

تقييم الدلالة الارتباطية بين استدامة شركات الاسمنت وجودة تقاريرها المالية – دراسة ميدانية

طارق أبو المجد أحمد شبل^١، نادية حامد البتانوني^٢، محمد عبد الفتاح إبراهيم^٣

^١باحث دكتوراه - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

^٢معهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة مدينة السادات

^٣كلية التجارة - جامعة المنوفية

الملخص

تناول البحث موضوع تقييم الدلالة الارتباطية بين استدامة شركات الاسمنت وجودة تقاريرها المالية – دراسة ميدانية ، وركزت أهدافه علي تقييم العلاقة الارتباطية بين استدامة الشركة وجودة تقاريرها المالية ، وكان فرض البحث الرئيسي هو : لاتوجد علاقة ارتباط جوهرية بين قياس استدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية " وينبثق عن هذا الفرض ثلاثة فروض فرعية: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين البعد الاقتصادي للاستدامة وجودة الأرباح ، لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين البعد الاجتماعي للاستدامة وجودة الأرباح ، وتم اختبار فروض البحث اعتماداً علي تحليل الارتباط البسيط ، وتوصل الباحث الى وجود علاقة ارتباط جوهرية بين إستدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية " .

كلمات دالة: استدامة- جودة- علاقة ارتباطية- أرباح.

Abstract:

The main objective of the research was to evaluate the correlation between the sustainability of cement companies and the quality of their financial reports. The objective of the research was to evaluate the correlation between the sustainability of the company and the quality of its financial reports. There are no intrinsic links between the economic dimension of sustainability and the quality of profits. There is no intrinsic link between the environmental dimension of sustainability and the quality of profits. There is no intrinsic link between the social dimension of the And the quality of profits. The research hypotheses were tested based on the simple.

Key words:sustainability- quality- intrinsic link-profits

مقدمه الدراسة

نال مفهوم الاستدامة اهتمام الدول فى الآونة الأخيرة نظراً لتأثيرها على مختلف الأبعاد البيئية و الاجتماعية و الاقتصادية ، وهذا ما أدى إلى اهتمام إدارة الشركات فى تلك الفترة بتحقيق التوازن بين حقوق والتزامات أصحاب المصالح المختلفة ، فبالرغم من وجود الربح كهدف للمنشأة إلا أن تحقيق هذا الهدف تحكمه مجموعة من القيود يفرضها المجتمع ، لذلك كان عليها أن تتقبل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية .

وتهدف المسؤولية الاجتماعية إلى عدة أهداف أهمها اتباع مبادئ المسؤولية الاجتماعية والتي أعلنها الأمين العام للأمم المتحدة فى منتدى دافوس ١٩٩٩ والهدف الثانى يركز على الإعلان العالمى لحقوق الإنسان والهدف الثالث يتمثل فى المبادئ والحقوق الأساسية فى العمل الصادر من منظمه العمل الدولية عام ١٩٩٨ والهدف الرابع فى إعلان قمة الأرض عام ٩٢ أما الهدف الخامس فهو تطبيق مبادئ إعلان ريودي جينيرو وصول البيئة عن قمة الأرض عام ١٩٩٢ والذي تم فى إطار وضع تعريف معتمد للتنمية المستدامة هذا بالإضافة إلى الهدف السادس هو تلبية الاحتياجات التنموية والبيئية بشكل متوازن للأجيال الحالية والمستقبلية. كما أن المسؤولية الاجتماعية تتيح ميزة

تنافسية للشركات بسبب كسب ولاء العاملين ورضاء المجتمع وأي شركة تسعى للإنطلاق وتحقيق الأرباح لابد أن تسعى لأن يكون لها قبول مجتمعي وذلك من خلال تطبيق قواعد ومفاهيم المسؤولية الاجتماعية للشركات .

مشكلة الدراسة :-

يعمل كل مشروع في بيئة تحيط به سواء أكانت هذه البيئة اقتصادية أو اجتماعية يؤثر فيها ويتأثر بها من عدة اتجاهات ، فمن ناحية يحصل المشروع على مواد الخام منها ليستثمرها ويخرجها في صورة سلع وخدمات ، كما يسعى من خلالها إلى تحقيق الأرباح ، وبالتالي الاستمرار . ولا يتوقف ذلك على مدى تحقيقه للأرباح فقط ، حيث أن رضاء ورغبة المجتمع الذي يعمل فيه المشروع له دور بارز في استمراريته . وللتعرف على قدرة شركة الأسمنت على توفير المعلومات المالية وغير المالية كمدخل لقياس استدامتها ، فإن هذا البحث يختص بالإجابة على التساؤل الآتي :-

هل توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين استدامة شركات الاسمنت وبين جودة تقاريرها المالية ؟

أهداف البحث :

ركزت أهداف البحث في تقييم العلاقة الارتباطية بين استدامة الشركة وجودة تقاريرها المالية

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة من الجانبين التنظيري والميداني في مجموعة المساهمات الآتية :-

- 1- تقييم العلاقة الارتباطية بين استدامة شركات الاسمنت وجودة تقاريرها المالية .
- 2- إمكانية تحديث قواعد البيانات لشركات الأسمنت في ضوء العلاقة بين الاستدامة وجودة تقاريرها المالية .

