

**دور المحاسبة المستدامة
في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية**

دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

دكتور / مجدي شكري فوزي محمد
المدرس بقسم الإدارة والمحاسبة
المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات
اكاديمية الشروق

أولاً: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

١- مقدمة :

حصل مفهوم الاستدامة Sustainability على الكثير من الاهتمام في الآونة الأخيرة فالمحاسبة لم تعد وظيفتها تنحصر في تحديد المركز المالي ونتيجة النشاط من ربح أو خسارة لكيان ما عن فترة مالية محددة وإنما تعدي ذلك ليشمل بالإضافة إلي تعظيم المصلحة الذاتية للملاك باعتبارها المسؤولية الأولى لإدارة الكيان ليشمل المسئوليات البيئية والاجتماعية سواء المفروضة بالتزام قانوني (إجبارية) أو تلك التي ترتبط بالمصلحة الذاتية (اختيارية).

تعتبر المحاسبة عن الأداء غير المالي وما يتطلبه من تقارير غير مالية من المتطلبات الحالية للإفصاح عن الاستدامة ويقصد بالتنمية المستدامة أي التنمية التي تلبي احتياجات الجيل الحالي دون إهمال لاحتياجات الأجيال القادمة.

٢- مشكلة البحث :

يوجد خلط واضح بين القدرة الاقتصادية Economic Viability، والمسؤولية الاجتماعية Social Responsibility وكذلك المسؤولية البيئية Environmental Responsibility وتعتبر محاسبة الاستدامة خليط بين العناصر السابقة. ومحور الدراسة هنا هو الغموض الواضح في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في الشركات كنتيجة لخلط المفاهيم ولاشك أن العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية ينعكس تأثيرها على التقارير المالية ولكي يمكن بلورة المشكلة محور الدراسة من خلال طرح التساؤلات البحثية الآتية:

- ما هو المقصود بالمحاسبة المستدامة؟ وهل هي بديل عن المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه؟
- ما هي عناصر المحاسبة المستدامة؟ وما هي العلاقات المتشابكة فيما بينها؟ وما هو تأثير ذلك التشابك على الإفصاح بأنواعه؟
- ما هو أثر العناصر البيئية على الإفصاح المالي في الشركات؟
- ما هو أثر العناصر الاجتماعية على الإفصاح المالي في الشركات؟
- ما هو أثر العناصر الاقتصادية على الإفصاح المالي في الشركات؟
- هل هناك معوقات لتطبيق محاسبة الاستدامة؟ وهل من الممكن مواجهة تلك المعوقات؟
- ما هو الإطار المناسب لبيان دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟

٣- أهداف البحث :

- يسعى الباحث من خلال ذلك البحث تحقيق الأهداف الآتية :
١. بيان المشكلات التي تواجهها المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوي المعلوماتي للتقارير المالية.
 ٢. توضيح مغزى ومكونات المحاسبة المستدامة، ودورها في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٤- أهمية ودوافع البحث:

أ- **أهمية عملية** : حيث أن الأداء في معظم الشركات يستهلك الكثير من الموارد من خلال أداء العمل اليومي وحيث أن تلك الموارد تتسم بالندرة والمحدودية سواء كانت تلك الموارد اقتصادية أو طبيعية مما ينعكس ذلك بالسلب على مصلحة الأجيال القادمة ومن ثم كان لزاماً على الشركات أن تلتزم بدورها ومسئولياتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ومن هنا تأتي الأهمية العملية للبحث حيث يدعو مجتمع الأعمال للحفاظ على الثروات الاقتصادية والبيئية للأجيال القادمة من خلال ابتكار أساليب جديدة للمحاسبة عن تلك الموارد.

ب- **أهمية علمية** : مازالت الكتابات في ذلك المحور محل بحث ودراسة ويعتبر البحث أحد المسارات التي تساعد في تحسين عملية المحاسبة عن الموارد الطبيعية بالإضافة إلى إثراء مكتبات الجامعات العربية عامة والمصرية بصفة خاصة حول موضوع يهتم به العالم بأكمله.

٥- **فروض البحث** : استطاع الباحث من خلال تحليل الدراسات السابقة اشتقاق الفروض الآتية:

الفرض الأول: توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

الفرض الثالث: توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

الفرض الرابع: توجد فروق جوهريّة بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

٦- منهجية البحث:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي (الوصفي) في تناول مشكلات الدراسة واثبات فروضها لملائمة أغراض الدراسة وتحقيقاً لأهدافها من خلال استعراض الأدبيات النظرية المتعلقة بموضوع دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي اعتماداً على إجابات عينة الدراسة على الاستقصاء المصممة لأغراض هذه الدراسة واستخلاص أهم النتائج التي يمكن التوصل إليها.

٧- حدود البحث:

- أ- يخرج عن نطاق البحث ما يلي:
- ١- دور المحاسبة المستدامة في إعداد التقارير المالية.
 - ٢- دور المحاسبة المستدامة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.
 - ٣- تأثير المحاسبة المستدامة على التنمية الاقتصادية.
- ب- فيما يتعلق بالحدود الزمانية : يشتمل نطاق البحث الزمني على الفترة من ٢٠١٠ وحتى ٢٠١٦ وهى الفترة التي زاد الاهتمام فيها بالعوامل الاجتماعية والعوامل البيئية في العالم بأسرة.
- ج - فيما يتعلق بالحدود المكانية: ينحصر المستقصى منهم في منطقة القاهرة الكبرى وذلك لتوافر المبحوثين واللازمين للحصول على المعلومات لاختبار فروض البحث.

٨- خطة البحث:

- لمعالجة مشكلة البحث، بما يكفل تحقيق أهدافه في ضوء حدوده، تم تقسيم البحث إلى العناصر الآتية:
- أولاً** : الإطار العام للبحث والدراسات السابقة.
- ثانياً** : المحاسبة المستدامة (المفهوم - الأهداف - الإفصاح).
- ثالثاً** : مكونات محاسبة الاستدامة.
- رابعاً** : معايير وخصائص محاسبة الاستدامة والإفصاح.
- خامساً** : دور محاسبة الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي.
- سادساً** : اختبار فروض البحث.
- سابعاً** : النتائج والتوصيات المقترحة.
- ثامناً** : مراجع البحث.
- تاسعاً** : ملاحق البحث.

