة، وتراعى إحتياجات البشر لتحسين نوعية حياتهم مع حفظ حق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية الموجودة.

ثانياً: الإطار المفاهيمى لمحاسبة الإستدامة

حيث أن محاسبة الإستدامة تتناغم مع نظرية المنشأة، التى تقوم على اساس أن المشروع الإقتصادى هو تنظيم إجتماعى له دور إنسانى عليه أن يقوم به، ومسئوليات إجتماعية ينبغى أن يتحملها تجاه جميع فئات المجتمع من مساهمين وموظفين ودائنين وعملاء وجهات حكومية ونقابية مختلفة، وأن ما يتخذ من قرارات يؤثر على هذه الأطراف جميعاً.

وتستمد محاسبة الإستدامة إطارها المفاهيمى بوجه عام من ثلاثة نظريات أساسية هى كما يلى: (العروموى، ٢٠١٣، ص ١٣-١٤) (٢٦)

١- نظرية المشروعية: وبموجب هذه النظرية تسعى الشركة إلى أن تبدو في نظر المجتمع بأنها حريصة على أن تكون أنشطتها التشغيلية مشروعة، وفق ما يعرف بالعقد الإجتماعي الذي يربط بينها وبين المجتمع من حولها، وعليه تكون إستراتيجية الشركة مرهونة بقدرتها على الوفاء بالإلتزامات المتوقعة منها تجاه المجتمع.

٢- نظرية أصحاب المصالح: تركز على علاقة الشركة بكل فئة من أصحاب المصالح على حدة، وأخذ مصلحة كل منها في الإعتبار، بمعنى أن يتم مراعاة تعدد مصالح تلك الفئات، على الرغم من تضاربها وتعارضها، نظراً لتعدد جهات النظر فيما بينها نحو نشاط المنظمة.

٣- نظرية المؤسسة: ترجع نظرية المؤسسة في جذورها الفكرية إلى نظرية المنظمة التي تهتم بدراسة الهيكل التنظيمي ونمط التصميم التنظيمي الذي يناسب المنظمات المختلفة، بصفة أن الشركة هي كيان إجتماعي له حدود واضحة المعالم ويتميز برابطة الإستمرارية في العلاقة بين التنظيم والعاملين في هذا التنظيم الذي يسعى بشكل دائم لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف المحددة وفق رؤيا المنظمة ورسالتها في المجتمع.

ويرى الباحث أن الإستدامة تلزم الشركات بالعمل لما فيه مصلحة جميع الأطراف التي تتعامل معها أو من خلالها بما في ذلك المستثمرون، العملاء، الموظفون، الشركاء، إلتزاماً مستمراً يأخذ في إعتباره إحتياجات الأجيال المقبلة، والتي تعنى قدرة الشركة وبيئتها - إقتصادياً وإجتماعياً وبيئياً - على الإستمرار على المدى الطويل الأجل لما فيه مصلحة البشرية وليس فئة منها.

ثالثاً: أثر المحاسبة على دعم التنمية المستدامة

من أجل أن تصبح الشركات متكاملة في أداؤها، فعليها أن تأخذ بعين الإعتبار القضايا الحالية والمتعلقة بالبيئة والمواضيع الإجتماعية، وبالتالي يصعب على مجلس إدارة الشركات السيطرة على الإستدامة بمفردهم، ولذلك يقوم المحاسبون بأداء دور رئيسي في دعم الإدارة للشركات في جهودهم من أجل مقابلة طلب الإستدامة. (أبوزر، ٢٠١٢، ص ٢٠) (٢٧)

حيث تطور عمل المحاسبين بشأن القضايا المتعلقة بالتنمية المستدامة، ومر بمراحل مختلفة من التطور وأخذ عدة أشكال منها:

١- المحاسبة الإدارية البيئية: والتي إستخدمت لتحديد التكاليف والإيرادات من خلال تحديد العوامل المتعلقة بالبيئة والتي تسبب التكاليف والإيرادات.

٢- تكاليف الإستدامة: والتي تستخدم لوضع أسعار موضوعية للأمور الخارجية الناجمة عن تأثير عمليات ومخرجات المنظمة. (العروطي، ٢٠١٣، ص ١٦) (٢٨)

٢- المحاسبة الإجتماعية: والتي تستخدم لتوفير المعلومات المحاسبية الخاصة بالنشاط الإجتماعى للوحدة الإقتصادية، بحيث تتضمن مجموعة من الإجراءات والأنشطة ذات العلاقة بجوانب المسؤولية الإجتماعية للوحدة وفرض رقابة عليها. (مفلح، القاضى، ٢٠١٧، ص٢٦٩) (٢٩)

٤- لمراجعة البيئة الداخلية: وهى تهدف إلى مساعدة موظفى الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، وذلك من خلال تقديم التحليلات، والتوصيات والمشورة والمعلومات الخاصة بالأنشطة التى تتم مراجعتها. (أوزر، ٢٠١٢، ص٤) (٣٠)

٥- الإفصاح المحاسبى عن إستدامة الشركات: ويعتبر إمتداداً معاصراً للإتجاهات الحديثة فى علم المحاسبة، من خلال الإفصاح عن الأداء البيئى، والإجتماعى، والإقتصادى لتحقيق ميزة تنافسية لشركات، وترشيد قرارات أصحاب المصالح الداخلية والخارجية، وكذلك تعظيم قيمة الشركة.

ويرى الباحث أن المحاسبة عن التنمية المستدامة لها مزايا متعددة تتمثل فى الآتى:

- مراقبة التقدم بالشركة فى دعم العملاء وتحقيق تطلعاتهم وطموحاتهم.
- تحسين الأداء الإقتصادى والإجتماعى والبيئى للشركة.
- ترسيخ مبادئ حوكمة الشركات من أجل تحقيق التنمية المستدامة.
- توفير بنية تحتية متطورة وفعالة لبناء إقتصاد حيوى يوفر نمواً طويلاً الأمد.
- إشراك أصحاب المصالح فى عملية تبادل المعلومات داخل الشركة.
- يساعد الإفصاح المحاسبى الإختيارى فى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، فيما يتعلق بطبيعة النشاط والمخاطر التى تواجهها الشركة فى ممارسة نشاطها.

رابعاً: العقبات والمشاكل التى تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن تطبيق عناصر المحاسبة عن التنمية المستدامة فى الشركات المساهمة يواجه بعدد من العقبات والمشاكل تتمثل فى الآتى:

١- صعوبة إبراز أصحاب المصالح للمعلومات الواردة بالتقارير والقوائم المالية: ففى الدول النامية غالباً ما يكون أصحاب المصالح ليس لديهم الخبرة الكافية فى الجوانب المالية، وبالتالي لا يستطيعون إستيعاب المعلومات التفصيلية التى تتضمنها التقارير والقوائم المالية عن الأداء البيئى والإجتماعى، وبالتالي تكون تلك المعلومات عائق أمام تحقيق الأهداف وتصبح تكلفتها تكلفة ضائعة بالنسبة للشركة، عكس ما يحدث فى الدول المتقدمة حيث يستطيع المستخدمون تحقيق إستفادة إيجابية من استخدام المعلومات المنشورة. (فرج، ٢٠١٦، ص١٠٠) (٣١)

٢- ضعف تحقيق الميزة التنافسية لشركة المساهمة: حيث أن الإفصاح عن كافة الأنشطة التى تقوم بها الشركة سواء بيئياً أو إجتماعياً أو إقتصادياً يضعف من القدرة التنافسية للشركة فى مواجهة

الشركات الأخرى، حيث أن المنافسين يستفيدون من هذه المعلومات في تخطيط سياساتهم المستقبلية وتحقيق مصالحهم الخاصة.

٣- إختلاف وتعارض المصالح بين مجلس الإدارة والمساهمين: حيث يتم ربط حوافز ومكافآت مجلس الإدارة في أغلب الشركات نتيجة نشاط الشركة في نهاية الفترة، وهذا يدفع الإدارة لإتباع ممارسة الإفصاح المحاسبى الإختيارى لشركة المساهمة، ويتوقف على نوعية وكمية المعلومات المحاسبية التى يتم الإفصاح عنها لتحقيق مصالحها، وهو ما يقف حائلاً كبيراً أمام تحقيق الإفصاح المحاسبى الإختيارى التى تضمن نوع من التوازن بين مصالح الإدارة وباقى الأطراف الأخرى. (أحمد، ٢٠١٦، ص١٢) (٣٢)

٤- تحمل الشركة لتكاليف إضافية: نتيجة الإفصاح المحاسبى الإختيارى عن إستدامة الشركات وصعوبة تتبع تكاليف وعوائد هذا الإفصاح نظراً لتعدد المستخدمين وإختلاف أهدافهم. (عبد العال، ٢٠١٦، ص٤٠) (٣٣)

٥- الجهل وتدنى المستوى الثقافى: والذي ينعكس على إدراك العملاء والمستخدمين للقوائم المالية للأمور البيئية والاجتماعية، فكل ما يشغلهم الحصول على الأرباح أو الحصول على المنتج أو الخدمة بأقل الأسعار.

٦- غياب الإطار القانونى وضعف آليات تطبيقه: مما يؤدي إلى زيادة المشكلات وتفاقمها. (Ronen, 2016, P30) (٣٤)

٧- غياب الحياة البرلمانية السليمة: وبالتالي عدم توفير الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية التى تدعم حقوق المؤسسات المالية والمجتمع بصفة عام.

ويرى الباحث أيضاً أن من العقبات التى تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة، صعوبة الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية من السجلات المحاسبية لإختفائها ضمن حسابات التكاليف غير المباشرة، وصعوبة تتبع تكاليف تدفق وإستخدام المواد، وأن من أهم عقبات التنمية المستدامة الجهل وعدم الوعى بأهمية تطبيق مفهوم التنمية المستدامة، وتحقيقه وعدم مراعاة حقوق الأجيال القادمة.

وبعد أن تناول الباحث الإطار الفكرى للمحاسبة عن التنمية المستدامة وعقبات ومشاكل ذلك يتناول فى المبحث التالى دور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة بأدواتها وفروعها المختلفة.

المبحث الثاني

دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة

٤٤٤

يتمثل القياس المحاسبي عنصراً أساسياً من عناصر عملية المحاسبة الذي لقي الإهتمام على مر العصور التي تطورت المحاسبة خلالها، وقد استجاب القياس المحاسبي بشكل جزئي لقياس الآثار التي تتركها العوامل البيئية فيه، وذلك بجعل القياس المحاسبي يتضمن أبعاداً متعددة، ليخدم أغراضاً جديدة، حيث إن ما هو أبعد من الأهداف التقليدية للمخرجات المحاسبية، والتي تمثل أهداف جديدة يرمي المحاسبة إلى تحقيقها بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض إتخاذ قرارات تساهم في تحسين وتطوير جودة الحياة الاجتماعية وإخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية المؤدية للتنمية المستدامة للقياس المحاسبي.

وتتوزع أدبيات لقياس المحاسبي وأدوات المحاسبة المالية المستخدمة في قياس أبعاد التنمية المستدامة في شركات المساهمة على النحو التالي:

أولاً: القياس المحاسبي لأبعاد التنمية المستدامة ومؤشراته.

ثانياً: دور المحاسبة البيئية في قياس التنمية المستدامة.

ثالثاً: دور المحاسبة الاجتماعية في قياس التنمية المستدامة.

رابعاً: دور المراجعة الداخلية في مراجعة التنمية المستدامة.