فروض البحث :

تم صياغة فرض البحث الرئيسي : " لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين قياس استدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية " وينبثق عن هذا الفرض ثلاثة فروض فرعية:

- 1- لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين البعد الاقتصادي للاستدامة وجودة الأرباح
- 2- لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين البعد البيئي للاستدامة وجودة الأرباح
- 3- لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين البعد الاجتماعي للاستدامة وجودة الأرباح

الدراسات السابقة :

1- دراسة: (Riccardo Stacchezini & Others , 2016)

"Sustainability management and reporting : the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management"

"إدارة الاستدامة وإعداد التقارير: دور التقارير المتكاملة في الإبلاغ عن إدارة استدامة الشركة"، استهدفت الدراسة التعرف على : هل (IR) الذي تبنته الشركة تساهم في الإبلاغ عن الجوانب الإدارية لاستدامة الشركة ، ومحاولة الكشف عن التلاعب في ممارسات الإفصاح ، وهل يمكن (IR) أن تساهم في إدارة الاستدامة . وتمثلت فروض

reporting for Riccardo S. & Others, " Sustainability management and reporting: the role of integrated-¹ communicating corporate sustainability management ", Journal of Cleaner Production , 2016

الدراسة في : الشركات التي لديها أداء اجتماعي ضعيف ، آثار بيئية كبيرة ، وأداء اقتصادي متدني ، تميل أكثر الى أن تقدم الإفصاحات حول إجراءات الاستدامة بدلا من أداء الاستدامة في التقارير المتكاملة الخاصة بها. والشركات ذات المجالس الأقل استقلالا ، الشركات العاملة في الصناعات الحساسة بيئيا من المرجح ان توفر الإفصاحات حول إجراءات الاستدامة بدلا من أداء الاستدامة في التقارير المتكاملة الخاصة بهم .

والجدول التالي رقم (١) يوضح متغيرات الدراسة وطرق قياسها :

جدول رقم (١)

متغيرات الدراسة وطرق قياسها

المتغير	المعنى	القياس
Sustainability management disclosure	الإفصاح عن إدارة الاستدامة	1 if the text unit offers SAD, ¼ 0 otherwise (i.e., offers SPD)
social performance	الأداء الاجتماعي	amount of yearly community spending
environmental impact	التأثير البيئي	Amount of Scope 1 and Scope 2 greenhouse gas emissions in thousands of metric tons (divided by 1,000,000)
economic performance	الإداء الاقتصادي	Return on equity capital in thousands of US\$
Board independence	استقلال المجلس	Percentage of board-independent directors
Environmentally sensitive industries	حساسية الصناعات للبيئة	1 if firm belongs to an environmentally sensitive industry, ¼ 0 otherwise
disclosure type	نوع الإفصاح	equal to 1 if the text unit was non-quantitative and 0 otherwise
disclosure time	وقت الإفصاح	equal to 1 if the text unit was non-forward looking and 0 otherwise.
disclosure	مدة الإفصاح	Number of text units in each report section providing sustainability management

disclosure (SAD and SPD)		length
--------------------------	--	--------

كما كشفت الدراسة عن أن الشركات تقدم تقارير متكاملة (IR) منحازة في الإفصاح ، والشركات تعمل على تقديم إفصاح محدود عن عملياتها لتحقيق نتائج الاستدامة ، وتتجنب تقديم المعلومات حول أداء استدامتها عندما تكون النتائج الاجتماعية والبيئية ضعيفة ، بالإضافة إلى ضعف قدرة هذه التقارير على تشجيع الإدارة المتكاملة لاستدامة الشركات. وسوف تفيد هذه الدراسة في صياغة متغيرات الدراسة الحالية .

٢ - دراسة : (عبيد ، ٢٠١٧)^١

" قياس وتفسير العلاقة بين خصائص الوحدة الاقتصادية وجودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية في الشركات السعودية "

"Measurement and interpretation the relation between the firm characteristics and earnings quality : An Empirical Study in Saudi Arabia Companies"

استهدفت الدراسة اختبار تأثير خصائص الوحدات الاقتصادية على جودة الأرباح ، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات السعودية التي تتداول أسهمها في سوق الأسهم السعودي عن السنوات ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥ ، ولتحقيق هدف الدراسة تم اختبار خصائص الوحدات الاقتصادية والتي تعتبر بمثابة محددات لجودة الأرباح ، وتشمل الاستمرارية ، القدرة التنبؤية ، تمهيد الدخل ، الملائمة ، نسبة التدفقات النقدية التشغيلية الى صافي الدخل ، وفيما يلي المتغيرات التابعة للدراسة

جدول (٢)

المتغيرات التابعة (جودة الأرباح المحاسبية) وطريقة قياسها

رمز المتغير	المتغير	طريقة القياس
Y1	استمرارية الأرباح	ويتم القياس باستخدام معامل الانحدار β من خلال نموذج الانحدار التالي : $N_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 N_{i,t} + e_{i,t}$
		صافي الأرباح مقسوما على القيمة السوقية للأسهم بداية السنة للشركة "i" في الفترة "t" ، وتمثل العائد السنوي للسهم .
		صافي الأرباح مقسوما على القيمة السوقية للأسهم بداية السنة للشركة "i" في الفترة "t+1" .
		وكلما اقتربت قيمة β من الواحد الصحيح كلما كانت الأرباح المستقبلية أكثر استمرارية وجودة أرباح أعلى .