٩- الدراسات السابقة:

- خدمة لأهداف الدراسة قسم الباحث الدراسات السابقة إلى ثلاثة مجموعات تتضمن:
- المجموعة الأولى:** دراسات هدفت إلي توضيح الدور البيئي في المحاسبة المستدامة.
- المجموعة الثانية:** دراسات هدفت إلي توضيح الدور الاجتماعي في المحاسبة المستدامة.
- المجموعة الثالثة:** دراسات هدفت إلي توضيح تأثير الدور البيئي والاجتماعي والمالي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

المجموعة الأولى: دراسات سابقة اهتمت بالدور البيئي:

- دراسة هادى (٢٠٠٦)^(١) بعنوان: "المحاسبة عن البيئة المستدامة".
- محتويات الدراسة وأهدافها: هدفت الدراسة إلي تحليل المفاهيم المحاسبية القائمة للالتزامات البيئية واستطلاع المستقبل فيما يتعلق بالمحاسبة البيئية المستدامة ومن أهم العناصر المكونة للدراسة (ماهية المحاسبة البيئية وطبيعتها والتكلفة والعائد للمحاسبة البيئية وكذلك المشكلات التي تواجهها). وخلصت الدراسة بأنه يوجد تحديات تواجه المحاسبة البيئية

(١) هادى رضا الصفار، ٢٠٠٦، "المحاسبة عن البيئة المستدامة المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان "أخلاقيات

الأعمال أو مجتمع المعرفة" الفترة من (١٩-١٧) أبريل، جامعة الزيتونة، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية.

المستدامة مثال ذلك: (اختلاف الثقافات - اختفاء المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية ومعالجتها كتكاليف غير مباشرة - صعوبة تتبع التكاليف وتدقيق واستخدام المواد - صعوبة الحصول على معلومات التكاليف من التقارير - عدم اكتمال المعلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية).

- دراسة رضا صالح (٢٠٠٩)^(١) بعنوان: "منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية". هدفت الدراسة إلى توضيح المقصود بالتكاليف البيئية ومنافع الإفصاح عن تلك التكاليف، وهل هناك منافع لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية بخصوص الإفصاح عن التكاليف البيئية، وضرورة وأهمية تحقيق متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية. وخُصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالإفصاح البيئي للشركات وبصفة خاصة الشركات الصناعية التي تُسبب أضراراً للبيئة، ويجب تبني معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية بالإضافة إلى تطوير أسلوب عرض القوائم المالية لكي تشمل بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء البيئي للشركات.

- ناقشت دراسة الطاهر (٢٠١٠)^(٢) بعنوان: "أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية". التعرف على أثر التكاليف البيئية على تقويم الأداء في المنشآت الصناعية السودانية، وتبسيط الضوء على أثر الاهتمام بالتكاليف البيئية في قطاع البترول على رفع أداء المنشآت ودورها في حماية البيئة، ومعرفة أثر التكاليف البيئية في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية. وخُصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها ارتفاع مقدار الأعباء البيئية جعل الإدارة تهتم بالأساليب والأدوات المتبعة لمعالجة الأضرار البيئية، وحصر وقياس التكاليف البيئية في بعض المنشآت والتقرير عنها يؤدي إلى ترشيد الأداء البيئي والتعامل مع المؤثرات البيئية في بعض المنشآت بكفاءة أدى إلى نجاح منشآت الأعمال في تحقيق أهدافها.

- دراسة Kitzman (2010)^(٣) بعنوان: "Environmental Cost Accounting For Improved Environmental Decisionmaking". تهدف الدراسة إلى تحديد التكاليف البيئية وتوضيح أهم الفوائد المحققة من دمج قضايا البيئة بالإنتاج، وكيفية الوصول إلى أداء بيئي أفضل، وقد ميزت الدراسة بين نوعين من التكاليف البيئية هما التكاليف الخاصة والتكاليف العامة. وتوصلت الدراسة إلى كيفية توييب التكاليف الصريحة والضمنية والخاصة والعامة، وطرق تقييم التكاليف البيئية.

(١) رضا إبراهيم صالح، ٢٠٠٩، "دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير

المالية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، يناير.

(٢) أسماء عبدا لقادر الطاهر، ٢٠١٠، "أثر التكاليف البيئية على تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية، دراسة تحليلية

تطبيقية على قطاع النفط"، رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة البر الأحمر.

(3) Kitzman, K., (2010), "Environmental Cost Accounting For Improved Environmental Decision Making", Pollution Engineering VOL.(1) V03 pp 20-23.

- دراسة الدوسري (٢٠١١)^(١) بعنوان: "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية". محتويات وأهداف الدراسة: هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لقياس التكاليف البيئية، وبيان أهمية قياس التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية. وكان أهم نتائج الدراسة: تعتبر المنافع الناتجة من مزاولة المنشأة لنشاطها لا تمثل منفعة حقيقية إذا لم يؤخذ في الاعتبار عناصر التكاليف البيئية عند تحديد وتقييم النشاط، مما يستلزم تحميل الأعباء البيئية على تكلفة الإنتاج، ولا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية أو قياس التكاليف البيئية، وأن النظام المالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة مما يؤثر على النتائج، وعلى اتخاذ القرارات.

بتحليل تلك المجموعة من الدراسات تبين أنها تركز على الآتي:

- ١- التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية مثال ذلك: اختلافات الثقافات وعدم الإفصاح عن معلومات الأعباء البيئية وعدم اكتمالها.
 - ٢- توضيح أهم المزايا الناتجة عن دمج القضايا البيئية بالإنتاج وكيفية الوصول إلى أداء بيئي أفضل.
 - ٣- لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية أو قياس التكاليف البيئية والنظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط الشركة مما يؤثر على النتائج وعلى اتخاذ القرارات.
- غير أن تلك المجموعة لم تراعي - وفقاً لأهدافها المحددة - كلاً من الدور الاجتماعي، والدور الاقتصادي للمحاسبة.