خامساً: دور الإفصاح المحاسبي وفروع المحاسبة الأخرى في إستدامة الشركات.

ويتناول لناحت هذه العناصر بشئ من التفصيل كما يلي :

أولاً: القياس المحاسبي لأبعاد التنمية المستدامة ومؤشراته

حسب معايير المحاسبة الدولية " يعتبر القياس عملية لتحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في لبيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل"، بهدف قياس الموارد التي تحقق لخطر، وتأمين الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة. (الزهران، ٢٠١٥، ص٤٨) (٣٥)

١- مداخل قياس المحاسبي عن التنمية المستدامة.

تحت مراحل قياس المحاسبي عن الأداء البيئي على النحو التالي:

١- مخط القياس الموحد: من خلال قياس جوانب الأداء البيئي والآثار المترتبة عنها في صورة نسبة معيار واحد يعكس خاصية مشتركة لتلك الجوانب والآثار، من خلال الإحاطة الآتية: (المروغي، ٢٠١٧، ص٢٠١٧، ص١٨٧-١٨٨) (٣٦)

١- القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية: الذي يعتمد على محاولة قياس درجة المنفعة أو الإشباع كما في صورة وحدات منفعة تسمى وحدات منفعة إجتماعية.

٢- القياس باستخدام وحدة النفقة: ويعتمد على قياس الأثار البيئية بوحدات نقدية، وللتغلب على صعوبة القياس النقدي للأثار البيئية يتم استخدام طريقة الاستقصاء بتقديم قائمة الاستقصاء للمتأثرين بالأداء البيئي في صورة أسئلة وإستفسارات، وطريقة التكلفة الصحيحة لقياس العمليات والأنشطة التي ينتج عنها تأثيرات ضارة بالبيئة وتكاليف تصحيحها.

٣- مدخل القياس متعدد الأبعاد: يعتمد هذا المدخل على قياس الظواهر بأساليب معينة تتمثل في الآتي: (الزهران، ٢٠١٥، ص ٥١) (٣٧)

١- أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: وتشمل كل وسائل القياس الكمي لتوفير معلومات كمية عن تأثير العمليات البيئية.

٢- أسلوب القياس الوصفي: ويقوم بالتوصيف الإنشائي لخصائص الحدث بحيث يمكن لقارئ الحدث تحليل هذه الخصائص أو المظاهر كما تنعكس على الحدث.

ج- مدخل دورة حياة المنتج: حيث يعد معرفة التكاليف البيئية للمنتج المفتاح الأساسي في معظم فرص التحسين، من خلال عملية تقدير وتجميع على مدى دورة حياة المنتج ككل، ومن المهم تحديد هذه التكلفة في الصناعات التي تكون فيها تكاليف التخطيط والتطوير عالية. (المزوعى، ٢٠١٧، ص ١٨٩) (٣٨)

ويرى الباحث أن مدخل القياس متعدد الأبعاد، هو أكثر المداخل استعمالاً لقياس أبعاد التنمية المستدامة الأربعة، حيث يوفر هذا الأسلوب المعلومات التالية:

١- المعلومات التي تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق التنمية المستدامة.

٢- لمعلومات التي يتضمنها هذا الأسلوب تضيء دلالة بيئية وإقتصادية وتكنولوجية أكثر وضوحاً مما فيها تكبير فاعلية الموارد المستخدمة.

٣- يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المتخصصة المختلفة التي تركز إهتمامها في التعرف على مدى ولاء لشركة بمسئوليتها الاجتماعية. (الزهران، ٢٠١٥، ص ٥٢) (٣٩)

٢- مؤشرات قياس التنمية المستدامة

في نفس حقيقة أن الحواجب الإقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية هي جوانب مترابطة متداخلة، وأي تغيير بطرفها على جانب منها فإنه يؤثر على باقي الحواجب الأخرى. (عثمانى، ٢٠١٣، ص ١٢) (٤٠)

وتستخدم مؤشرات قياس التنمية المستدامة لغرضين: (فتحي، ٢٠١٣، ص ٨٧) (١١)

أ- تحديد حجم المشكلة وقياسها قياساً دقيقاً للوقوف على الوضع الراهن لها.

ب- استخدام المؤشر المستخدم من قبل في قياس حجم المشكلة في متابعة الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء أولاً، والوقوف على التقدم نحو تحقيق الأهداف بغض النظر على الفترة.

وتتمثل مؤشرات التنمية المستدامة في الآتي: (عبد الرحمن، ٢٠٠٦، ص ٢٢٥) (١٢)

أ- المؤشرات الإجتماعية: ويتضمن المؤشر الإجتماعي عدة مؤشرات أهمها:

١. معدل البطالة

٢. معدل النمو السكاني.

٣. معدل الأمية بين البالغين.

٤. حماية صحة الإنسان وتعزيزها.

ب- المؤشرات البيئية: ويتضمن المؤشر البيئي عدة مؤشرات أهمها:

١. نصيب الفرد من الأراضي الزراعية.

٢. التغير في مساحات الغابات والأراضي الحجرية.

٣. التصحر.

٤. الكمية المتاحة من المياه للفرد.

ويوضح الجدول التالي مؤشرات التنمية المستدامة في مصر. (حسن، ٢٠٠٧، ص ٣٠) (١٣)

الجدول رقم (١)

مؤشرات التنمية المستدامة في مصر

البلد	جيدة	بعض البيانات جيدة ولكنها ناقصة	ضعيفة
مصر	<ul style="list-style-type: none"> - التعاون والتجارة الدوليان • محاربة الفقر • الصحة • المستوطنات البشرية - التدخل في الإدارة المتكاملان للموارد الأرضية • محاربة إزالة الغابات • محاربة التصحر والجفاف • دعم التنمية الزراعية والريفية المستدامة - الحفاظ على التنوع البيولوجي • الموارد المائية • النفايات الصلبة - المنظمات غير الحكومية • السلطات المحلية • العمال ونقاباتهم • التجارة والصناعة - الدوائر العلمية والتكنولوجية • التربية والتوعية العامة والتدريب • التعاون الدولي وبناء القدرات 	<ul style="list-style-type: none"> • تغيير أنماط الاستهلاك • المحيطات، البحار، المناطق الساحلية ومواردها البيولوجية • المواد الكيماوية السامة • النفايات المشعة • دور المرأة في التنمية المستدامة • الأطفال والشباب • السكان الأصليون • الموارد والآليات المالية • التكنولوجيا، والتعاون، وبناء القدرات • العلم في خدمة التنمية المستدامة • الترتيبات المؤسسية الدولية • الإعلام من أجل إتخاذ القرار 	<ul style="list-style-type: none"> • إدماج الإشتكالية البيئية • التنمية في صلة بعدد القدرات • حماية الجو • الإستغلال المستدام للحمل • البيوتكنولوجيا • النفايات الخطرة

ثانياً: دور المحاسبة البيئية فى قياس التنمية المستدامة

المحاسبة البيئية أداة تعد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية وتتخذى القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة بحيث تضمن بيانات متعلقة بالأداء البيئى بجانب المعلومات المتعلقة بالنواحي المالية.

ويمكن توضيح دور المحاسبة البيئية فى قياس التنمية المستدامة من خلال عرض مبررات الإهتمام بالمحاسبة البيئية وأهدافها وتصنيفها على النحو التالى:

١- مبررات الإهتمام بالمحاسبة البيئية

لقد تزايد الإلتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئى، وإدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام

للنظام المحاسبى نتيجة إهتمام المنظمات الحكومية والأهلية والهيئات الدولية والمهنية والأكاديمية للبيئة والتنمية المستدامة، وذلك للإعتبارات التالية: (الجوزى، ٢٠١٢، ص٧٨) ^(٤١)

- أ- أهمية البيئة وضرورة حمايتها وتنميتها من خلال تبنى مفهوم التنمية المستدامة.
- ب- الضغوط التى تمارسها العديد من الهيئات المهنية والمنظمات الدولية.
- ج- إهتمام الدراسات النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة عنها.
- د- حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين الدولية والمحلية.

٢- أهداف المحاسبة البيئية

إن تطبيق نظام المحاسبة البيئية يمكن من تحقيق مجموعة من الأهداف منها: (رمزى، ٢٠٠٨، ص١٥) ^(٤٥)

- ١) إعداد تقارير للنفقات البيئية التى تحملتها الشركة، مما يوضح إلتزامها بالقوانين والتشريعات التى تهدف إلى حماية البيئة.
- ٢) إظهار المنافع التى حققتها الشركة خلال كل فترة، والناجمة من تطبيق نظام الإدارة البيئية (مثلاً تحويل الفضلات والبقايا الصلبة إلى مواد قابلة للإستعمال وبيعها بدلاً من رميها).
- ٣) إدخال عناصر التكاليف البيئية ضمن متغيرات عملية إتخاذ القرار.
- ٤) إظهار الوفورات التى حققتها الشركة فى التكاليف، وذلك من خلال التحفيض فى ضرائب وأضرار عناصر التلوث البيئى.
- ٥) يودى المحاسب دوراً فعالاً يتمثل فى القياس والإفصاح عن كفاءة الشركة فى مجال حماية البيئة، وذلك بغرض تسهيل عملية الرقابة عليها.

٣- تصنيف المحاسبة البيئية

يمكن تصنيف نظام المحاسبة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة كما يلي:

أ- المحاسبة المالية البيئية: إعداد التقارير المالية اللازمة للأطراف الخارجية لمساعدتها على اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتقويم الأداء البيئي للشركة، بحيث تعد هذه التقارير وفق معايير المحاسبة، حتى تكون قابلة للمقارنة وموضوعية، وتم المعالجات المحاسبية المتعلقة بعمليات القياس من خلال تحليل العمليات التي يترتب عليها آثار بيئية وتسجيلها في ضوء المفاهيم الواضحة بما هو بيئي وغير بيئي، وفتح حسابات المصروفات والإيرادات البيئية وغير البيئية بدفتر الأستاذ، على أن يتم إعداد تقارير مالية وبيئية. (الجوزي، ٢٠١٢، ص ٦) (١٦)

ب- المحاسبة الإدارية البيئية: بحصر وقياس التكاليف والإيرادات البيئية الناتجة عن أنشطة الشركة لتوفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بمرحلة إقتناء الآلات والمعدات النظيفة والأمنة بيئياً، والقرارات المتعلقة بتصميم المنتج والعمليات الإنتاجية، والقرارات المتعلقة بموقع المصنع، والمتعلقة بمرحلة إقتناء المواد والطاقة اللازمة لتشغيل الآلات، والقرارات المتعلقة بإدارة المخلفات والتخلص منها ومعالجتها والتقرير عنها.

ج- محاسبة الموارد الطبيعية: بتوفير المعلومات حول مخزون الموارد الطبيعية والإستخدامات الفعلية والمحتملة لإحتياجات المصادر الطبيعية كالغابات والماء النظيف والمعادن وغيرها، لتحقيق التوازن بين البيئة والتنمية المستدامة.