^١ - عبيد ، راوية رضا ، " قياس وتفسير العلاقة بين خصائص الوحدة الاقتصادية وجودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية في الشركات السعودية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد ٢١ ، العدد ٢ ، ٢٠١٧ .

Y2	القدرة التنبؤية للأرباح	ويستخدم نموذج الانحدار السابق لاشتقاق القدرة التنبؤية للأرباح وهي عبارة R2 المعدلة
Y3	ملائمة الأرباح	أ- معامل بيتا المشتق من نموذج الانحدار التالي : $N_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 N_{i,t} + \beta_2 \Delta N_{i,t} + e_{i,t}$ ← Ri,t عائد السهم للشركة "i" في السنة "t" مقسوما على القيمة السوقية لرأس المال في بداية الفترة مع ملاحظة أن تكون ارباح الفترة المحاسبية شاملة التوزيعات المدفوعة . ← Ni,t صافي الأرباح مقسوما على القيمة السوقية لرأس المال بداية الفترة ← Δ Ni,t التغير في صافي الربح مقسوما على القيمة السوقية لرأس المال في بداية الفترة . ب- مقياس الملائمة من خلال R 2 المعدلة لنموذج الانحدار السابق والتي تعتبر مقياسا لملائمة المعلومات المتعلقة بالأرباح بالنسبة للمستثمرين .
Y4	نسبة التدفقات النقدية الى صافي الدخل	نسبة التدفقات النقدية الى صافي الدخل
Y5	تمهيد الدخل	الانحراف المعياري لصافي الدخل مقسوما على الانحراف المعياري للتدفقات النقدية التشغيلية

وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المتغيرات المستقلة للدراسة : هيكل الملكية ، حجم الشركة ، الرافعة المالية ، نوع النشاط ، ربحية الشركة ، معدل النمو ، وجودة الأرباح المحاسبية .

وفى سياق ذلك أوصت الدراسة بضرورة ترشيد الديون واستغلال الطاقات العاطلة والاستفادة من وفورات الحجم لتحسين الأداء لود تأثير سلبي لحجم الشركة على جودة الأرباح، وضرورة الاهتمام بتوفير الملائمة والموثوقية والقدرة التنبؤية للأرباح لتحقيق جودة الأرباح المحاسبية ، واتباع الاساليب التي تؤدي الى تحسين الربحية لما لها من أثر ايجابي على جودة الأرباح المحاسبية ، وتم الاستفادة من هذه الدراسة فى التعرف على محددات جودة الأرباح وطريقة قياسها.

الاطار النظري للدراسة :

أ - استدامة الشركة :

يرسخ الدستور المصري لعام ٢٠١٤ للتنمية المستدامة ومبادئها ، وتتضح أبعادها الثلاثة (الاجتماعية - الاقتصادية - البيئية)، وتتضح الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية بشكل مباشر فى فصل (المقومات الاجتماعية) وفصل (المقومات الاقتصادية) من الباب الثاني (المقومات الأساسية للمجتمع)، كذلك تتناول بعض مواد الدستور كلا البعدين من التنمية بصورة غير مباشرة ، ويتبين فى المقومات الاجتماعية للدستور التزام الدولة بتحقيق:

- ١- العدالة الاجتماعية وتوفير وضمان الحياة الكريمة لجميع المواطنين.
- ٢- تحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين.
- ٣- المساواة بين المرأة والرجل في جميع الحقوق المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.
- ٤- حماية المرأة ضد كل أشكال العنف، وتوفير الرعاية والحماية للأمومة والطفولة والمرأة المعيلة والمسننة والنساء الأشد احتياجاً.
- ٥- توفير خدمات التأمين الاجتماعي لجميع المواطنين.
- ٦- توفير الرعاية الصحية المتكاملة لجميع المواطنين.
- ٧- مجانية التعليم بمراحله المختلفة في مؤسسات الدولة التعليمية.
- ٨- حرية البحث العلمي وتشجيع مؤسساته.

وقد ورد في باب الحقوق والحريات والواجبات العامة التأكيد على المساواة في الحقوق والحريات والواجبات العامة دون تمييز لأي سبب ، ويتضح من المقومات الاقتصادية للدستور أن النظام الاقتصادي يهدف إلى تحقيق الرخاء في البلاد من خلال التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، بما يكفل رفع معدل النمو الحقيقي للاقتصاد القومي، ورفع مستوى المعيشة وزيادة فرص العمل وتقليل معدلات البطالة، والقضاء على الفقر ، ويلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة، ودعم محاور التنافسية وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافياً وقطاعياً وبيئياً وضمان تكافؤ الفرص والتوزيع العادل لعوائد التنمية. والبعيد البيئي للتنمية المستدامة متكامل مع مواد الدستور المختلفة الأخرى مثل المواد (٤٤ ، ٤٥ ، ٤٦ ، ٥٠) حيث تلترزم الدولة بما يلي :

- ١- حماية نهر النيل وعدم إهدار مياه أو تلويثها وحق كل مواطن في التمتع به.
- ٢- حماية البحار والبحيرات والشواطئ والممرات المائية للدولة من التعدي أو التلوث.
- ٣- حماية الثروة النباتية والحيوانية والسلمكية وحماية المعرض منها للانقراض أو الخطر.
- ٤- الاستخدام الرشيد للموارد الطبيعية بما يكفل تحقيق التنمية المستدامة ، وضمان حقوق الأجيال القادمة.