المجموعة الثانية: دراسات سابقة اهتمت بالدور الاجتماعي.

- دراسة (et.alLonnou, (2011)^(٢) بعنوان: the consequences of Mandatory corporate sustainability reporting. قامت الدراسة بفحص تأثير تقارير الاستدامة الاختيارية بمعايير متعددة من المسؤولية الاجتماعية والممارسات الإدارية وتم استخدام بيانات من ٥٨ بلد، وخلصت الدراسة بأن المسؤولية الاجتماعية لقادة الأعمال تزداد بعد تبني تعليمات تقارير الاستدامة التطوعية. وأظهرت الدراسة بأن كلاً من التنمية المستدامة وتدريب العاملين لها الأولوية عند أعلى الشركات، وأن النتائج الإيجابية التي أبرزتها الدراسة نتيجة للتبني الطوعي لتقارير الاستدامة تطبيق الشركات لممارسات أخلاقية وانخفاض نسبة الفساد والسرقات وزيادة مصداقية الإدارة والالتزام بالقوانين وانتشار تقارير الاستدامة.
- تناولت دراسة الساقى، (٢٠٠٥)^(٣) بعنوان: "محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال". لقاء الضوء على محاسبة المسؤولية الاجتماعية وتحديد أهم ما تواجهه من مشكلات، وتحديد معايير تقييم الأداء الاجتماعي القابلة للقياس الكمي ووضع نموذج

(١) عبد الهادي منصور الدوسري، ٢٠١١، "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

(2) Lonnou, Loan is and sera form, George (2011): "the consequences of Mandatory corporate sustainability reporting" (March 303), Harvard business school research working paper No. 11-100 available ATSSRN: <http://SSRN.Com>.

(٣) سعدون مهدي الساقى، وآخرون، ٢٠٠٥ "محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال"، المؤتمر العربي الأول في الإدارة، بعنوان المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الفترة من (٨-٦) تشرين الثاني، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

لتقييم كفاءة الأداء الاجتماعي في الشركات الصناعية. وكان من أهم نتائج الدراسة: تجميع كافة عناصر التكاليف المرتبطة بالأداء الاجتماعي للشركة محل التطبيق ممكن قياسها والإفصاح عنها، ومن الممكن الحكم على مدى كفاءة الأداء الاجتماعي للشركة تجاه العملاء، العاملين، أفراد المجتمع، بالإضافة إلى أهمية توفر مؤشرات للمقارنة يتم وضعها داخلياً تتناسب مع المؤشرات القياسية الخارجية.

- **دراسة العاني، (٢٠٠٥)^(١)** بعنوان: "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية". تهدف الدراسة إلى بيان دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية، ومقدار مساهمة الشركات في الربحية الاجتماعية، وخلصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالدور الاجتماعي للمؤسسات لأنه يؤدي إلى تعظيم المنافع الاجتماعية للمجتمع، وتعزيز الوضع المالي للشركات ذات الدور الاجتماعي.

- **دراسة جربوع، (٢٠٠٧)^(٢)** بعنوان: "مدى تطبيق القياس والإبلاغ في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة". تهدف الدراسة إلى تحديد مدى وجود شركات متخصصة في ممارسة المسؤوليات الاجتماعية في قطاع غزة، وتحديد الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية ومكوناته وأبعاده. وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة لم تحظ بالقدر الكافي من المسؤولية الاجتماعية من جانب اهتمام الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة الفلسطينية وأن الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع.

- **دراسة Perego, Kolk (2008)^(٣)** بعنوان: "العوامل المتوافقة مع القرارات الاختيارية لتأكيد تقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية والاستدامة". بينت الدراسة بأن هناك فهم محدود للطلب على هذه الممارسات غير المالية للتدقيق وذلك بسبب حداثة هذه الممارسات وركزت الدراسة على مجموعة من العوامل المؤسسية على مستوى البلد الواحد بحيث تشرح هذه العوامل أسباب تبني كشاف التأكيد في مجموعة من عدة بلدان حيث شملت العديد من الشركات خلال الأعوام من (٢٠٠٠ : ٢٠١٠). وأثبتت النتائج بان الشركات العاملة في الدول التي تهتم بأصحاب المصالح وذات أنظمة سياسية تميل إلى تقارير الاستدامة.

بتحليل تلك المجموعة من الدراسات يتبين أن:-

١- إلقاء الضوء على محاسبة المسؤولية الاجتماعية وتحديد أهم ما تواجهه من مشكلات ووضع نموذج لتقييم كفاءة الأداء الاجتماعي في الشركات الصناعية.

(١) حارس كرم العاني، ٢٠٠٥، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية"، دراسة تطبيقية، المؤتمر العلمي الرابع، الفترة من (١٦-١٥).

(٢) يوسف محمود جربوع، ٢٠٠٧، "مدى تطبيق القياس والإبلاغ في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"، دراسة استكشافية لأداء المديرين المالية، غزة، فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد (١٥) عدد (١).

(3) Kolk, Ans And Pergo,(2008), Determinants Of The Adoption Of Sustainability assurance Statements :An international investing action. (October 14)Business Strategy And The Environment Vol.19,No.3.http://ssrn.com/Abstract..

- ٢- الاهتمام بالدور الاجتماعي للمؤسسات يؤدي إلى تعظيم المنافع الاجتماعية للمجتمع وتعزيز الوضع المالي للشركات ذات الدور الاجتماعي.
- ٣- لم تحظ المحاسبة بالقدر الكافي من المسؤولية الاجتماعية من جانب اهتمام الجمعيات المهنية للمحاسبة بالإضافة إلا أن الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية غير محدد المعالم.
- ويري الباحث أن تلك المجموعة من الدراسات رغم تركيزها - وفقاً لأهدافها المحددة - على البعد الاجتماعي للمحاسبة إلا أنها لم تشير إلى كلا من الأبعاد الاقتصادية والبيئية.