وبذلك يمكن إيضاح دور المحاسبة البيئية في قياس وتحقيق التنمية المستدامة في الآتي:

١. تحمل المنشأة لتكاليف منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة.
٢. إعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها ضمن تكلفة الإنتاج، مما أدى إلى دخول التكاليف البيئية والإجتماعية في دائرة الوظيفة المحاسبية.
٣. تطوير نظام التكاليف ليشمل الجوانب المالية والإقتصادية لأداء التكاليف البيئية كلها، وضرورة تحليل الأداء البيئي بإحداث المنظمة وبيان إنعكاس ذلك على تكاليف الإنتاج وأسعار البيع.
٤. تقييم كفاءة إستخدام المواد الخام.
٥. تقييم كفاءة إستخدام مصادر الطاقة.
٦. المساهمة في إكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام والطاقة.
٧. الإصحاح عن المطلوبات الناشئة بسبب التعويضات عن الأضرار البيئية في الموارد الطبيعية.
٨. إعداد تقارير دورية عن الموارد الطبيعية من أجل إيجاز وظيفة الرقابة والمتابعة البيئية، لإعلام إدارة الشركة بمستوى الأداء البيئي للشركة، وإعلام المجتمع بالأنشطة البيئية للشركة.

٤. المساهمة في تحديد العائد المتوقع من تطبيق سياسات التنمية المستدامة.

ثالثاً: دور المحاسبة الإجتماعية في قياس التنمية المستدامة

يمر أحد مجالات المحاسبة التي تهدف إلى تقديم المعلومات التي تسمح بتقييم أثر أنشطة الوحدة الاقتصادية في المجتمع ومن خلال قياس الأداء الإجتماعي لدى الشركات، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية وتقييم الأداء الإجتماعي لدى الشركات. ويمكن توضيح دور المحاسبة الإجتماعية في قياس التنمية المستدامة من خلال عرض أهداف محاسبة الإجتماعية ومبادئها ومجالاتها على النحو التالي:

١- أهداف المحاسبة الإجتماعية

تهدف المحاسبة الإجتماعية إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ- تقديم المعلومات التي تساهم في تقييم أثر أنشطة الوحدة الاقتصادية في المجتمع من خلال تقييم أثر أعمال الوحدات الاقتصادية في المجتمع. (هندي، ٢٠٠٨، ص ٣٤) (٤٧)

ب- تحديد وقياس صافي المساهمة الإجتماعية للمنظمة، والتي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، بل تشمل عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الإجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع.

ج- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها آثار إجتماعية كأثر قرارات المنظمة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وإستهلاك الموارد وإيصال هذه المعلومات للأطراف الداخلية والخارجية، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الإجتماعية. (Evans, 2012, P721) (٤٨)

٢- مبادئ المحاسبة الإجتماعية

تعتبر المحاسبة الإجتماعية أحد فروع المحاسبة التي تهدف إلى تحديد نتيجة أعمال الشركة ومركزها الإجتماعي من خلال مدخل إجتماعي، بإعتبار أن الشركة لها علاقة بفئات المجتمع المختلفة وليس فقط مصالح المالكين، وتقوم هذه المحاسبة على المبادئ التالية:

أ- أن الشركة لها إلتزامات تجاه المجتمع التي تعمل فيه، ولأطراف وفئات متعددة في المجتمع وعليها تقبل هذه الإلتزامات والوفاء بها. (العرومطي، ٢٠١٣، ٢٤) (٤٩)

ب- إستغلال الموارد الاقتصادية النادرة للمجتمع بأقصى فاعلية وبشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الإجتماعي. (مفلح، القاضي، ٢٠١٧، ص ٢٧٠) (٥٠)

ج- لا توجد موارد مجانية يمكن إستغلالها دون أضرار كالماء والهواء، فهي موارد نادرة يتوجب على شركات الأعمال تعويضها للمجتمع.

د- من حق المجتمع على الشركة الإطلاع على ما تقوم به من أعمال، وفقاً للأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبى.

٣- مجالات وأنشطة المحاسبة الإجتماعية

وتتمثل مجالات وأنشطة المحاسبة الإجتماعية داخل الشركات فى الآتى:

أ- أنشطة المجتمع المحلى: وتتمثل فى مجموعة من الأنشطة التى تساهم بها الشركة لأفراد المجتمع والتى من شأنها إسعاد الإنسان وتحقيق الإستقرار الإجتماعى وتشمل العناصر التالية. (المزوغى، ٢٠١٧، ص ١٩٥) (٥١)

١. إيجاد فرص عمل جديدة، وتدريب وتأهيل خريجين جدد للعمل فى المجال الصناعى.
٢. دعم المؤسسات التعليمية والثقافية، والمؤسسات الخاصة بالرعاية الصحية.
٣. التبرعات والمساهمات الخيرية، وتوظيف ذوى الإعاقة.

ب- أنشطة تنمية الموارد البشرية: وتتمثل فى الأنشطة التى تساهم فى توفير الرعاية الصحية للعاملين، وتهيئة ظروف العمل لتتنصف بالأمن والسلامة، بغرض منع أو تقليل المخاطر التى قد تصيب العاملين.

ج- أنشطة المنتج والمستهلك: وتتمثل فى تكاليف مراقبة جودة المنتج، وتحليل وإختبارات المنتج، وتكاليف إستهلاك أصول أنشطة المنتج، وهى أنشطة مرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم عن المنتج أو الخدمة المقدمة. (مفلح، القاضى، ٢٠١٧، ص ٧١) (٥٢)

د- أنشطة تنمية الموارد الطبيعية: وتشير إلى المحافظة على الموارد الطبيعية من خلال تقديم حوافز التشجيع للمبادرات التطوعية للمحافظة على الموارد الطبيعية.

هـ- أنشطة بيئية: وتتمثل فى الإجراءات الوقائية، وأعمال الصيانة التى من شأنها أن تمنع الملوثات البيئية داخل الشركة وخارجها، والتخلص من المواد الخطرة، ومتابعة وحصر المواد المشعة ومعالجة المياه العادمة. (المزوغى، ٢٠١٧، ص ١٩٧) (٥٣)

ويرى الباحث أن المحاسبة الإجتماعية هى نظام يهدف لتوفير المعلومات المحاسبة الخاصة بالنشاط الإجتماعى للشركة، ويتضمن مجموعة الأنشطة والمجالات ذات العلاقة بجوانب المسؤولية الإجتماعية للشركة وفرض الرقابة عليها وتقييم الأداء الإجتماعى لها، وبالتالي قياس وتحقيق التنمية المستدامة لهذه الشركة.

رابعاً: دور المراجعة الداخلية فى مراجعة التنمية المستدامة

إن المراجعة الداخلية تهدف إلى تحسين أداء أى عملية داخل الشركة، بما فى ذلك العمليات التشغيلية، ونظم الرقابة، ونظم المعلومات، والتقارير وإدارة المخاطر، مما يمنح الفرصة للمراجعين الداخليين لإضافة قيمة لمؤسساتهم على نحو مستدام، وبالتالي يجب على المراجعين الداخليين الفهم

لعموم أهداف التنمية المستدامة لأفضل الممارسات في الصناعة لتعزيز مصداقيتهم، كما يجب عليهم
ل يستفيدوا من الخبراء المتخصصين في مجال التنمية المستدامة. (أبوزر، ٢٠١٢، ص ٥) (٥١)

وبتأول الباحث دور المراجعة الداخلية في مراجعة التنمية المستدامة من خلال عرض أنشطة
ونطاق المراجعة الداخلية، ودورها في مراجعة التنمية المستدامة كما يلي:

١- أنشطة ونطاق المراجعة الداخلية

يتمكن المراجعون الداخليون من القيام بدورهم في التنمية المستدامة، يجب أن يتضمن نطاق
علمهم فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، والتأكد من جودة الأداء
بما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، وذلك من خلال تنفيذ الوظائف والأنشطة المالية. (المحجوب، أبو
شعلة، ٢٠١٧، ص ١٧٥) (٥٥)

- أ- تقييم مدى كفاءة وفعالية الضوابط داخل الشركة التي تخص الإدارة والعمليات ونظم
المعلومات وتشجيع التحسين المستمر.
- ب- تقييم الخدمات الإستشارية المرتبطة ببرامج التنمية المستدامة.
- ج- المشاركة في اللجان التي أنشئت من أجل تحقيق التنمية المستدامة، بما فيها برامج مراجعة
السياسات والإجراءات المحددة لضمان الإستدامة.

٢- دور المراجع الداخلي في مراجعة التنمية المستدامة

حيث أن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة في تنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة، من خلال:

أ- مرحلة وضع السياسات والإستراتيجيات: حيث يقوم المراجع الداخلي بإختبار سياسة الإستدامة
التي وضعتها الشركة، وأنها تتفق مع الخطة الإستراتيجية للشركة، بحيث تكون مناسبة لطبيعة وحجم
تأثيرات إستدامة أنشطة الشركة، وتشتمل على المعايير ذات الصلة بالقوانين، والأنظمة،
والبروتوكولات، والصناعة، وأنه تم الإبلاغ عن هذه السياسات لجميع أصحاب المصلحة، مع تقييم
المخاطر المتعلقة بالعمليات للتصدي لها. (أبوزر، ٢٠١٢، ص ١٤) (٥٦)

ب- مرحلة التخطيط وإدارة المخاطر: بالتحقق من أن أنظمة التنمية المستدامة تضمن إتساق الأهداف
مع السياسات الملائمة والفعالة، وأن وصف المسؤوليات يتماشى مع هذه السياسات، من خلال
إستعراض ملفات العاملين، وإجراء المقابلات والإستبيانات، ومساعدة الإدارة في تحديد وتنفيذ
منهجيات إدارة المخاطر للتصدي لمخاطر التنمية المستدامة لجزء من
مراجعة حساباتها. (غلاب، ٢٠١١، ص ١١١) (٥٧)

ج- مرحلة التنفيذ والتشغيل: بقيام المراجع الداخلي بتقييم ما إذا كان مدير التنمية المستدامة متمكن
ومفوض له السلطات بما يكفي لضمان تحقيق برنامج التنمية المستدامة، كما ينبغي عليه مراجعة
التقارير الرسمية للإدارة العليا، لكشف أى مشاكل تعوق تنفيذ برنامج التنمية المستدامة لمعالجة هذه

المشاكل لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد، وتحقيق أهداف التنمية المستدامة. (المحجوب، أبو شعالة، ٢٠١٧، ص ١٧٦) (٥٨)

د- مرحلة التحقق والإجراءات التصحيحية: بقيام المراجع الداخلى بتقييم كفاية وفعالية عمليات توليد مؤشرات الأداء للكشف عن أوجه الضعف فى هذه العملية، وعلى المراجع الداخلى فحص الشكاوى المقدمة من داخل وخارج الشركة، ومراجعة عملية تسويتها. (غلاب، ٢٠١١، ص ١١٢) (٥٩)

هـ- مرحلة فحص الإدارة والتطوير المستمر: بالتحقق من مدى كفاية وفعالية نظام إدارة الإستدامة، لضمان التحسين المستمر، والتأكد من أن نتائج مراجعته تكون واضحة وتؤدي الإجراءات التى تكفل التحسين المستمر لنظام التنمية المستدامة. (المحجوب، أبو شعالة، ٢٠١٧، ص ١٧٦) (٦٠)

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية تشاعد فى تصميم وتنفيذ برنامج التنمية المستدامة، وتدريب العاملين على ذلك، وإجراء مراجعة محدودة النطاق التى تتطلبها الإدارة العليا، ومراجعة الالتزام، وتقديم مشورة بشأن تعيين خبراء من خارج الشركة، وتنسيق أنشطة المراجعة الداخلية مع الخبراء الخارجيين.

خامساً دور الإفصاح المحاسبى وفروع المحاسبة الأخرى فى إستدامة الشركات

يمكن أهمية الإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة فى طلب الشركات المتزايد فى أن يكون أكثر إفصاحاً ليس فقط أدائها المالى بواسطة تقاريرها المالية، ولكن أيضاً حول أدائها فى القضايا الرئيسية الإجتماعية والأخلاقية والبيئية، حيث أن أصحاب المصالح كثيراً ما يسعون إلى الحصول على معلومات أخرى غير تلك التى يتطلبها إطار الإفصاح الإلزامى، تشمل معلومات عن الأداء البيئى والإجتماعى للشركة.