ويعتبر الدستور المصري أن حماية البيئة واجب وطني والقانون ينظم التدابير اللازمة للحفاظ علي البيئة ، ويترتب علي ذلك ان حماية البيئة مسئولية كل أفراد المجتمع ومن هنا تصبح المسئولية المجتمعية البيئية للشركات واجباً وطنياً . وقامت الحكومة المصرية بإصدار قوانين منظمة لحماية البيئة بهدف تحقيق التنمية البيئية والتي هي طريق للتنمية المستدامة، وهذه القوانين هي قانون ٤ لسنة ١٩٩٤ ولائحته التنفيذية والذي جري له بعض التعديلات في مجلس الشعب لمواكبه التغيرات العالمية في فبراير ٢٠٠٩، القانون ١٠٢ لسنة ١٩٨٣ بشأن حماية الطبيعة (المحميات الطبيعية)، وقانون ٤٨ لسنة ١٩٨٢ بشأن الحفاظ علي الموارد المائية ، والمادة ٢٣ من قانون الضرائب علي الدخل والتي تشير إلي أن التبرعات المدفوعة لصالح الحكومة والإدارات المحلية والأشخاص الاعتبارية تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم^١.

ب - جودة التقارير المالية :

تمثل نظم المحاسبة التقليدية نظاماً للمعلومات ودعم العمليات اليومية بهدف مراقبة، جمع وتسجيل وقياس وتصنيف الأحداث الاقتصادية التي لها تأثير علي الأصول والمركز المالي وأرباح الشركة، جنباً إلى جنب مع

^١- المؤتمر السنوي الثالث عن المسئولية الاجتماعية للشركات ، " الشفافية والإفصاح في ممارسات المسئولية الاجتماعية: نحو بيئة تنافسية مستدامة" ، ٢٣ مارس ٢٠١٠.

آثارها. ولذلك، فإن الهدف من المحاسبة هو توفير معلومات دقيقة لأصحاب المصلحة - الملاك والمديرين والدائنين، وهينات التفتيش وغيرهم - لاتخاذ قرارات في المستقبل.

وتعد المهمة الأساسية للمحاسبة هي توفير معلومات موثوقة وحقيقية على تشغيل الشركة للمشاركين في السوق. ومع ذلك، هناك حاجة إلى معلومات مختلفة من قبل الجهات المعنية المختلفة. ولذلك، ينبغي إنشاء نظام للمعلومات المحاسبية قادرة على جمع وتنظيم المعلومات الاجتماعية والبيئية اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة، وغير قادرة على تقديم وتفسيرها للمستخدمين الداخليين والخارجيين على حد سواء بطريقة موثوقة ودقيقة. واستجابة لهذه المتطلبات المتغيرة، النظم المحاسبية التقليدية لديها القدرة على التغيير والتحسين وفقاً لذلك^١.

وتعتبر التقارير المالية هي الأداة المتاحة للإدارة لتتقل من خلالها معلومات عن أداء الشركة، فإن معايير اعداد هذه التقارير تسمح للإدارة بممارسة قدر من التقدير في اعداد تلك التقارير، والإدارة حينئذ تستخدم خبرتها وما لديها من معلومات وخبرات في مجال الأعمال للتقدير والاختيار من بين الطرق الملاءمة للتقرير عن الأداء الاقتصادي للشركة، وذلك بما يزيد من قيمة وملاءمة المعلومات المحاسبية لدي الأطراف أصحاب المصالح بالشركة. ولاشك فإن ممارسة التقديرات بواسطة الإدارة يخلق فرصاً متاحة أمامها لإدارة الأرقام المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية بحيث لا تعكس بشكل عادل الأداء الاقتصادي للشركة، ومثل هذه التدخلات من قبل الإدارة تؤثر على مصداقية ومعلوماتية التقارير المالية وبالتالي على جودتها^٢.
وشمل اطار مبادرة التقارير العالمية مبادئ ضمان جودة تقرير الاستدامة وتتمثل في^٣:

التوازن: يجب أن يعكس تقرير الاستدامة النواحي الايجابية والسلبية لأداء المنشأة، وذلك للمساعدة في عمل تقييم مناسب للأداء العام للمنشأة.

القابلية للمقارنة: يجب أن يحتوى تقرير الاستدامة على معلومات تساعد اصحاب المصلحة في تحليل التغيرات في أداء المنشأة عبر الفترات الزمنية، ومقارنتها مع أداء المنشآت الأخرى.

الدقة: يجب أن تكون المعلومات الواردة بتقرير الاستدامة دقيقة وتفصيلية تساعد أصحاب المصلحة في تقييم أداء المنشأة.