المجموعة الثالثة: دراسات سابقة هدفت إلى توضيح تأثير الدور البيئي والاجتماعي والمالي على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

- دراسة (Hamiffaa et al. (2005)⁽¹⁾ بعنوان : the impact of culture and governance on corporate social reporting. استهدفت الدراسة أثر الثقافة والحوكمة بشأن تقديم التقارير الاجتماعية للشركات من خلال دراسة الآثار المحتملة للمسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات على الإفصاحات الاجتماعية من خلال دراسة الإفصاح في التقارير السنوية للشركات الماليزية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ومجلس الإدارة من خلال أربعة من متغيرات التحكم (الحجم والربحية، والوسائط المتعددة ونوع الصناعة) التي ترتبط بقوة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات.
- وناقشت دراسة (Katsioloudes (2007)⁽²⁾ بعنوان : Corporate Social Responsibility: An Exploratory Study In The United Arab Emirates. ركزت الدراسة على أداء منشآت الأعمال في مجالات المسؤولية الاجتماعية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد إدراك لدى منشآت الأعمال لمجالات المسؤولية الاجتماعية وأن تجاهل هذه المسؤولية يضر بالأداء المالي والتجاري للمنشأة.
- وتناولت دراسة (Lori Holder et al., (2009)⁽³⁾ بعنوان : The supply of corporate social Responsibility disclosures Among us. استهدفت الدراسة الإفصاحات عن المسؤولية الاجتماعية بين الشركات الأمريكية وإشارات الدراسة إلى أن المسؤولية الاجتماعية تتطلب الوصول إلى المعلومات التي لم تقدم من خلال القوائم المالية والتحليلات المالية التقليدية، وفي الوقت نفسه شجعت مجموعة من المستثمرين ومن المؤسسات السائدة على دمج المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة في تحليل

(1) Haniffaar.mt.ecooke, (2005) "**the impact of culture and governance on corporate social reporting**" journal of accounting and public policy 24www.elsevier.com/locate/iaccpubpol

(2) Katsioloudes, M.I. (2007) "**Corporate Social Responsibility**": An Exploratory Study In The United Arab Emirates Advanced Management Journal, Autumn.

(3) Lori Holder-Webb & Jeffrey R. Cohen & lead math & David wood, (2009), "**The supply of corporate social Responsibility disclosures Among us firms**", Journal of business ethics 84.

الأسهم ودعمت جماعات أصحاب المصلحة المتعددين لتحسين تقارير الأعمال بشأن هذه القضايا وقد أجريت غالبية الأبحاث في هذا المجال على الشركات الأوروبية والأسترالية، وقامت الدراسة باستكشاف ممارسات إفصاح المسؤولية الاجتماعية للشركات ذات حجم وعينة طبقية من (٥٠) صناعة شركات أمريكية للتداول العام، حيث تم إجراء تحليل المحتوى للتعرف على محفظة الإعلام كاملة والمقدمة من هذه الشركات خلال عام ٢٠٠٤م تم الكشف عن نشاط المسؤولية الاجتماعية للشركات من قبل معظم الشركات في العينة، وأدرج في ما يقرب من نصف الإفصاحات العامة التي قدمت خلال تلك السنة من جانب عينة الشركات وكانت مجالات التركيز بصفة خاصة على برامج الصحة والسلامة والمسائل البيئية والتنوع والموارد البشرية، وتنتشر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من خلال مواقع الشركات، والنشرات الصحفية، وتليها مباشرة الإفصاحات الواردة في الإيداعات الإلزامية.

- وناقشت دراسة ياسر أحمد، (٢٠٠٩)^(١) مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في المملكة العربية السعودية أمراً اختيارياً كما لم تتضمن مبادئ حوكمة الشركات ما يلزم الشركات بالإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية وضرورة تضمين لائحة حوكمة الشركات والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات بحيث تكون إلزامية على الشركات.

- وتناولت دراسة عبد الله عسيري، (٢٠١١)^(٢). بعنوان: "إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية- دراسة تطبيقية" من خلال عرض الإطار الفكري للمسؤولية الاجتماعية وإجراء دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية التي يتم تداول أسهمها في سوق المال السعودية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إصدار معيار محاسبي من قبل الهيئة السعودي للمحاسبين القانونيين للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على غرار معيار العرض والإفصاح العام، ويتضمن هذا المعيار تحديد الإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وكيفية عرضها وقياسها والإفصاح عنها في التقرير المالي للشركة، وكذلك إضافة مادة خاصة بالتقرير عن المسؤولية الاجتماعية للائحة حوكمة الشركات.

- واستهدفت دراسة Jeffrey Cohen et al., (2011)^(٣) بعنوان: "usefulness of economic performance governance and corporate social responsibility"

(١) ياسر احمد السيد، (٢٠٠٩)، "دراسة مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، المجلد الأول، العدد الثاني.

(٢) عبد الله على عسيري، (٢٠١١)، "إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني.

(3) Jeffrey Cohen et.al. (2011) retail investors perceptions of the decision – "usefulness of economic performance governance and corporate social responsibility"disclosuresbehavioral research in accounting American accounting association vol. 23, no. 1 doi: 10.2308/bria

دراسة تصورات المستثمرين الأفراد للعائد من الأداء الاقتصادي والحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات من خلال وضع مزيداً من الاهتمام بشأن الإفصاح للشركات عن المعلومات غير المالية واستخدام في هذه الدراسة مسجلاً لـ ٧٥٠ من مستثمري التجزئة لدراسة التصورات حول مؤشرات الأداء الاقتصادي، وسياسات حوكمة الشركات والأداء، والمسؤولية الاجتماعية للشركات. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن معظم المستثمرين الأفراد حالياً معنيين بمعلومات الأداء الاقتصادي تليها الحوكمة ثم المسؤولية الاجتماعية للشركات.

- تناولت دراسة **Amman et.al. (2011)** ⁽¹⁾ بعنوان: "corporate governance on firm value: international evidence" اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وقيمة المنشأة عن الفترة من ٢٠٠٣ : إلى ٢٠٠٧ لعينة من الشركات، وكان أبرز النتائج أن الاهتمام بممارسة حوكمة الشركات يدفع للاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات.