ويتناول الباحث دور الإفصاح المحاسبى عن إستدامة الشركات من خلال توضيح طرق الإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة وأهميته، والفئات المستفيدة منه، وأخيراً الإتجاهات الحديثة للتوسع فى الإفصاح المحاسبى.

١- طرق الإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة

تتمثل طرق الإفصاح المحاسبى عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية للشركات، وبالتالى عن التنمية المستدامة للشركات فى إحدى الطريقتين التاليتين:

١- الطريقة الأولى (طريقة الدمج): من خلال دمج المعلومات الإقتصادية التقليدية مع المعلومات الإجتماعية والبيئية فى القوائم المالية الرئيسية (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالى)، وبأخذ أسلوب الإفصاح إحدى الشكلين التالين: (جمعة، ٢٠١٧، ص ١٢٥) (٦١)

قائمة للمعلومات الاقتصادية والاجتماعية وتسمى بنموذج LINOWES، وهي تشبه قائمة الدخل التقليدية، وتخص الأداء التشغيلي والاجتماعي للمشروع بتوضيح التأثيرات الموجبة والسالبة في مجال المسؤولية الاجتماعية والتحسينات في المشروع.

٢. تعديل للقوائم المالية: بتعديل الربح المحاسبي التقليدي في قائمة الدخل وتسمى (قائمة الدخل الاجتماعية الاقتصادية)، تطرح مصاريف المسؤولية الاجتماعية من الربح التشغيلي للوصول إلى الربح المحاسبي الاقتصادي.

ب- الطريقة الثانية (طريقة الفصل): حيث يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها، وتأخذ هذه التقارير الأشكال الآتية: (الزهراء، ٢٠١٥، ص ٣٠) (٦٢)

١. تقارير وصفية: يتم الإفصاح بصورة وصفية عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية دون تحليل هذه التكاليف أو المنافع.

٢. تقارير تفصح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية: دون الإفصاح عن منافع المسؤولية الاجتماعية.

٣. تقارير تفصح عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية بشكل كمي: ويعتبر هذا أفضل أنواع الإفصاح بتقارير منفصلة عن القوائم المالية.

٢- أهمية الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة

وتتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في الآتي:

١. تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية والاجتماعية، حيث قد يتقاضي المستثمرون الإستثمار في أسهم الشركات التي لا تفصح عن أدائها البيئي والاجتماعي، وقد يهدد إستمرارها.

٢. ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركة بمسئوليتها تجاه المحافظة على البيئة.

٣. تطوير معيار عرض الإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون، لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للشركة. (الزهراء، ٢٠١٥، ص ٦٥) (٦٣)

ويرى الباحث أنه بالإضافة إلى ذلك يساعد الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في تحسين الإلتزام بالإجراءات والتشريعات، وتدعيم سمعة الشركة، والتركيز على الشفافية بها، وتشجيع الابتكار، وتدعيم نظم الإدارة وإتخاذ القرارات.

٣- الفئات المستفيدة من الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة

تتمثل الفئات المستفيدة من تقارير الإفصاح عن التنمية المستدامة في الآتي:

- أ- المستثمرون: بالرغم من أهمية التقارير المالية للمستثمرين في إتخاذ القرارات، إلا أنهم يروا أن التقارير يجب أن تتجاوز المعلومات المالية لتشمل معلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركة.
- ب- العاملون: بتوفير معلومات هامة لهم عن الخدمات الاجتماعية بتقارير الإستدامة .
- ج- العملاء والمستهلكون: بتوفير معلومات للعملاء عن مدى سلامة المنتج بيئياً.
- د- المقرضون: وتمدهم الشركة بإحتياجاتهم من المعلومات المالية وغير المالية.
- هـ- الأجهزة الحكومية: حيث تحتاج لمعلومات عن مدى مساهمتها في المحافظة على البيئة ومنع التلوث.

٤- الإتجاهات الحديثة للتوسع في الإفصاح المحاسبي

نتيجة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال إتسع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل مجالات تمثل خروجاً على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتشمل الآتي: (سعد، ٢٠١٨، ص٥٧) (٦٤)

أ- الإفصاح المحاسبي عن إستراتيجية الشركة: وهناك العديد من المنافع والتكاليف لهذا الإفصاح، وتتمثل المنافع في تخفيض عدم تماثل المعلومات، ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال، وتحسين العلاقات مع أصحاب المصالح، وتتمثل التكاليف في تكاليف جمع وتشغيل ومراجعة ونشر هذه المعلومات، والتكاليف الناشئة من المساوئ التنافسية. (James,2016,P82) (٦٥)

ب- التقارير المالية المرتبطة بقيمة الشركة: وتتمثل في المعلومات المهمة للنشاط والتي تزيد من قيمة الشركة، مثل رأس المال البشري، والعلاقات مع العملاء، والإبتكارات والبحوث والتطوير، وسمعة الشركة، ومعلومات مستقبلية عن تنبؤات الإدارة للإتجاهات الأساسية عن مقاييس الأداء وتأثيرها على الأعمال. (Sheldahi,2016,P30) (٦٦)

هذا بالإضافة إلى أن الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة التي سبق ذكرها في متن البحث.

٥- دور فروع المحاسبة الأخرى في قياس وتحقيق التنمية المستدامة

وتمثلت فروع المحاسبة الأخرى التي أهتمت بقياس وتحقيق التنمية المستدامة في الآتي:

- أ- محاسبة التكاليف: حيث ساهمت في دعم سياسات التنمية المستدامة من خلال ما يلي:
 ١. أدرجت تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها ضمن تكلفة الإنتاج مما أدى إلى دخول التكاليف البيئية في دائرة وظيفة محاسبة التكاليف.

١. تطور نظام التكاليف ليشمل الجوانب المالية والإقتصادية لأداء التكاليف البيئية، وتحليل الأداء البيئي وبيان إنعكاسه على تكلفة الإنتاج وسعر البيع.
٣. تحمل الشركة لتكاليف منع الأضرار البيئية، أو تجنبها في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة مباشرة أنشطتها المختلفة. (حسن، ٢٠٠٧، ص ٤٥) (٦٧)

ب- محاسبة الموارد الطبيعية: من خلال توفير المعلومات حول مخزون الموارد الطبيعية والإستخدامات الفعلية والمحتملة لإحتياجات المصادر الطبيعية كالغابات والماء النظيف والمعادن، حيث تسهم محاسبة الموارد الطبيعية بإحتساب العائد الصافى الذى يتحقق للشركة من تطبيق سياسة لتنمية المستدامة بالخطوات التالية: (سلمان، ٢٠١٤، ص ٤٤٦) (٦٨)

١- إحتساب تكلفة الفرصة الضائعة من خلال الأتى:

- أ- إحتساب الخسائر الناتجة عن عدم تحقيق التنمية المستدامة
حيث أن الخسائر = (كمية المبيعات السنوية المتوقعة - كمية المبيعات الفعلية) سعر بيع الطن.
- ب- إحتساب الخسائر الناتجة عن عدم تطبيق التنمية المستدامة والمتمثلة فى زيادة معدلات البطالة، وخسائر الطاقة العاطلة، وإنخفاض مستوى المعيشة، وأضرار تلوث البيئة والهواء.
- ٢- تحديد تكلفة التنمية المتواصلة لإتباع المورد الطبيعى المتمثلة بصيانة وحدات الموارد، وبرامج توعية المصانع والسكان بالأضرار البيئية ودعم نظم الإدارة البيئية.
- ٣- إحتساب العائد الصافى المتحقق من خلال طرح تكلفة الفرصة الضائعة من تكلفة تحقيق التنمية المستدامة.

ج- المحاسبة الإدارية: حيث تسم فى دعم حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة من خلال:

١. دمج البيئة فى قرارات الإستثمار الجارية والرأسمالية.
 ٢. إستعمال وحدات القياس النقدية والعينية فى إعداد التقارير البيئية.
 ٣. ترشيد القرارات الإقتصادية بما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركة بمسئولياتها الإجتماعية.
- ويرى الباحث أنه من الضرورى العمل على خلق كادر واعى بمختلف فروع المحاسبة، والإقتصاد، والإدارة، والقانون، والهندسة وغيرها من التخصصات الممثلة الأخرى القادرة على التعامل مع التنمية المستدامة، وذلك من خلال إشراكهم بشكل فعال ببرامج ودورات تدريبية وورش عمل مع سعيشتهم لتجارب النول الأخرى، ويقوم الباحث فى المبحث التالى بإجراء دراسة ميدانية لإستقصاء الآراء حول دور المحاسبة عن التنمية المستدامة، ومن ثم التعرف على آراء الفئات المختلفة بإتجاه هذا الدور.

دراسة ميدانية للمحاسبة عن التنمية المستدامة على بعض الشركات المساهمة
(شركة تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد)

تمهيد

تميزت شركة تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد بموقع إستراتيجي يحمل إلى جانب بعده الإقتصادي والتنموي أبعاداً أخرى متعددة سياسية وإجتماعية وأقليمية، وتتحدد الرؤية الكاملة لشركات تداول الحاويات بميناء بورسعيد كمركز لوجستي وصناعي عالمي، في كونه يمثل مركزاً عالمياً متميزاً في الخدمات اللوجستية والصناعية ويتوافر به إمكانيات جذب أربعة من المجالات والأنشطة الأكثر نمواً في العالم وهي النقل واللوجستيات والطاقة والسياحة والاتصالات وتكنولوجيا المعلومات:

وبعد أن تناول الباحث في المبحث الثاني الدراسة النظرية لدور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة، فقد رأى الباحث أهمية طرح هذا الدور للإستقصاء بإجراء دراسة ميدانية على شركة تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد من خلال العناصر الآتية:

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية.

ثانياً: تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

ثالثاً: تصميم إستمارة الإستقصاء.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

خامساً: إختبارات الصدق والثبات لقائمة الإستقصاء.

سادساً: تحليل نتائج الدراسة وإختبار الفروض.

ويقوم الباحث بعرض هذه العناصر بشئ من التفصيل على النحو التالي:

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة من خلال ما يلي:

- ١- إستطلاع رأى عينة الدراسة حول أهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة.
- ٢- إستطلاع رأى عينة الدراسة حول العقبات والمشاكل التي تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة.
- ٣- إستطلاع رأى عينة الدراسة حول دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة بالتقارير والقوائم المالية لشركات تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد.

ثانياً: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من بعض شركات تداول الحاويات والبضائع بميناء بورسعيد والبالغ عددها (٣٧٤) شركة. (http://www,2017,P30) (٦٩)

وتم إختيار مجتمع الدراسة من الفئتين الآتيتين:

• الفئة الأولى (فئة أصحاب المصالح): وتشمل المستثمرين والمحللين الماليين ومسؤولي منح الإئتمان، بإعتبارهم الفئة المستفيدة من تطبيق أبعاد التنمية المستدامة بالشركات.

• الفئة الثانية (فئة إدارة الشركة والمحاسبين بها): وتشمل المديرين الماليين ورؤساء الأقسام والمحاسبين بالشركات بإعتبارهم الفئة المطبقة لأدوات المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة، وأكثر معرفة بمشاكل وعقبات هذا التطبيق.