التوقيت: يجب نشر تقرير الاستدامة في الوقت الملائم، مما يساعد أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

الوضوح: يجب أن تكون معلومات تقرير الاستدامة واضحة، ومدعومة بالجدول والرسومات ان لزم الامر.

الوثوق بالتقرير: ويقصد به أن المعلومات والعمليات المستخدمة في اعداد التقرير يجب جمعها، وتسجيلها، وتبويبها، والافصاح عنها بطريقة تساعد في اختبارها، وتحديد جودتها وأهميتها النسبية.

حدود التقرير: يجب أن يشير تقرير الاستدامة الى منشآت الاعمال التي تخضع الى سيطرة ونفوذ المنشأة، وأية علاقات مع أطراف المنبع (مثل سلسلة التوريد)، والمصب (مثل الموزعين والعملاء).

المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية:

يعد انتشار وتطور مفهوم وأبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات خلال العقود الخمس السابقة وظهور الافصاح والشفافية كأحد مبادئ وفاء الادارة العليا للشركات بمسئولياتها الاجتماعية وتحقيق التنمية المستدامة، كان له العديد من الانعكاسات على ممارسة مهنة المحاسبة بصفة عامة وعملية التقرير بصفة خاصة. فمنذ بداية الستينات من القرن السابق حتى الان شهدت تطور في مفهوم وابعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات من مجرد قصور

¹ - G. Fülöp & Others, " SUSTAINABILITY ACCOUNTING: A SUCCESS FACTOR IN CORPORATE SUSTAINABILITY STRATEGY", New Challenges of Economic and Business Development ,University of Latvia, 2013.

^٢ - عبد الحميد، أحمد أشرف، " خصائص الشركات واستخدام التقارير المالية في ادره الربحية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والثلاثون، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ٢٢٢.

^٣- فؤاد، ريمون ميلاد، "الآثار الايجابية لتقرير الاستدامة دراسة ميدانية علي شركات المساهمة السعودية" الفكر المحاسبي، المجلد ٢٠، العدد ٤، ص ١٥٢، ٢٠١٦.

المسئولية الاجتماعية للشركات على تقديم المساهمات الخيرية فقط الى قيام الادارة العليا بتنفيذ الخطط والبرامج التى تهدف الى معالجة القضايا الاجتماعية فى البيئة المحيطة بها لىتسع نطاق المسئولية للشركات مع بداية الالفية الثالثة لىتضمن مفهوم التنمية المستدامة بأبعاده الاربعة البيئية والاجتماعية والاقتصادية وحوكمة الشركات .

وتطور المحتوى الاعلامى للتقارير المالية المنشورة ، حيث تحول شكل التقرير المالى للشركات من التقارير المالية التقليدية فقط الى توسيع نطاق الافصاح لىتضمن المعلومات المالية وغير المالية عن الاداء الاقتصادى والبيئى والاجتماعى وحوكمة الشركات ، أو ما يعرف بالتقرير عن المسئولية الاجتماعية للشركات لتقييم مدى مساهمة الشركات فى تحقيق التنمية المستدامة من قبل الاطراف المهتمة بها . والشكل التالى يوضح التطور فى المحتوى المعلوماتى المحاسبية المفصوح عنها فى التقارير المالية المنشورة للشركات منذ بداية الستينات من القرن السابق حتى الان والتطورات المحتملة لها فى العشرينات من هذا القرن والسنوات المستقبلية .

والجدول التالى رقم (٣) يوضح تطور محتوى المعلومات المحاسبية المفصوح عنها فى التقارير المالية المنشورة للشركات :

جدول (٣)

تطور محتوى المعلومات المحاسبية المفصوح عنها فى التقارير المالية المنشورة للشركات *

الفترة	نوع التقرير	محتوي التقرير
بداية الستينات الى نهاية السبعينات من القرن السابق	القوائم المالية Financial Statements	الافصاح عن اصول والتزامات وايرادات ومصروفات الشركات والتدفقات النقدية (القوائم المالية التقليدية) . مع بداية السبعينات من القرن السابق حدث نمو متزايد فى حجم الشركات والتأثير البيئى والاجتماعى لها ، مما ادى الى تاصيل "نظرية المشروع" التى تتسم بتوجه أساسى نحو تقييم الاداء الاجتماعى للشركات وتوجه ثانوى نحو تقييم الاداء الاقتصادى لها من قبل الاطراف المهتمة بها ، وبداية الاهتمام بالبحث عن كيفية القياس والافصاح عن الاثار البيئية والاداء الاجتماعى للشركات .
بداية الثمانينات الى نهاية التسعينات من القرن السابق	التقارير المالية Financial Reporting (متضمنة قضايا بيئية فقط)	اتجهت العديد من الشركات للافصاح عن الانشطة البيئية والاجتماعية كجزء من التقارير المالية المنشورة لها او كمعلومات اضافية فى التقارير المالية لها . وفى نهاية الثمانينات تم التغيير من التقرير الاجتماعى Social Reporting الى التقرير البيئى Environmental Reporting شهدت بداية التسعينات دمج المعلومات غير المالية المفصوح عنها تجاه الاداء البيئى والاداء الاجتماعى للشركات معاً فى تقرير واحد تحت مسمى (تقرير الاستدامة / تقرير المسئولية الاجتماعية للشركات / التقرير ثلاثى الابعاد) ، ومنذ منتصف التسعينات اتجهت العديد من الشركات لتبني استراتيجيات التنمية المستدامة .
بداية القرن الحالى الى نهاية العقد الاول	تقارير المسئولية الاجتماعية Corporate Social	مع نهاية التسعينات قام مجلس الاعتماد العالمى للتنمية المستدامة باطلاق منظمة ارشادات التقرير العالمى GRI وذلك لتوفير مجموعة من الارشادات الاختيارية للشركات للاعتماد عليها فى اعداد واصدار تقرير الاستدامة ، بهدف توفير معلومات عن الاداء الاقتصادى والاجتماعى والبيئى للاطراف المهتمة بها . ومع بداية العقد الاول من هذا القرن تزايد الاهتمام بالمعلومات المفصوح عنها تجاه اربعة محاور