- قامت دراسة **Patricia Station, (2012)** ⁽²⁾ بعنوان: "Determinants of environmental disclosure in Thai corporate annual reports" بعمل دراسة تطبيقية تهدف إلى فحص التقارير المالية لسنة ٢٠٠٧ لعدد (٧٥) شركة تايلاندية واختبار فروض الدراسة وخلصت الدراسة بأن يوجد علاقة بين مستوى الإفصاح البيئي وحجم الشركات وجاءت النتائج تشير أن (٦٢) شركة من الشركات عينة الدراسة كانت تقوم بالإفصاح عن معلوماتها البيئية بنسبة أكبر من تلك الشركات الصناعية الأخرى، ووجود علاقة إيجابية وطردية بين الإفصاح البيئي وحجم الشركات بهدف التعرف على مدى قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي.

بتحليل تلك المجموعة من الدراسات يتبين أنها تركز على الآتي:-

- ١- إن الإفصاح عن المسؤولية البيئية يُعد امراً اختيارياً كما لم تتضمن مبادئ حوكمة الشركات ما يلزم الشركات بالإفصاح عن مسؤولياتها البيئية.
- ٢- يجب تحديد الإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية البيئية وكيفية عرضها والإفصاح عنها في التقارير المالية وإضافة مادة خاصة بالتقرير عن الأداء البيئي في لائحة حوكمة الشركات.
- ٣- توجد علاقة بين مستوى الإفصاح البيئي وحجم الشركات.

وبتحليل تلك المجموعة من الدراسات نجد أنها اهتمت بكل من البعد البيئي والاجتماعي غير أنها كسابقتها من المجموعات لم تتناول دور المحاسبة البيئية في تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية، وهو الذي يمثل الفجوة البحثية.

(1) Amman, et.al (2011) , "corporate governance on firm value: international evidence", *journal of empirical finance*, 18,1.

(2) Patricia station "Determinants of environmental disclosure in Thai corporate annual reports", *interracial journal of accounting and financial reporting*, IS SN 2162-3082, Vol. 1, No 1, 2012.

ثانياً- المحاسبة المستدامة (المفهوم - الأهداف - الإفصاح):

يعتبر الهدف الأساسي من المحاسبة المستدامة Sustainability Accounting تقييم الأداء بصورة مختلفة: (البيئي Environment، الاجتماعي Social، الاقتصادي Economic)، وكذلك الحوكمة (Governance)، وذلك من خلال المحاسبة وإدارة مختلفة الأشكال من المشروعات غير المالية المرتبطة بالاستدامة البيئية، والموارد البشرية والاجتماعية وحوكمة الشركات والتي تعتمد على إضافة قيمة مستمرة في الأجل الطويل ويكون في نهاية الأمر الهدف من محاسبة الاستدامة و الإفصاح هو إبلاغ التطوير للخطة الإستراتيجية للمشروع وتقييم مخاطر الاستدامة والفرص المصاحبة للقرارات الاستثمارية (SASB,2013)، محاسبة الاستدامة والإفصاح يقصد بها استكمال المحاسبة المالية، مثل تلك المعلومات ومعلومات الاستدامة يمكن تقييمها جزءاً جزءاً وإعطاء صورة كاملة لأداء الشركات وإضافة قيمة لكل من أشكال رأس المال المالية أو غير المالية.

أ-العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة الاستدامة: المحاسبة المالية ترتبط بالإطار المفاهيمي لتدفقات رأس المال conceptualization of capital flows، ويعتبر من التعبيرات الحقيقية في الأرقام وكذلك الموازنات والرصد والتقارير عن أسواق رأس المال، معايير المحاسبة الدولية (FASB) Financial Accounting Standards Board والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) generally accepted accounting principles تمدنا بإطار كمي للتقرير المالي، فالأصول والخصوم وحقوق الملكية في نظام إعداد التقارير يعتبر رأس المال هو الفرق بين الأصول المقاسة والمقرر عنها والخصوم المقاسة و المقرر عنها.

تحتوي المحاسبة المالية في واقع الحال على عناصر غير مالية والأداء المستدام، فالأصول تتضمن أصول نقدية وأصول مادية والتي من الممكن أن تحتوي أيضاً على أصول طبيعية Natural assets وكذلك أصول غير ملموسة مالية Financial intangible assets (بعض منها ربما يرتبط برأس المال البشري والاجتماعي human and social capital والخصوم وتشتمل على خصوم والتزامات مالية والتزامات تشغيلية Operating liabilities (بعض منها يرتبط برأس المال الاجتماعي أو البيئي environmental or social capitals.

وبصفة عامة فالمحاسبة عن الأصول غير المالية والأداء في صورة مالية يصاحبه قيود تتمثل في غياب الأسواق النشطة Robust markets، أو غياب أساليب التقييم المناسبة ولذلك فبينما رأس المال البيئي والاجتماعي من الممكن صياغة وفهم مدلوله والمحاسبة عنه في شكل أصول وخصوم، ولكن يصعب التسعير بشكل مناسب ودقة مناسبة سواء باستخدام أسعار السوق أو التكلفة والتي يكون من الضروري استخدامها في المعالجات المحاسبية المالية.

بالإضافة إلي ذلك بخلاف رأس المال، فإن رأس المال غير المالي ارتباطه بالاستدامة فليس دائماً من الممكن تخفيضه وتحويله إلي وحدة قياس بديلة مثال ذلك تلك العملة التي يمكن تجميعها والمحاسبة عنها للأصول أو الخصوم، وبالتالي فمحاسبة الاستدامة تتكون من تعريف المصروفة أو المؤشرات سواء الكمية أو غير الكمية التي تعبر بصورة عادلة أو تعمل على المحاسبة عن أداء الشركات في استدامة جوهرية والتحقق من أن المستثمرين توصلوا إلي الخليط الكامل من المعلومات في عمليات اتخاذ القرارات التي يحتاجونها مثال ذلك:-

- توجيه اهتمام الإدارة لرأس المال الحرج.
- التعرض لنفاذ أو بسوء استخدام تلك الموارد.