وتم تحديد حجم العينة المستخدمة في الدراسة من خلال المعادلة الآتية: (مينيكا، ٢٠٠٦، ص ٤٠) (٧٠)

$$\text{حجم العينة} = \frac{n}{1 + n^2} \quad \text{حيث أن:}$$

ن تمثل حجم العينة.

ب تمثل الخطأ المسموح به في تقدير حجم العينة ونعتبره ١٠% من حجم العينة.

$$\text{بنك يكون حجم العينة} = \frac{374}{1 + (0,1)^2} = 374 \quad \text{بنك يكون حجم العينة} = 79 \text{ شركة.}$$

وقد قام الباحث بتوزيع ٨٠ قائمة إستقصاء على الفئة الأولى (أصحاب المصالح)، ٣٠ قائمة إستقصاء على الفئة الثانية (إدارة الشركة والمحاسبين بها)، وتم إسترداد ٦٨ قائمة صالحة للإستقصاء من الفئة الأولى، وإسترداد ٢٢ قائمة إستقصاء صالحة من الفئة الثانية، كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٢)

عدد الإستبيانات الموزعة والصالحة للتحليل الإحصائي

عينة الدراسة	إستمارات موزعة	إستمارات صالحة	نسبة الإستجابة	نسبة من الإجمالي
الفئة الأولى (أصحاب المصالح)	٨٠	٦٨	%٨٥	%٧٥,٥
الفئة الثانية (إدارة الشركة والمحاسبين)	٣٠	٢٢	%٧٣,٣	%٢٤,٥
الإجمالي	١١٠	٩٠	%٨٢	%١٠٠

ثالثاً: تصميم قائمة الإستقصاء

تعتبر قائمة الإستقصاء أحد أساليب جمع البيانات، لذلك تم تصميم إستمارة إستبيان تتوافق ومتطلبات البحث لقياس متغيراته، وإختبار فروضه، وذلك على النحو التالي: بيانات شخصية عن المستقصى منهم لإستخدامها فى تحليل العلاقة بين إستجابات المستقصى منهم وخبراتهم العلمية والعملية، ثم أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسى ذات الأوزان الخمسة كما يلى :

الرأى	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
الوزن النسبى	٥	٤	٣	٢	١

تم تقسيم قائمة الإستقصاء إلى ثلاث مجموعات كما يلى:

١- المجموعة الأولى: تصم (٥) عبارات تتعلق بأهمية المحاسبة عن التنمية المستخدمة بالشركات المساهمة.

٢- المجموعة الثانية: تضم (٧) عبارات تتعلق بالعقبات ومشاكل المحاسبة عن التنمية المستخدمة بالشركات المساهمة.

٣- المجموعة الثالثة: تضم (٦) عبارات تتعلق بدور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستخدمة بالشركات المساهمة ومدى جدواها فى الواقع العملى.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث تم إستخدام الأساليب الإحصائية التالية إضافة إلى أسلوب ليكرت السابق الإشارة إليه عليه:

١- حساب معامل الثبات والصدق (Alpha,Cronbatch's).

٢- الإحصاء الوصفى للبيانات (الوسط الحسابى والانحراف المعياري).

٣- الإحصاء الإستدلالي (إختبار كاي^٢ Chi Squqre).

وإستخدم الباحث برنامج التحليل الإحصائى للعلوم الإجتماعية "spss v.17"، وبرنامج التحليل الإحصائى "Mini Tah v.16" فى تحليل البيانات التى تم جمعها بواسطة إستمارة الإستقصاء لإختبار فروض البحث.

خامساً: إختبارات الصدق والثبات لقائمة الإستقصاء

تم إختبار ثبات المقياس المستخدم عن طريق إستخدام معامل (Alpha,Cronbatch's)، وهناك شبه إتفاق بين الباحثين على أن معامل ألفا لتقييم الثقة والثبات الذى يتراوح ما بين ٥٠% ، ٦٠%

يعتبر كافياً ومقبولاً، فإن المعامل الذي يصل إلى ٨٠% يعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات. (إدريس، ٢٠١٦، ص ٨٠) (٧١)

وفيما يلي نتائج معامل الثبات والصدق لفروض الدراسة الثلاثة، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٣)

نتائج معاملات الثبات والصدق لفروض الدراسة الثلاثة

معامل الصدق*	معامل الثبات	فروض الدراسة
٠,٨٢٥	٠,٦٨٣	١- لم تحظى المحاسبة عن التنمية المستدامة بالإهتمام الكافي من جانب أصحاب المصالح ومتخذي القرار بالشركات المساهمة.
٠,٩٣٠	٠,٨٦٧	٢- لا توجد عقبات ومشاكل تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة.
٠,٩٧٠	٠,٩٥٠	٣- لا يوجد دور للمحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة بالتقارير والقوائم المالية لشركات المساهمة.
٠,٩٠٨	٠,٨٣٣	إجمالي قائمة الاستقصاء

* يمثل معامل الصدق الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

ويتضح من الجدول السابق أن قيم معامل الثبات والصدق مقبولة لجميع المحاور، حيث تراوح معامل الثبات بين (٠,٦٨٣ - ٠,٩٥٠)، والذي أنعكس بدوره على معامل الصدق حيث تراوح بين (٠,٨٢٥ - ٠,٩٧٠)، أي أن قيمة ألفا لجميع أسئلة الفروض أكبر من (٠,٥٠)، مما يدل على صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء، وأنها تغطي النقاط الهامة محل الدراسة، وذات دلالة جيدة لأهداف البحث، ويمكن تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

سادساً: تحليل نتائج الدراسة، وإختبار الفروض

باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي من متوسط حسابي وإنحراف معياري وترتيب الأهمية النسبية، ثم إختبار صحة فروض الدراسة بعمل جداول إقتران من خلال إختبار (كأ)، حيث يتم المقارنة بين قيمة (كأ) المحسوبة إحصائياً وقيمة (كأ) الجدولية، ومن خلال هذه المقارنة يتخذ قرار بقبول أو رفض للفرض العدمي الأصل محل الإختبار في الدراسة الميدانية.

١- الإحصاء الوصفي وترتيب الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة الميدانية

١- الفرض الأول: (لم تحظى المحاسبة عن التنمية المستدامة بالإهتمام الكافي من جانب أصحاب المصالح ومتخذي القرار بالشركات المساهمة)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرض الأول

الترتيب	الإنحراف المعياري	الاتجاه العام	المتوسط المرجح	العبارات	مستل
٥	٠,٥٢	موافق	٤,٤٥	تساعد المحاسبة عن التنمية المستدامة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.	١
٤	٠,٥٥	موافق	٤,٤٧	تؤدي المحاسبة عن التنمية المستدامة إلى تحسين الصورة العامة للشركة في المجتمع.	٢
٣	٠,٦٠	موافق	٤,٤٩	إن المحاسبة عن التنمية المستدامة تقلل من فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وتمنع التدخل الحكومي في شئون الشركة	٣
١	٠,٥٥	موافق	٤,٥٢	هناك عدم إدراك لأهمية المحاسبة والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة، وللعقوبات والغرامات التي تفرض على الشركة نتيجة عدم قيامها بأداء مسؤولياتها البيئية.	٤
٢	٠,٦٤	موافق	٤,٥١	لا يوجد معايير محاسبية ملزمة للمحاسبة والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية لشركات المساهمة، وحوافز حكومية للإلتزام بذلك.	٥
—	٠,٥٧	موافق	٤,٥٠	الإهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات	

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- إن الاتجاه العام للإهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات (موافق) بمتوسط حسابي (٤,٥٠)، وإنحراف معياري (٠,٥٧).
- ٢- حققت العبارة الرابعة الترتيب النسبي الأول بإتجاه عام موافق وبتوسط حسابي (٤,٥٢) وإنحراف معياري (٠,٥٥).

٣- حقت العبارة الأولى أقل ترتيب للأهمية النسبية، بمتوسط حسابي (٤,٤٥)، وإنحراف معياري (٠,٥٢).

وبذلك يكون هناك إجماع بين آراء فينتي الدراسة حول ضرورة الإهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث أن قيمة الوسط الحسابي لعبارات الفرض الأول تتراوح بين (٤,٤٥) و (٤,٥٢) وهي أكبر من نقطة الفصل (المحايد)، أي أنها تميل أكثر إلى الموافقة، بإنحراف معياري بين (٠,٥٢) و (٠,٦٤) أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العيلة لعبارات الفرض الأول.

ب- الفرض الثاني: (لا توجد عقبات ومشاكل تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة).

جدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرض الثاني

الترتيب	الإنحراف المعياري	الإجماع العام	المتوسط المرجح	العبارات	مستل
٤	٠,٦٢	موافق	٤,٣٨	صعوبة الحصول على معلومات عن التكاليف البنئية من المجالات المحاسبية لإختلافها ضمن حسابات التكاليف غير المباشرة.	١
١	٠,٥٥	موافق	٤,٥٢	هناك صعوبة في إدراك أصحاب المصالح للمعلومات البنئية الواردة بالتقارير والقوائم المالية.	٢
٢	٠,٦٤	موافق	٤,٥٠	يوجد تعارض للمصالح بين مجلس الإدارة والمساهمين بشأن الإفصاح عن المعلومات البنئية بالقوائم المالية.	٣
٥	٠,٥٦	موافق	٤,٣٦	هناك نقص في معرفة وخبرة المحاسبين للأمور البنئية والإجتماعية.	٤
٣	٠,٦٠	موافق	٤,٤٨	يؤدي المحاسبة والإفصاح عن الأنشطة البنئية والإجتماعية والإقتصادية إلى ضعف الميزة التنافسية للشركة.	٥
٦	٠,٦٥	موافق	٣,٤٥	يوجد نقص في الموارد المالية المتاحة للشركة للقيام بالأنشطة البنئية والإجتماعية.	٦
٧	٠,٧٤	غير موافق	٢,٤٩	صعوبة قياس أبعاد التنمية المستدامة في صورة نقدية.	٧
—	٠,٦٣	موافق	٤,٠٢	عقبات ومشاكل المحاسبة عن التنمية المستدامة.	

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- إن الإتجاه العام للفرض الثانى العقبات والمشاكل التى تواجه تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة (موافق)، بإستثناء العبارة السابعة، بمتوسط حسابى (٤,٠٢) وإنحراف معيارى (٠,٦٣).
- ٢- حققت العبارة الثانية الترتيب الأول، بإتجاه عام (موافق)، بمتوسط حسابى (٤,٥٢)، وإنحراف معيارى (٠,٥٥).
- ٣- العبارة السابعة حققت أقل ترتيب للأهمية النسبية، بإتجاه عام (غير موافق)، بمتوسط حسابى (٢,٤٩)، وإنحراف معيارى (٠,٧٤).

بذلك يكون هناك إجماع بين آراء فئتى الدراسة حول وجود عقبات ومشاكل للمحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث أن قيمة الوسط الحسابى لعبارات الفرض الثانى تتراوح بين (٤,٣٦) و (٤,٥٢) بإستثناء العبارة السابعة، وهى أكبر من نقطة الفصل (المحايد)، أى أنها تميل للموافقة، بإنحراف معيارى بين (٠,٥٥) و (٠,٧٤) أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم وجود تفتت بين إجابات مفردات العينة حول عبارات الفرض الثانى.

ج- الفرض الثالث: (لا يوجد دور للمحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة بالتقارير والقوائم المالية بالشركات المساهمة).