رئيسية وهي الانجازات الاجتماعية، الاقتصادية، البيئية، حوكمة الشركات (التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات) .	Responsibility Reports	من القرن الحالى
تزايد الاهتمام بالتقرير عن معلومات قضايا الاستدامة لتوسيع نطاق المعلومات المفصح عنها اختياريا تجاه الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي والحوكمي للشركات . والعمل على تطوير نموذج متكامل ومقبول عالميا للتقرير المالي ، تطوير ارشادات منظمة التقرير العالمي GRI واصدار الجيل الرابع منها . وستشهد السنوات المقبلة تغير فى شكل ومحتوى نموذج التقرير المالي للشركات بدلا من الشكل التقليدي الى نموذج متكامل للتقرير المالي ليتضمن القياس الكمي والتقرير عن البعد الاقتصادي والبعد البيئي والبعد الاجتماعي وحوكمة الشركات .	التقارير المالية المتكاملة Integrated Reports	بداية العقد الثانى من القرن الحالى والفترات التالية

* المصدر : إبراهيم ، علاء الدين توفيق ، " محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الاجتماعية – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة " ، المجله العلمية ، التجارة والتمويل ، العدد الاول ، المجلد الثاني ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ص ص ٦٧ - ٧٠ ، ٢٠١٤ . بتصرف من الباحث .

ويشترط في المعلومات المحاسبية البيئية توافر مجموعة من المقومات أهمها مايلي :

- ١- حصر الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات وهم يمثلون مستخدمون داخل المنشأة وخارجها
- ٢- تحديد كافة الأنشطة البيئية وعلاقتها باستغلال الموارد الطبيعية المستخدمة لتنفيذ هذه الأنشطة ودورها فى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية
- ٣- تحديد القرارات والبدائل المرتبطة بقضايا البيئة ومدى احتياجها لتلك المعلومات.
- ٤- مراعاة التغيرات البيئية السائدة حال استخدام المعلومات اذ ان المنفعة المتوقعة من المعلومات المحاسبية البيئية تتأثر بهذه التغيرات .

وتهتم الاتحادات المهنية والعلمية للمحاسبين بعملية الإفصاح عن الاضرار البيئية الناجمة عن نشاط المشروع ، مما أدى إلى نشوء اتجاه جديد أصبح يعرف باسم " تخضير مهنة المحاسبة GREENING OF ACCOUNTANCY " .^١

١- الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA :

قدمت لجنة التأثيرات البيئية لسلك المشروع المكونة من قبل الجمعية الامريكية للمحاسبة AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION بصورة مبكرة عام ١٩٧٣ تقريراً حول الاسباب التى حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المشروع على البيئة بالرغم من اعتراف المحاسبين بوجود هذه التأثيرات .

اختبار فروض البحث واستخلاص النتائج :

١ حنان، رضوان حلوه ، " بدائل القياس المحاسبي المعاصر – مشكلات محاسبية معاصرة " جامعة حلب – جامعة عمان الأهلية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ص ص ٢٦٩ - ٢٧٢ ، ٢٠٠٣ .

تم الاعتماد على تحليل الارتباط البسيط في اختبار مدى صحة فروض البحث : "لاتوجد علاقة ارتباط جوهريّة بين إستدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية " وينبثق عنه ثلاثة فروض فرعية:

- ١- لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين البعد الاقتصادي للاستدامة وجودة الأرباح
 - ٢- لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين البعد البيئي للاستدامة وجودة الأرباح
 - ٣- لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين البعد الاجتماعي للاستدامة وجودة الأرباح
- والجدول التالي رقم (٤) يوضح النتائج المرتبطة على ذلك :

جدول (٤)

قيمة معامل الارتباط ومستوى الدلالة بين جودة الأرباح ومتغيرات الدراسة

المتغير	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة
البعد الاقتصادي	٠,٦٨٧	٠,٠١
البعد البيئي	٠,٧٧٥	٠,٠١
البعد الاجتماعي	٠,٧٩٩	٠,٠١

وتشير بيانات الجدول السابق الى:

- ١- وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الأرباح ومؤشرات البعد الاقتصادي عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (٠,٦٨٧)
- ٢- وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الأرباح والبعد البيئي عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (٠,٧٧٥)
- ٣- وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الأرباح والبعد الاجتماعي عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (٠,٧٩٩)

وقام الباحث بقياس العلاقة بين جودة الأرباح والمتغيرات التابعة لكل بعد رئيسي والجدول التالي والجدول التالي

رقم (٥) يوضح ذلك :

جدول (٥)

قيمة معامل الارتباط ومستوى الدلالة بين جودة الأرباح ومتغيرات البعد الاقتصادي

المتغير	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأداء الإقتصادي		
الأولويات الاستراتيجية	-٠,٦٤٧	٠,٠١
الاتجاهات الإقتصادية	-٠,٧١٧	٠,٠١
الانجازات والاختافات	٠,٤٧٥	٠,٠١
الاهداف والاداء	٠,٦٩١	٠,٠١
التحديات الضاغطة	٠,٤٦٣	٠,٠١
التواجد في السوق		

موقع الشركة	٠,٠٨٣	٠,٦٣٤
المعاملات الدولية	٠,١٩٠	٠,٢٧٥
الأثار الاقتصادية غير المباشرة		
الشكل القانوني	٠,٦٩١	٠,٠١
تصنيف العملاء	٠,٤٠١	٠,٠٥
التوزيع الجغرافي للمبيعات	٠,٧١٧	٠,٠١
ممارسات الشراء		
عدد العمالة	٠,٠٠٧	٠,٩٦٦
حجم المبيعات	٠,٧٨٤	٠,٠١
حجم الانتاج	٠,٥٩٤	٠,٠١
حجم الاموال المستثمرة	٠,٥٠٢	٠,٠١

تشير بيانات الجدول السابق الى:

* وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات الاداء الاقتصادي عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٧١٧، ٠,٤٦٣)

عدم وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات التواجد في السوق، حيث بلغت قيم معامل الارتباط (٠,١٩٠، ٠,٠٨٣).
وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات الأثار الاقتصادية غير المباشرة عند مستوى دلالة ٠,٠٥ و ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٧١٧، ٠,٤٠١).

وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات ممارسات الشراء عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٧٨٤ و ٠,٥٠٢). في حين لا توجد علاقة بين جودة الارباح ومؤشر عدد العمالة.

جدول (٦)

قيمة معامل الارتباط ومستوى الدلالة

بين جودة الارباح ومتغيرات البعد البيئي

المتغير	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المواد	٠,٤٢٤	٠,٠٥
الطاقة	٠,٦٢٩	٠,٠١
المياه	٠,٥٢٩	٠,٠١
التنوع البيولوجي	٠,٥١٦	٠,٠١
الانبعاثات	٠,٧١٧	٠,٠١
النفايات السائلة والصلبة	٠,٨٢٧	٠,٠١
المنتجات والخدمات	٠,٤٤٧	٠,٠١
الامتثال	٠,٧٨٤	٠,٠١
النقل	٠,٣٤٧	٠,٠٥

الاستفسارات	٠,١٢٢	٠,٤٨٥
التقييم البيئي للمواد	٠,٤٣١	٠,٠١
اليات الشكاوى	٠,٢٢٨	٠,١٨٩

وتشير بيانات الجدول السابق الى:

وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الازياح ومؤشرات البعد البيئي عند مستوى دلالة ٠,٠٥ و ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٣٤٧ ، ٠,٨٢٧)، في حين لا توجد علاقة بين جودة الازياح ومؤشرات الاستفسارات ، و اليات الشكاوي.

جدول (٧)

قيمة معامل الارتباط ومستوى الدلالة
بين جودة الازياح ومتغيرات البعد الاجتماعي

المتغير	قيمة معامل الارتباط	مستوى الدلالة
ممارسات العمل والعمالة		
التوظيف	٠,٥١٦	٠,٠١
علاقات العمالة/ الادارة	٠,٨٥٢	٠,٠١
الصحة والسلامة المهنية	٠,٦٧١	٠,٠١
التدريب والتعليم	٠,٧٥٦	٠,٠١
التنوع وتكافؤ الفرص	٠,٣٣٨	٠,٠٥
مساواة الرجال والنساء فى الاجر	٠,٤٥٥	٠,٠١
تقييم المورددين في ممارسات العمالة	٠,٥٨٩	٠,٠١
اليات شكاوى العملاء	٠,١٢٣	٠,٤٨٣
حقوق الانسان		
الاستثمار	٠,٦٩١	٠,٠١
عدم التمييز	٠,٠٢٠	٠,٩١١
الحرية النقابية	٠,٣٣٢	٠,٠٥١
عمالة الاطفال	٠,١٨٥	٠,٢٨٧
العمل الجبرى أو القصرى	٠,٢٥٣	٠,١٤٣
الممارسات الامنية	٠,٦٢٩	٠,٠١
حقوق الشعوب الاصيله	٠,٠٤١	٠,٨١٥
التقييم الدورى	٠,٦٢٨	٠,٠١
تقييم المورددين فيما يتعلق بحقوق الانسان	٠,١١٤	٠,٥١٣
اليات شكاوى حقوق الانسان	٠,٠٤٤	٠,٨٠٢
المجتمع		
المجتمعات المحلية	٠,٤٩٦	٠,٠١
مكافحة الفساد	٠,٧٧٨	٠,٠١
السياسة العامة	٠,١٦٨	٠,٣٣٤
السلوك المناهض للمنافسة	٠,٢٢٢	٠,١٩٩
الامتثال	٠,٧١٢	٠,٠١
تقييم المورددين فيما يتعلق بالاثار على المجتمع	٠,٤٩٧	٠,٠١