- سيناريوهات تخطيط الموارد البديلة.
 - المخاطر المرتبطة بسوء الإدارة لبعض الموارد الاجتماعية والبيئية.
 - الفرص المرتبطة بالتحديات المتعلقة بالاستدامة الصناعية أو العالمية.
- ويعتقد الباحث أن المحاسبة عن الأداء المستدام سوف يؤدي إلي وصول المستثمر إلي أفضل خليط للمعلومات سواء بالسماح للأسواق بأفضل سعر سواء خارجياً أو عن طريق الأشكال الأخرى للموارد وتأثيرها على التقييم المالي.

ب- منافع استخدام معايير محاسبة الاستدامة.

يعتبر من أهم المستفيدين Beneficiary من معايير محاسبة الاستدامة SASB:

١- المستثمر العادل the Reasonable Investor

حيث انه من المفروض أن قوانين حماية المستثمرين في الأوراق المالية تتطلب من قوائم الشركات المسجلة في البورصة أن تقدم إفصاحات من الأداء سنوية أو فترية والتي تكون من الضرورة من وجهة نظر المستثمر الطبيعي العادل وذلك لإبلاغه بما يحتاجه لقراراته الاستثمارية.

وبعبارة أخرى فإن أول المنافع والأهداف من معايير محاسبة الاستدامة (SASB) Sustainability Accounting Standards Board من وجهة نظر المستثمر العادل هو إعطاء فهم للمستثمر الذي يستثمر وبصفة خاصة الأسباب الاقتصادية مع مختلف الأفاق الاستثمارية variety of investment horizons سواء قصيرة أو طويلة الأجل وكذلك الاستراتيجيات الاستثمارية من توليد الدخل حتى تقييم الأصول income generation assets valuation.

٢- اعتبارات خاصة بحفظه المخاطر Portfolio Risks

رغم أن معايير محاسبة الاستدامة SASB يتم تصميمها لمستثمرين أفراد افتراضيين، فإن بعض المستثمرين الأفراد يفوضون delegate قراراتهم الاستثمارية لمحترفي الأموال professional money أو مديرو الأصول assets managers أو ما يطلق عليهم المؤسسات الاستثمارية Institutional investors .

فالتبيعة المعقدة لمخاطر الاستدامة و العوامل الخارجية الاجتماعية والبيئية تُنشأ المخاطر والفرص التي تشكل محفظة المخاطر لمديرو الأصول أو الملاك الدوليين الذين يستثمرون في الاقتصاد العابر للقارات وعموماً فإن قواعد متطلبات الإفصاح التقليدية تطبق على الشركات في كل القطاعات ومن غير المحتمل أن تحوي محفظة الاستثمار مخاطر الاستدامة.

وبطبيعة الحال محفظة المخاطر وفقاً لمعايير محاسبة الاستدامة تتجه إلي الانسجام والقابلية لمقارنة الإفصاحات عن الأداء المستدام والمستويات المختلفة في القطاع والصناعة بما يمكن من تحليل عوامل الاستدامة Factors Sustainability والتي تؤدي إلي وجود فرص المخاطر من خلال محفظة الاستثمار.

٣ - حوكمة العوامل البيئية والاجتماعية Environmental , Social , Governance (ESG) يعتبر من أهم الوسائل التي يستخدمها المستثمرين للحصول على استخدام المعلومات الاجتماعية والبيئية والحوكمة:

- التحليل الاقتصادي Economic analysis : وذلك لتفهم اتجاهات الصناعة والعوامل الخارجية وذلك لإضافة قيمة وتكوين الأموال.
- التحليل الصناعي Industry analysis : وذلك لتفهم العوامل التي تؤثر في المنافسة وكذلك القيمة المضافة المستدامة المحتملة في الصناعة بالإضافة إلي عوامل الصناعة الخارجية والتي تتأثر بالصناعات الأخرى.

- إستراتيجية الشركة Company Strategy : وذلك لتفهم جودة الإدارة وإستراتيجية الشركة وتقييم قدرة الشركة للاستجابة لاتجاهات الإفصاح.
- التقييم Valuation : لتسوية مقاييس التقييم التقليدية والافتراضات متضمناً ذلك التدفقات النقدية المتوسط المرجح لتكلفة الأموال WACC وذلك لانعكاس الأداء على جوهرية الاستدامة.

يعتبر النقص الحالي في فهم الأهمية النسبية للاستدامة للصناعات أو الشركات أهم التحديات للمستثمرين وذلك للاستخدام الكفء والفعال لمعلومات الحوكمة البيئية والاجتماعية Environmental Social Governance (ESG) بالإضافة إلي أن الحصول على معلومات ESG يحتاج قدر كبير من الوقت والتكلفة ومن ثم فإن مهمة محاسبة الاستدامة يساعد في إمداد المستثمرين بمعلومات الاستدامة الضرورية لتحليل المعلومات المالية من خلال:

١. التحليل الأساسي Fundamental an alysis : فالمعلومات الأساسية بجانب المعلومات الأساسية للاستدامة تساعد في توفير المعلومات المطلوبة لتسوية حقوق الملكية ونماذج تقييم الديون بالإضافة إلي تقييم جودة الإدارة في اختيار الأوراق المالية انفرادياً.
٢. المقارنات والقياس المرجعي comparison: وذلك يساعد المستثمرين لانجاز المقارنات الثنائية بين الشركات في الأبعاد الهامة للأداء الاجتماعي والبيئي والحوكمة وإنشاء قياس صناعي مقارن للعوامل المرتبطة بالحوكمة البيئية والاجتماعية ومقارنتها بما كان قائماً.
٣. التوليفة الإدارية Portfolio management: وذلك يساعد المستثمرين لمعرفة مدى كفاية أو عدم كفاية الإفصاح لأنواع محددة من مخاطر الحوكمة البيئية والاجتماعية والفرص المختلفة استناداً إلي القطاع المرتبطة بها والتسوية اللازمة للإفصاح وفقاً لذلك.

ج- معايير المحاسبة المستدامة، ومزايا التقرير عن الاستدامة.