جدول رقم (٦)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات الفرض الثالث

الترتيب	الإنحراف المعيارى	الإتجاه العام	المتوسط المرجح	العبارات	مستل
٤	٠,٦٢	موافق	٤,٤٠	يؤدى المحاسب دور فعال يتمثل فى القياس والإفصاح عن كفاءة الشركة فى مجال حماية البيئة بفرض تسهيل عملية الرقابة عليها.	١
١	٠,٧٢	موافق	٤,٧٠	إن المحاسبة الإجتماعية نظام يهدف لتوفير معلومات عن النشاط الإجتماعى للشركة وتقييم الأداء الإجتماعى بها.	٢
٥	٠,٨٦	موافق	٤,٤٠	تساعد المحاسبة البيئية فى تحديد العائد المتحقق من تطبيق سياسات التنمية المستدامة.	٣
٣	٠,٨١	موافق	٤,٥٠	تساعد المراجعة الداخلية فى تصميم وتنفيذ برنامج التنمية المستدامة، وتدريب العاملين عليها ومراجعة الإلتزام بها.	٤
٦	٠,٩٩	محايد	٣	تسهم المحاسبة الإدارية فى دمج البيئة فى قرارات الإستثمار التجارية والرأسمالية.	٥
٢	٠,٦٩	موافق	٤,٦٠	يساعد الإفصاح عن إستدامة الشركات فى ترشيد القرارات الإقتصادية لمستخدمى القوائم المالية.	٦
—	٠,٧٨	موافق	٤,٣٠	دور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة	

وبنصح من الجدول السابق ما يلي:

١- إن الإتجاه العام للفرض الثالث دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة (موافق)، بمتوسط حسابي (٤,٣٠)، وانحراف معياري (٠,٧٨).

٢- حققت العبارة الثانية الترتيب النسبي الأول، بإتجاه عام (موافق)، بمتوسط حسابي (٤,٧٠)، وانحراف معياري (٠,٧٢).

٣- العبارة الخامسة حققت أقل ترتيب للأهمية النسبية، بإتجاه عام (محايد)، بمتوسط حسابي (٣)، وانحراف معياري (٠,٩٩).

بذلك يكون هناك إجماع بين آراء فيئتي الدراسة حول وجود دور هام للمحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة بوسط حسابي يتراوح بين (٣) و (٤,٧٠)، وهي أكبر من نقطة الفصل (المحايد)، أي أنها تميل للموافقة، بإنحراف معياري أقل من الواحد الصحيح لجميع عبارات الفرض الثالث.

٢- الإحصاء الإستدلالي لإختبار فروض الدراسة

يستخدم إختبار (كا^٢) للتأكد من مدى قبول أو رفض الفروض العدمية، من واقع ردود المستقصى منهم من خلال جدول الإقتزان لكل فرض إحصائي، فإذا كانت قيمة (كا^٢) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لها عند مستوى معنوية معينة، يرفض الفرض العدمي ويقبل الفرض البديل والعكس.

أ- إختبار الفرض الأول

جدول رقم (٧)

جدول الإقتزان للفرض الأول من الدراسة

مجموع الصفوف	الترجات					العبارات
	١	٢	٣	٤	٥	
٩٠	١,٨	٢,٨	٥,٨	٣٥,٤	٤٤,٢	١
		٢	٧	٤١	٣٨	
٩٠	١,٨	٢,٨	٥,٨	٣٥,٤	٤٤,٢	٢
		٢	٢	٣٠	٥٥	
٩٠	١,٨	٢,٨	٥,٨	٣٥,٤	٤٤,٢	٣
		٣	٨	٣٣	٤٢	
٩٠	١,٨	٢,٨	٥,٨	٣٥,٤	٤٤,٢	٤
		٢	٥	٣٢	٤٨	
٩٠	١,٨	٢,٨	٥,٨	٣٥,٤	٤٤,٢	٥
		١	٧	١١	٣٨	
٤٥٠	٩	١٤	٢٩	١٧٧	٢٢١	مجموع الأعمدة

من الجدول السابق يمكن الحصول على قيمة (كا') المحسوبة لجدول الإقتران وهي تساوى (١,٦).
 في حين أنه بالرجوع إلى جدول (كا') للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (١٦) ودرجة ثقة
 ٩٥% فإنها تساوى (٥,٧)، وبذلك تكون قيمة كا' المحسوبة أقل من قيمة كا' الجدولية الأمر الذى
 يترتب عليه رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم بأنه "لا تحظى المحاسبة عن التنمية المستدامة
 بالإهتمام الكافى من جانب أصحاب المصالح ومتخذى القرار بالشركات المساهمة".

مما يستلزم ضرورة الإهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة وقياس أبعادها، والإفصاح عنها
 بالتقرير والقوائم المالية لشركات المساهمة ومنها شركات تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد.

ب- إختبار الفرض الثانى

جدول رقم (٨)

جدول الإقتران للفرض الثانى من الدراسة

مجموع الصفوف	الدرجات					العبارة
	١	٢	٣	٤	٥	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	١
	٢	٣	٨	٣١	٤٦	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	٢
	١	٥	٦	٣٣	٤٥	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	٣
	٢	٤	٩	٤٠	٣٥	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	٤
	١	٣	٦	٣٠	٥٠	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	٥
	٢	٦	٩	٣٠	٤٣	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	٦
	١	٢	٦	٣٥	٤٦	
٩٠	١,٤٣	٣,٧١	٧	٣٣,٥٧	٤٤,٢٩	٧
	١	٣	٥	٣٦	٤٥	
٦٣٠	١٠	٢٦	٤٩	٢٣٥	٣١٠	مجموع الأعمدة

من الجدول السابق يمكن الحصول على قيمة (كا') المحسوبة لجدول الإقتران وهي تساوي (١١,٨٧). في حين أنه بالرجوع إلى جدول (كا') للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٢٤) ودرجة ثقة ٩٥% فإنها تساوي (٩,٨١). وبذلك تكون قيمة كا' المحسوبة أكبر من قيمة كا' الجدولية الأمر الذي يترتب عليه رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد طاقات ومستلزمات للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالشركات المساهمة.

ج- إختبار الفرض الثالث

جدول رقم (٩)

جدول الإقتران للفرض الثالث من الدراسة

مجموع لصفوف	الدرجات					العبارات
	١	٢	٣	٤	٥	
٩٠	٣٠	٤,٨٣	١٠,٨٣	٣٢	٣٩,٣٣	١
	٣	٤	٩	٣١	٤٢	
٩٠	٣٠	٤,٨٣	١٠,٨٣	٣٢	٣٩,٣٣	٢
	٣	٦	١١	٣٠	٤٠	
٩٠	٣٠	٤,٨٣	١٠,٨٣	٣٢	٣٩,٣٣	٣
	١	٣	١٢	٢٩	٤٥	
٩٠	٣٠	٤,٨٣	١٠,٨٣	٣٢	٣٩,٣٣	٤
	٢	٢	٧	٤١	٣٨	
٩٠	٣٠	٤,٨٣	١٠,٨٣	٣٢	٣٩,٣٣	٥
	٤	٦	١٥	٣٠	٣٥	
٩٠	٣٠	٤,٨٣	١٠,٨٣	٣٢	٣٩,٣٣	٦
	٥	٨	١١	٣١	٣٥	
٥٤٠	١٨	٢٩	٦٥	١٩٢	٢٣٦	مجموع الأعمدة

من الجدول السابق يمكن الحصول على قيمة (كا') المحسوبة لجدول الإقتران وهي تساوي (١٧,١٧). في حين أنه بالرجوع إلى جدول (كا') للكشف عن قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٢٠) ودرجة ثقة ٩٥% فإنها تساوي (٦,٤٢). وبذلك تكون قيمة كا' المحسوبة أكبر من قيمة كا' الجدولية الأمر الذي يترتب عليه رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل بأنه توجد نور للمحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة بالشركات المساهمة.

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

أولاً: نتائج البحث

من خلال الدراسة النظرية والميدانية للدراسة يمكن إستخلاص النتائج التالية:

- ١- هناك أهمية بالغة للمحاسبة عن التنمية المستدامة داخل شركات المساهمة، من خلال قياسها والإفصاح عنها، نتيجة للمطالب الإجتماعية وضغوط فئات المجتمع التي تتعامل مع الشركة.
- ٢- أن أى برنامج للتنمية المستدامة لابد أن يحقق التوافق بين أبعادها الإقتصادية والإجتماعية والبيئية، والتكنولوجية، مما يحقق النمو الإقتصادى ويلبى متطلبات أفراد المجتمع.
- ٣- من أهم عقبات تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة صعوبة إدراك أصحاب المصالح للمعلومات الواردة بالتقارير والقوائم المالية.
- ٤- هناك صعوبة للحصول على معلومات عن التكاليف البيئية من السجلات المحاسبية لإحتفالها ضمن حسابات التكاليف غير المباشرة.
- ٥- هناك إختلاف وتعارض للمصالح بين مجلس الإدارة والمساهمين فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبى الإختيارى عن المعلومات البيئية والإجتماعية.
- ٦- إن مدخل القياس متعدد الأبعاد هو أكثر المداخل إستعمالاً لقياس أبعاد التنمية المستدامة الأربعة.
- ٧- تساهم المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإجتماعية فى تقييم آثار أعمال الوحدات الإقتصادية فى المجتمع.
- ٨- تساعد المراجعة الداخلية الإدارة فى تنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة من خلال مراقبتها المختلفة.
- ٩- الإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة يرشد القرارات الإقتصادية لمستخدمى القوائم المالية، فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء الشركة بمسئولياتها تجاه المحافظة على البيئة.
- ١٠- جاءت نتائج الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث بشأن دور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة كانت إيجابية، بإتجاه عام (موافق)، على معظم إجابات عبارات فروض الدراسة الثلاثة.

ثانياً: توصيات البحث

على ضوء ما إنتهى إليه الباحث من نتائج يمكن للباحث طرح التوصيات التالية:

- ١- ضرورة إستخدام مدخل القياس متعدد الأبعاد لقياس أبعاد التنمية المستدامة، حيث يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والإجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق التنمية المستدامة.

٢- من الضروري تبني مفهوم التنمية المستدامة ضمن إهتمامات الفكر المحاسبي والتركيز على قياس أبعاد التنمية المستدامة، مع دمج الاعتبارات البيئية ضمن السياسات المحاسبية، لتكون مادة حصة لبناء معايير محاسبية بيئية تتوافق وتلك التنمية المنشودة.

٣- ضرورة قيام جهات الإشراف على مهنة المحاسبة محلياً ودولياً، بإصدار معايير وإرشادات تساهم في تنظيم المحاسبة والإفصاح عن التنمية المستدامة.

٤- ضرورة تحديث مقررات المحاسبة بالجامعات، لتشمل مقررات خاصة بالمحاسبة عن التنمية المستدامة، والإفصاح عنها بالقوائم المالية.

٥- ضرورة تطوير القوائم المالية الختامية لكي تتلائم مع بنود أنشطة المسؤولية الإجتماعية وحساباتها الرئيسية والتي تساهم أيضاً في بيان مجالات التنمية المستدامة.

٦- ضرورة عقد دورات تدريبية لأعضاء مجالس الإدارة، والمديرين التنفيذيين بالشركات المساهمة، والمحاسبين لصقل معرفتهم بالجديد في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة لمواكبة التطورات الإقتصادية المعاصرة.

٧- ضرورة العمل على زيادة درجة الوعي لدى كافة الأطراف، وعلى رأسهم أعضاء مجالس الإدارة والمساهمين بأهمية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن التنمية المستدامة بالقوائم المالية لشركات المساهمة.