المحلى		
اليات شكاوى المجتمع المحلى	٠,٠٩٧	٠,٥٨١
مسئولية المنتج		
صحة العمل وسلامته	٠,٧١٧	٠,٠١
وضع ملصقات المعلومات على المنتجات	٠,٧١٥	٠,٠١
الاتصالات التسويقية	٠,٥٤٢	٠,٠١
خصوصية العمل	٠,٤١٠	٠,٠٥
الامتثال	٠,٧٨٤	٠,٠١

تشير بيانات الجدول السابق الى:

وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات ممارسات العمل والعمالة عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ، و ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٣٣٨ ، ٠,٨٥٢)، في حين لا توجد علاقة بين جودة الارباح ومؤشر اليات شكاوي العملاء.

عدم وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات حقوق الانسان، في حين توجد علاقة بين جودة الارباح ومؤشر الاستثمار والممارسة الامنية والتقييم الدوري عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٦٢٨ ، ٠,٦٩١)،

وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات المجتمع عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٤٩٦ ، ٠,٧٧٨)، في حين لا توجد علاقة بين جودة الارباح ومؤشر السياسة العامة و السلوك المناهض للمنافسة و اليات شكاوى المجتمع المحلى.

وجود علاقة دالة احصائياً بين جودة الارباح ومؤشرات مسؤولية المنتج عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ، و ٠,٠١، حيث تروحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٤١٠ ، ٠,٧٨٤)، ومما سبق اتضح عدم صحة الفرض القائل: "لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين إستدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية.

خلاصة البحث :

تناول البحث موضوع تقييم الدلالة الارتباطية بين استدامة شركات الاسمنت وجودة تقاريرها المالية - دراسة ميدانية ، ركزت أهدافه علي تقييم العلاقة الارتباطية بين استدامة الشركة وجودة تقاريرها المالية ، وكان فرض البحث الرئيسي هو : لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين قياس استدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية " وينبثق عن هذا الفرض ثلاثة فروض فرعية: لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين البعد الاقتصادي للاستدامة وجودة الارباح ، لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين البعد البيئي للاستدامة وجودة الارباح ، لا توجد علاقة ارتباط جوهرية بين البعد الاجتماعي للاستدامة وجودة الارباح ، وتم اختبار فروض البحث اعتماداً علي تحليل الارتباط البسيط ، وتوصل الباحث الى وجود علاقة ارتباط جوهرية بين إستدامة شركات الأسمنت وجودة تقاريرها المالية " .

مراجع البحث :

المراجع العربية :

الكتب :

حنان، رضوان حلوه ، " بدائل القياس المحاسبي المعاصر - مشكلات محاسبية معاصرة " جامعة حلب - جامعة عمان الأهلية ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٣ .

- ١- العرموطى ، أحمد عدنان " أثر محاسبة الإستدامة على تقارير الإبلاغ المالى فى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة فى بورصة عمان " رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، ٢٠١٣ .
- ٢- إبراهيم ، علاء الدين توفيق ، " محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الاجتماعية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة " ، المجله العلمية ، التجارة والتمويل ، العدد الاول ، المجلد الثاني ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ٢٠١٤ .
- ٣- عبد الحميد ، أحمد أشرف ، " خصائص الشركات واستخدام التقارير المالية في ادره الربحية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والثلاثون ، العدد الثاني ، ٢٠٠٧ .
- ٤- عبيد ، راوية رضا ، " قياس وتفسير العلاقة بين خصائص الوحدة الأقتصادية وجودة الأرباح المحاسبية : دراسة تطبيقية فى الشركات السعوية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد ٢١ ، العدد ٢ ، ٢٠١٧ .
- ٥- فؤاد ، ريمون ميلاد ، "الاثار الايجابية لتقرير الاستدامة دراسة ميدانية علي شركات المساهمة السعوية" الفكر المحاسبي ، المجلد ٢٠ ، العدد ٤ ، ٢٠١٦ .

المراجع الاجنبية :

- 1- G. Fülöp& Others," SUSTAINABILITY ACCOUNTING: A SUCCESS FACTOR IN CORPORATE SUSTAINABILITY STRATEGY", New Challenges of Economic and Business Development ,University of Latvia, 2013.
- 2- Riccardo S. & Others, " Sustainability management and reporting: the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management " , Journal of Cleaner Production , ٢٠١٦

مراجع أخرى

المؤتمر السنوي الثالث عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ، " الشفافية والإفصاح في ممارسات المسؤولية الاجتماعية: نحو بيئة تنافسية مستدامة" ، ٢٣ مارس ٢٠١٠ .