- تشمل مبادئ المحاسبة المستدامة ومعايير جودة المعلومات المستدامة على الآتي:
- ١- الملائمة للمستثمرين Applicability to investors فالمحاسبة المستدامة تعتبر أدلة كافية وبصفة خاصة إذا كانت معلوماتها جوهرية ويساعد الإفصاح للمستثمرين على مختلف أنواعهم.
 - ٢- الملائمة لصناعة معينة Relevance across an Industry فالمحاسبة المستدامة في شكلها النظامي أو السائد في الصناعة ومن ثم تطبيق في معظم الشركات أن لم يكن كلها من خلال الصناعة.
 - ٣- القيمة المضافة المحتملة Potential value Gratian فالمحاسبة المستدامة تسعى للتأكيد من خلال الأبحاث الممتدة والمناقشات من خلال مجموعات العمل الصناعية بخصوص المحاسبة المستدامة، فالرابط بين الأداء وإضافة قيمة في الأجل الطويل وأساليب التقييم التقليدية يتركز في تخفيف المخاطر Risk mitigation.
 - ٤- المنافع الإضافية للتكاليف Benefits exceeding the perceived costs. فالمحاسبة المستدامة تسعى لتحديد أهمية الإفصاح المقترح لملاً الاحتياجات الجوهرية من وجهة نظر المستثمرين وكذلك المقارنة مع البدائل الممكنة وتسوية ذلك في ضوء المنافع المتوقعة بصفة عامة.

- ٥- قدرة الشركة على الأداء Actionable by Company
فالمحاسبة المستدامة تقيس ما إذا كان الأداء قابل للقياس عن طريق الخصائص المرتبطة وكذلك من خلال الأجهزة الرقابية أو الانعكاس والتأثير على الشركات.
- ٦- الانعكاس على وجهات نظر الأطراف ذوي المصالح

Reflective of the views of stakeholders.

- فالمحاسبة المستدامة تستحث Solicits المدخلات والأوزان النسبية لوجهات نظر الأطراف ذوي المصالح وتأخذ ذلك في الحسبان وتسعي لتطوير المعايير عند الحاجة إلي ذلك.
- ومن أهم معايير الجودة الواجب مراعاتها لإنتاج معلومات مرتفعة الجودة لعمليات اتخاذ القرارات لكل من الإدارة والمستثمرين هي:-
- الملائمة Relevant : حيث يشير ذلك إلي أن معلومات المحاسبة المستدامة تهتم بوصف الأداء المرتبط بالاحتياجات الجوهرية أو يقترب من ذلك الأداء.
 - المنفعة Useful: فالمحاسبة المستدامة تمدنا بالمعلومات المفيدة للإدارة والمستثمرين.
 - القابلية للتطبيق Applicable: فالمحاسبة المستدامة يجب أن تكون قابلة للتطبيق لدي كافة الشركات داخل الصناعة.
 - التكلفة / الفعالية Cost / effective: فالمعلومات التي يتم جميعها بصفة عامة من قبل الشركات أو التي من المفترض بجميعها يكون ذلك بأسلوب وتوقيت مناسب و بتكلفة معقولة .
 - القابلية للمقارنة Comparable: فالمعلومات تساعد على إجراء المقارنات الثنائية داخل الصناعة
 - الاكتمال Complete: سواء كان ذلك بصفة منفردة أو مجموعات فالمحاسبة المستدامة تساعد في توفير معلومات كافية لفهم وتفسير الاداء المرتبط بالحالات الجوهرية
 - المباشرة والتوجيه Directional: فالمحاسبة المستدامة تساعد في توفير الوضوح المرتبط بالزيادة أو النقص في شكل قيم كمية للدلالة على تحسين أو عدم تحسين الأداء.
 - القابلية للمراجعة Auditable: فالمعلومات المستمدة من المحاسبة المستدامة يمكن تحقيقها أو إختبارها، والتأكيد عليها من قبل المراجعين.
 - الحيادية Neutral: فالمعلومات المقرر عنها يجب أن تعبر عن الحقائق كلما كان ذلك ممكناً مقارنة بالقيم الحكمية المقدرة.

ثالثاً : مكونات محاسبة الاستدامة

لا يعتبر عمل المحاسبين التقليدي - تسجيل التغيرات في الحالة المالية للمشروع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات - هو نهاية الأمر بل يتضمن أيضاً القضايا المتعلقة بالاستدامة فالمعلومات التي تقدمها المحاسبة للمجتمع من خلال القوائم والتقارير المالية الفترية تجعل المحاسبين أكثر تركيزاً في الشركات حيث يعتبرون الأكثر اهتماماً بصورة مستمرة بالاقتصاديات المحتملة ومنافع الإدارة المحلية الأخرى التي يمكن تحقيقها من استحداث المحاسبة المستدامة بالإضافة إلي اهتمام المحاسبين والمراجعين تتبوع المعلومات المالية والتأكيد على حقيقتها والتي تشتمل أيضاً على المعلومات المتعلقة بالأثر الاجتماعي للمشروع والمتغيرات البيئية الأخرى، وتتكون محاسبة الاستدامة من المكونات الآتية :-

(أ) الأنشطة البيئية المستدامة:

ويقصد بذلك الأنشطة التي ينتج عنها تخفيف أو تخفيض مقدار التدهور البيئي ويتسع نطاق ذلك ليشمل المنطقة الجغرافية للكيان وكذلك مناطق أخرى، هذه الأنشطة تتعلق بالالتزام بالشروط والاعتبارات القانونية اللازمة لتجنب الأسباب Drivers لتلوث الأرض والهواء والمياه والضوضاء بالإضافة لتصميم برامج متكاملة للتخلص من المخلفات الصلبة وتبني طرقاً فنية ذات كفاءة لتخفيض حجم تلك المخلفات.