٨- إجراء المزيد من الدراسات حول المحاسبة عن التنمية المستدامة بإعتبارها وسيلة فعالة في مساعدة الشركات المساهمة على البقاء وتحقيق ميزة تنافسية في ظل المنافسة المتزايدة وتحديات العولمة.

٩- ضرورة قيام شركات تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد، بتوفير معلومات عن مدى مساهمتها في الأداء البيئي، وبما يتوافق مع التشريعات واللوائح، مما يحقق ميزة تنافسية لهذه الشركات.

ثالثاً: الدراسات المستقبلية

في ضوء طبيعة المشكلة محل الدراسة وحدود هذه الدراسة يوصي الباحث بتناول الجوانب التالية في الدراسات المستقبلية:

١ . دراسة العلاقة بين الإفصاح الإختياري عن المعلومات غير المالية وأداء الإستدامة على نطاق زمني أوسع، وفي قطاعات أخرى.

٢ . عمل دراسة مقارنة لتجارب بعض الشركات العالمية لدور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة.

٣ . أثر بناء معايير محاسبية بيئية لتقييم الأداء البيئي من منظور التنمية المستدامة.

مراجع البحث

1- Shiri,Vivek.Corporate Sustainability (Australia)2016- Available online at www.ssrn.com.

٢- بدوى،محمد،والبلتاجى،يسرى،"المحاسبة فى مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق"، المكتب الجامعى الحديث لبضاعة والنشر،الإسكندرية،٢٠١٣.

٣- تقرير البنك الدولى،"مؤشرات التنمية فى العالم"،١٩٩٩.

٤- لطفى،السيد أمين،"نظرية المحاسبة"،الدار الجامعة للنشر والتوزيع،القاهرة،مصر،٢٠٠٦.

٥- مصطفى،كمال الدين،"منهجية البحث العلمى فى الإدارة والمحاسبة"،المكتب الجامعى الحديث،الإسكندرية،٢٠١٠.

٦- بدوى،محمد،والبلتاجى،يسرى،مرجع سبق ذكره،٢٠١٣.

7- Venezia,Geraid,"The Nature of the information Content of Corporate Sustainability",**Journal of Accountine**,Vol.5,No.82,2015.

٨- أبووزر،عفاف إسحق،العنوم،راضى عقلة،"مدخل لمراجعة الإستدامة المحاسبية بإستخدام الإجراءات التحليلية"،المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال،العدد الأول،مجلد (١٢)،٢٠١٦.

٩- اللولو،يحيى جمال،"مدى توفر تطبيق محاسبة التكاليف البيئية بالشركات الصناعية"،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية،فلسطين.

10- Edwin q,"The ories of Corporate Sustainability",**Journal of business** ,

Vol.3,No.11,2016.

١١- عابدين،حسنى عابدين،رشوان،عبدالرحمن محمد،"دور المحاسبة الخضراء فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة (دراسة ميدانية)"،مجلة الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا،غزة،فلسطين،٢٠١٧.

١٢- جمعة،مصطفى محمد،"الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية فى الشركات المساهمة السعودية"،مجلة كلية التجارة للبحوث المحاسبية،كلية التجارة،جامعة الإسكندرية،العدد الثانى،مجلد (٥٤)،يوليو ٢٠١٧.

١٣- المزروعى،عمر مصباح،"دور المحاسبة الإجتماعية فى قياس مجالات التنمية المستدامة فى شركات الصناعة"،مجلة دراسات الإقتصاد والأعمال،الأردن،مجلد (٥)،مارس ٢٠١٧.

- ١٤- مطح لبيث أكرم، القاضي، نعيم سلامة، "أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على مفومات الإدارة المتكاملة" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، مجلد (٥٤)، يوليو ٢٠١٧.
- ١٥- بكى، عمرو السيد، "دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وممارسات التجنب لصريبي- دراسة تطبيقية" مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، مجلد (٢١)، ٢٠١٧.
- ١٦- الحاج، بوفاء عمر، "الإفصاح المحاسبى عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت" مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، العدد (٢٩)، مجلد (٨)، ٢٠١٧.
- ١٧- المحجوب، حميدة، أبو شعالة، حنان، "أنشطة المراجعة الداخلية ودورها فى تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب" مجلة دراسات الإقتصاد والأعمال، المجلد (٥)، ٢٠١٧.
- ١٨- سعد، آية محمد، "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبى عن إستدامة الشركات- دراسة تطبيقية" مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الأول، الجزء الأول، ٢٠١٨.
- 19-Freedman, M. "Sustainability Accounting and Accountability", The Accounting Review, 2009.
- ٢٠- حمد، محمد زكى، "تحليل منفعة المعلومات المحاسبية البيئية العينية لبناء مؤشرات تقييم الأداء البيئى الإستراتيجى فى إطار التنمية المستدامة" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بورسعيد، العدد الأول، مجلد (٢٢)، ٢٠٠٤.
- ٢١- عابدين، حسنى عابدين، رشوان، عبد الرحمن محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٢٢- الجوزى، جميلة، "أهمية المحاسبة البيئية فى التنمية المستدامة" مجلة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة قاصدى مرياح، الجزائر، ٢٠١٢.
- ٢٣- تونلو، رومانويو، "الإقتصاد البيئى والتنمية المستدامة" منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة، ٢٠٠٦.
- ٢٤- حسن، أحمد فرغلى، "البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفى والتقييم المحاسبى" مركز الدراسات العليا والبحوث، جامعة القاهرة، ٢٠٠٧.
- ٢٥- الجوزى، جميلة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.
- ٢٦- العرموطى، أحمد عدنان، "أثر محاسبة الإستدامة على تقارير الإبلاغ المالى فى الشركات الصناعية المساهمة" مجلة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ٢٠١٣.
- ٢٧- أبوزر، عفاف إسحق، "الإبلاغ المالى والإستدامة واقع وآفاق" المؤتمر العلمى المهنى الدولى التاسع بعنوان تطوير بنية التقارير المالية فى أعقاب الأزمة المالية العالمية، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، الأردن، ٢٠١٢.
- ٢٨- العرموطى، أحمد عدنان، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٣.
- ٢٩- مفلح، لبيث أكرم، القاضي، نعيم سلامة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.

- ٣- أبو زر، عذاف أسحق، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.
- ٣١- فرج، هيفين، أثر سعوقات الإفصاح المحاسبى الإختياري على إستدامة الشركات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠١٦.
- ٣٢- أحمد، محمود، تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠١٦.
- ٣٣- عبد العال، مطر محمد، العلاقة المتبادلة بين الإفصاح المحاسبى الإختياري والشركات، المؤتمر العلمى الثالث بعنوان إستدامة الشركات وإنعكاساتها على إقتصاديات الدول. التحديات والآفاق المستقبلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، الأردن، ٢٠١٦.
- 34- Ronen, Nita, "Obstacles to disclosure", *Journal of Accounting*, Vol. 8, No.10, 2016.
- ٣٥- الزهراء، يومعرف فاطمة، مساهمة المحاسبة البيئية فى تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، الجزائر، ٢٠١٥.
- ٣٦- المزوغى، عمر مصباح، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٣٧- الزهراء، يومعرف فاطمة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٥.
- ٣٨- المزوغى، عمر مصباح، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٣٩- الزهراء، يومعرف فاطمة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٥.
- ٤٠- عثمانى، عبد المجيد، أثر العوائد النفطية على التنمية المستدامة فى الجزائر، مجلة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، العدد الثاني، مجلد (٨)، ٢٠١٣.
- ٤١- فتحى، حيتش، التأهيل البيئى فى المؤسسة الإقتصادية ودوره فى التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، الجزائر، ٢٠١٣.
- ٤٢- عبد الرحمن، نوزاد، التنمية المستدامة فى المنطقة العربية الحالية والراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة شئون عربية، القاهرة، العدد (١٢٥)، ٢٠٠٦، ٤٣-٤٤، حسن، أحمد فرغلى، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٧.
- ٤٤- الحوزى، جميلة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.
- ٤٥- رشدى، جودى محمد، المراجعة البيئية كأحد متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحان بيمياس، الجزائر، العدد الثاني، ٢٠٠٨.
- ٤٦- الحوزى، جميلة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.
- ٤٧- هنريكسن، الدون، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، ٢٠٠٨.
- 48- Evans, J., "Aforum on Corporate Social Responsibility Research in Accounting", *Accounting Review*, 87 (3), 2012.
- ٤٩- العرموطى، أحمد عننان، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٣.
- ٥٠- مفلح، ليث أكرم، القاضى، نعيم سلامة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.

- ٥١- المزوغى، عمر مصباح، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٥٢- مفلح، ليث أكرم، القاضى، نعيم سلامة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٥٣- المزوغى، عمر مصباح، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٥٤- ليوزر، عفاف أسحق، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.
- ٥٥- المحجوب، حميدة، أبوشعالة، حنان، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٥٦- ليوزر، عفاف أسحق، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢.
- ٥٧- غلاب، فاتح، تطور دور وظيفة التدقيق فى مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مجلة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، العدد الثانى، الجزائر، ٢٠١١.
- ٥٨- المحجوب، حميدة، أبوشعالة، حنان، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٥٩- غلاب، فاتح، مرجع سبق ذكره، ٢٠١١.
- ٦٠- المحجوب، حميدة، أبوشعالة، حنان، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٦١- جمعة، مصطفى محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٧.
- ٦٢- الزهراء، بومعروف فاطمة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٥.
- ٦٣- الزهراء، بومعروف فاطمة، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٥.
- ٦٤- سعد، أيه محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٨.
- 65- James, Skinner, "The Benefite and Costs Associated with Disclosure Optional", **Journal of Business**, Vol.3, No.1, 2016.
- 66- Sheldahi, Needy, "The Theoretical Framework of the Reports Bised on the valne of the Company", **Journal of Business**, Vol.8, No.10, 2016.
- ٦٧- حسن، أحمد فرغلى، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٧.
- ٦٨- سلمان، على خلف، "إستجابة المحاسبة للمحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمى المشترك، ٢٠١٤.
- 69- <http://www.the Holding Company for maintine Transort.com>. 2016.
- ٧٠- مينيكا، أوارد، "الإحصاء فى الإدارة مع التطبيق على الحاسب الآلى"، ترجمة سرور على إبراهيم، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٦.
- ٧١- إدريس، ثابت عبد الرحمن، "بحوث التسويق: أساليب القياس والتحليل وإختبار الفروض"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٦.

ملاحق البحث

ملحق رقم (١)

نبذة مختصرة عن شركات تداول الحاويات والبضائع ببورسعيد

تهدف شركات تداول الحاويات بميناء بورسعيد إلى إعطاء الفرصة للشركات المصنفة المتخصصة للتنافس مع الشركات الدولية العاملة في مصر، بما يحقق رفع مستويات الأداء للشركات المحلية حتى تصل إلى المستويات العالمية، ومن الجدير بالذكر أن ميناء شرق بورسعيد يتمتع بأفضلية على إجتذاب حصة تسويقية متميزة من حجم حركة الحاويات العالمي وبالتحديد منطقة شرق البحر المتوسط والموقع المقترح لإقامة محطة حاويات.

وتتمثل طبيعة شركات تداول الحاويات ببورسعيد بالآتي: ^١

أ- إنشاء ميناء محوري حديث لتداول الحاويات برسم البلد وبرسم إعادة الشحن وتداول الصب السائل والجاف والبضائع العامة بحيث تتضمن عملية تنمية الميناء إنشاء قناة دخول من البحر المتوسط من جهة الشمال بطول حوالي ١٣ كم وعرض ٢٥٠ م، القناة الملاحية داخل الميناء بطول حوالي ٤ كم وعمق ١٦,٥ م، دائرة دوران بقطر ٧١٥ م، وعمق ١٦,٥ م، تنفيذ أعمال الصيانة والتكرت للمجرى الملاحي لميناء الوصول إلى الأعماق التصميمية ١٦,٥ م بالممر الداخلي ١٨,٥ م بالممر الخارجي، موقع الميناء على المدخل الشمالي لقناة السويس يمكن من إستقبال السفن القادمة من الجنوب أو الشمال بمسافة حيود صفر.

ب- تقوم الشركات بتصميم وإنشاء وإدارة وتشغيل وإعادة تسليم محطة الحاويات بميناء شرق بورسعيد على أن تكون الشركات مسؤولة عن توفير خدمات تداول الحاويات بميناء شرق بورسعيد وذلك من خلال تقديم خدمات على أعلى مستوى وطبقاً لأحدث المعايير والمقاييس العالمية المعمول بها في هذا المجال، المخطط الرئيسي لإعداد المحطة، تصميم وإنشاء حائط رصيف بطول ١٢٠٠ م وعمق ١٧,٥ م بمساحة ٥٤٠ م خلفية للتخزين والتداول يبلغ إجمالي عدد السعات التخزينية خلال العام ٢,٥ مليون حاوية مكافئة ومن المتوقع إستقبال عدد يتراوح من ١٢٠ إلى ١٥٠ سفينة / شهر بأحجام مختلفة، الفترة التنفيذية ٣٦ شهراً، التكلفة الإستثمارية حوالي ٧٥٠ مليون دولار .

ملحق رقم (٢)

نموذج قائمة الإستقصاء

إلى القاضى/.....

بعد التحية،

بمزم الباحث بإعداد بحث بعنوان "دور المحاسبة فى قياس أبعاد التنمية المستدامة".
ويهدف هذا البحث إلى إستطلاع آراء سيادتكم بشأن إستخدام أدوات المحاسبة المختلفة فى
قياس أبعاد التنمية المستدامة، وتحديد أهم العقبات والمشاكل التى تواجه المحاسبة عن التنمية
المستدامة بشركات المساهمة.

ولذلك يرجو الباحث التكرم بالحصول على تعاونكم فى تحقيق الهدف المرجو.
والباحث إذ يقدر تعاونكم المثمر، ويتقدم بخالص شكره سلفاً على إجاباتكم للأسئلة المرفقة
بنموذج قائمة الإستقصاء، مؤكداً أن هذا الإستبيان قد صمم لأغراض البحث العلمى فقط، كما
أن إجاباتهم ستعامل بسرية تامة.

ولسيادتكم جزيل الشكر

الباحث

د/السيد زكريا إبراهيم

أولاً: بيانات شخصية:

الأسم:

الوظيفة:

جهة العمل:

عدد سنوات الخبرة:

ثانياً: أسئلة قائمة الاستقصاء

برجاء التفضل بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة

١- "مدى الإهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة بشركات المساهمة من جانب أصحاب المصالح ومتخذى القرار".

أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة	عبارات الفرض الأول
					١- تساعد المحاسبة عن التنمية المستدامة فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.
					٢- تؤدى المحاسبة عن التنمية المستدامة إلى تحسين الصورة العامة للشركة فى المجتمع.
					٣- إن المحاسبة عن التنمية المستدامة تقلل من فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وتمنع التدخل الحكومى فى شئون الشركة
					٤- هناك عدم إدراك لأهمية المحاسبة والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة، وللعقوبات والغرامات التى تفرض على الشركة نتيجة عدم قيامها بأداء مسؤولياتها البيئية.
					٥- لا يوجد معايير محاسبية ملزمة للمحاسبة والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية لشركات المساهمة، وحوافز حكومية للإلتزام بذلك.

١- إعطيات ومشاكل المحاسبة عن التنمية المستدامة بشركات المساهمة .

أرفض بشدة	أرفض	محايد	أوافق	أوافق بشدة	عبارات الفرض الأول
					١- صعوبة الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية من المجالات المحاسبية لإختفائها ضمن حسابات التكاليف غير المباشرة.
					٢- هناك صعوبة في إدراك أصحاب المصالح للمعلومات البيئية الواردة بالتقارير والقوائم المالية.
					٣- يوجد تعارض للمصالح بين مجلس الإدارة والمساهمين بشأن الإفصاح عن المعلومات البيئية بتقوائم المالية.
					٤- هناك نقص في معرفة وخبرة المحاسبين لتأثير البيئية والاجتماعية.
					٥- يؤدي المحاسبة والإفصاح عن الأنشطة البيئية والاجتماعية والاقتصادية إلى ضعف الميزة التنافسية للشركة.
					٦- يوجد نقص في الموارد المالية المتاحة للشركة للقيام بالأنشطة البيئية والاجتماعية.
					٧- صعوبة قياس أبعاد التنمية المستدامة في صورة نقدية.

٣- دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة بالتقارير والقوائم المالية بشركات المساهمة.

أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض بشدة	عبارات الفرض الأول
				١- يؤدي المحاسب دور فعال يتمثل في القياس والإفصاح عن كفاءة الشركة في مجال حماية البيئة بغرض تسهيل عملية الرقابة عليها.
				٢- إن المحاسبة الإجتماعية نظام يهدف لتوفير معلومات عن النشاط الإجتماعي للشركة وتقييم الأداء الإجتماعي بها.
				٣- تساعد المحاسبة البيئية في تحديد العائد المتوقع من تطبيق سياسات التنمية المستدامة.
				٤- تساعد المراجعة الداخلية في تصميم وتنفيذ برنامج التنمية المستدامة، وتدريب العاملين عليها ومراجعة الإلتزام بها.
				٥- تسهم المحاسبة الإدارية في دمج البيئة في قرارات الإستثمار الجارية والرأسمالية.
				٦- يساعد الإفصاح عن إستدامة الشركات في ترشيد القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

أى ملاحظات يود المستقصى منه إضافتها أو توضيحها بشأن ما تقدم:

.....

.....

.....

.....

.....

مخرجات التحليل الإحصائي

رأياً: معامل الثبات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,833	18

١- الفرض الأول

Variables in Procedure

Cronbach's Alpha	N of Items
,683	5

٢- الفرض الثاني

Variables in Procedure

Cronbach's Alpha	N of Items
,667	7

٣- الفرض الثالث

Variables in Procedure

Cronbach's Alpha	N of Items
,950	6

ثانياً: الإحصاء الوصفي (المتوسطات والانحراف المعياري).

١- متوسطات وانحرافات عبارات الفرض الأول

Statistics

	1	2	3	4	5	
N	Valid	90	90	90	90	90
	Missing	0	0	0	0	0
Mean	4.45	4.47	4.49	4.52	4.51	
Std. Deviation	0.52	0.55	0.60	0.55	0.64	

٢ - متوسطات وإحرفات عبارات الفرض الثاني

Statistics		1	2	3	4	5	6	7
N	Valid	90	90	90	90	90	90	90
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.38	4.52	4.50	4.36	4.48	3.45	2.49
Std. Deviation		0.62	0.55	0.64	0.56	0.60	0.69	0.74

٣ - متوسطات وإحرفات عبارات الفرض الثالث

Statistics		1	2	3	4	5	6
N	Valid	90	90	90	90	90	90
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		4.40	4.70	4.40	4.50	3	4.6
Std. Deviation		0.62	0.72	0.86	0.81	0.99	0.69

ثالثاً: الإحصاء الاستدلالي (إختبار فروض الدراسة الثلاثة)

١ - إختبار الفرض الأول (جدول رقم ٧)

Expected counts are printed below observed counts

	C1	C2	C3	C4	C5	Total
1	2 1.80	2 2.80	7 5.80	41 35.40	38 44.20	90
2	1 1.80	2 2.80	2 5.80	30 35.40	55 44.20	90
3	3 1.80	4 2.80	8 5.80	33 35.40	42 44.20	90
4	2 1.80	3 2.80	5 5.80	32 35.40	48 44.20	90
5	1 1.80	3 2.80	7 5.80	41 35.40	38 44.20	90
Total	9	14	29	177	221	450

$$\begin{aligned} \text{Chi-Sq} = & 0.022 + 0.229 + 0.248 + 0.086 + 0.070 + \\ & 0.356 + 0.229 + 0.490 + 0.024 + 0.639 + \\ & 0.011 + 0.514 + 0.034 + 0.163 + 0.110 + \\ & 0.022 + 0.014 + 0.110 + 0.327 + 0.327 + \\ & 0.356 + 0.014 + 0.248 + 0.086 + 0.070 = 4.603 \end{aligned}$$

DF = 16, P-Value = 0.570

10 Cells with expected counts less than 5.0

Expected counts are printed below observed counts

	C1	C2	C3	C4	C5	Total
1	2	3	8	31	46	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
2	1	5	6	33	45	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
3	2	4	9	40	35	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
4	1	3	6	30	50	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
5	2	6	9	30	43	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
6	1	2	6	35	46	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
7	1	3	5	36	45	90
	1.43	3.71	7.00	33.57	44.29	
Total	10	26	49	235	310	630

$$\begin{aligned} \text{Chi-Sq} = & 0.229 + 0.137 + 0.143 + 0.197 + 0.066 + \\ & 0.129 + 0.445 + 0.143 + 0.010 + 0.012 + \\ & 0.229 + 0.022 + 0.571 + 1.231 + 1.947 + \\ & 0.129 + 0.137 + 0.143 + 0.380 + 0.737 + \\ & 0.229 + 1.407 + 0.571 + 0.380 + 0.037 + \\ & 0.129 + 0.791 + 0.143 + 0.061 + 0.066 + \\ & 0.129 + 0.137 + 0.571 + 0.176 + 0.012 = 11.874 \end{aligned}$$

$$\text{DF} = 24, \text{ P-Value} = 0.981$$

14 Cells with expected counts less than 5.0

٣- إختبار الفرض الثالث (جدول رقم ٩)

Expected counts are printed below abserved counts

	C1	C2	C3	C4	C5	Total
1	3 3.00	4 4.83	9 10.83	31 32.00	43 39.33	90
2	3 3.00	6 4.83	11 10.83	30 32.00	40 39.33	90
3	1 3.00	3 4.83	12 10.83	29 32.00	45 39.33	90
4	2 3.00	2 4.83	7 10.83	41 32.00	38 39.33	90
5	4 3.00	6 4.83	15 10.83	30 32.00	35 39.33	90
6	5 3.00	8 4.83	11 10.83	31 32.00	35 39.33	90
Total	18	29	65	192	236	540

$$\begin{aligned} \text{Chi-Sq} = & 0.000 + 0.144 + 0.310 + 0.031 + 0.342 + \\ & 0.000 + 0.282 + 0.003 + 0.125 + 0.011 + \\ & 1.333 + 0.695 + 0.126 + 0.281 + 0.816 + \\ & 0.333 + 1.661 + 1.356 + 2.531 + 0.045 + \\ & 0.333 + 0.282 + 1.603 + 0.125 + 0.477 + \\ & 1.333 + 2.075 + 0.003 + 0.031 + 0.477 = 17.166 \end{aligned}$$

DF = 20, P-Value = 0.642

12 Cells with expected counts less than 5.0