ليس هذا فحسب بل تمتد تلك الأنشطة لتشتمل على البرامج التي تمثل مساهمة الكيان في المحافظة على الموارد النادرة من مواد خام وطاقة بالإضافة إلى محاولة اكتشاف مصادر جديدة لتلك الموارد، ويرى بعض الكتاب^(١) أن الأنشطة البيئية المستدامة من أهم مجالات التنمية المستدامة البيئية للكيان وذلك مرجعة إلى التوسعات الضخمة والتقدم التكنولوجي وما يترتب عليها من الاستخدام المتزايد للموارد الطبيعية غير المتجددة وغير القابلة للتعويض بالإضافة إلى زيادة المخلفات الصناعية من أذخنة وكيمائيات وتوسع في استخدام المواد الكيميائية والمبيدات الزراعية مما أدى إلى تلوث مياه الأنهار والبحيرات والتربة.

ومما لا شك فيه أن مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للكيان والآثار المالية المترتبة عليها في الحاضر والمستقبل وقد زاد أعداد الكيانات التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية وذلك تنفيذاً لحاجات المستثمرين المستمرة، وكذلك الأطراف ذوي العلاقة.

ويمكن تعريف الإفصاح المحاسبي بشكل عام بأنه إظهار المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية^(٢) وفي الهوامش والجداول والملاحظات الكاملة، مما يقود تلك القوائم إلى مساعدة مستخدميها وعدم تضليلهم عند اتخاذ القرارات المناسبة.

ونظراً لأن المعلومات المحاسبية أصبحت مصدراً أساسياً لاتخاذ القرارات الخاصة بالمتعاملين في جميع الأسواق أدى هذا إلى زيادة أهمية الإفصاح حيث أصبح بالإضافة إلى حملة الأسهم والمستثمرين هناك أطراف أخرى كجمهور المستهلكين ووكالات حماية البيئة والمستهلك والرأي العام وغيرها تهتم بتلك المعلومات لمالها من علاقات متبادلة مع الكيان الأمر الذي يلقي العبء على المحاسبة في إمداد تلك الأطراف المستفيدة بحاجاتها وتلبية رغباتها حيث أن تلك المعلومات هي المصدر الأساسي للقرارات^(٣).

ويرى الباحث أن الإفصاح عن الأداء البيئي إشكالية لها بعدان يتمثل البعد الأول في مدي إدراك الكيان للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها أما البعد الثاني فيتمثل في توفير مقياساً مناسباً للأحداث البيئية يعتبر مؤشراً عن الأداء البيئي، وجهود الشركة تجاه إدارة الشؤون البيئية، والآثار المالية المترتبة على ذلك.

(١) محمد بدوي وآخرون، ٢٠١٣، "المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق"، المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

(٢) دعاء النابلسي، ٢٠١١، "أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية في مدينة العقبة"، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية العقبة الجامعية، بدون ناشر، ص. ١٣.

(٣) عبد الناصر محمد درويش، ٢٠٠٥، أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية، مدخل أخلاقي، كلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة، بدون ناشر، ص. ١٠.

وفي الوقت الراهن تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للكيانات المختلفة لمواجهة القصور في الإفصاح التقليدي عن تلبية احتياجات مستخدمي تلك المعلومات.

ومن ثم كانت هناك حاجة ملحة لتطوير عمليات الإفصاح في الفكر المحاسبي وذلك لتطوير المحتوى المعلوماتي والمحتوي الإخباري للتقارير والقوائم المالية، بحيث يكون في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية *on-balance sheet*، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة *BalanceSheet.OFF* مما ينتج من ذلك تحقيق فعالية وزيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، وبالتالي ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية البيئية للكيان^(١) هذا ويتحقق الإفصاح المناسب عن الأداء والأنشطة البيئية العديد من المنافع الاقتصادية منها :

١. الاستفادة من الإعفاءات الضريبية المقررة للكيانات التي تهتم بحماية البيئة.
٢. زيادة الإقبال على منتجات الكيان المتوافق بيئياً كنتيجة حتمية لدعم ثقة واحترام المجتمع بأفراجه المختلفة.
٣. زيادة حجم نشاط الكيان نتيجة خفض تكلفة الأرباح.
٤. إلقاء الضوء على السياسات التي يطبقها الكيان لحماية البيئة، ودور الكيان في حماية البيئة.

(ب) الأنشطة الاجتماعية المستدامة

كنتيجة لتعدد أهداف المجتمعات في الوقت الحاضر وتلبية للمسؤولية الاجتماعية للكيانات المختلفة وبصفة خاصة تصاعد ضغوط المجتمع مع التوسع في أحجام الشركات وتعدد وتعقد علاقاتها والمساهمات التي تقدمها الشركات في تطوير نوعية الحياة في المجتمع والارتقاء بها وتعزيز القيم الإنسانية الاجتماعية أصبح هناك حاجة ملحة للاهتمام بالإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للكيانات المختلفة حيث أن المسؤولية الاجتماعية ظهرت نتيجة رد الفعل التي اجتاحت العالم ضد العولمة وضرورة البحث عن دور على المستوى الاجتماعي.

- يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية عقد بين الشركة والمجتمع يلتزم الشركة بموجب العقد بارتضاء المجتمع وتحقيق ما يتفق مع الصالح العام^(٢).
- وتبرز أهمية المسؤولية الاجتماعية في كونها تضيف تحسيناً ملحوظاً على مناخ العمل السائد في الكيانات المختلفة وتؤدي إلى انتشار التعاون والترابط بين مختلف الأطراف. وتمثل تجاوباً فعالاً مع المتغيرات التي يواجهها المجتمع ومن أمثله تلك المتغيرات :-
١. زيادة الترابط الاجتماعي وازدهار المجتمع بمختلف مستوياته استناداً إلى العمل بالشفافية والصدق.
 ٢. تطوير وزيادة التنمية السياسية كنتيجة لتحسين مستوى الثقافة الاجتماعية على كافة المستويات الجماعية والفردية مما يحقق العدالة الاجتماعية.

(١) محمد السيد أبو زيد، ٢٠٠٧، " إطار مجالس مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية" بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة الماجستير غير منشورة، في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ص ٣٣.

(٢) طاهر أبو زيد الغالبي، وآخرون ٢٠٠٥، " المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)"، دار أسعادة للنشر، عمان، الأردن.

٣. رفع الوعي العام بأهمية الاندماج بين منظمات المجتمع المختلفة بمختلف فئاتها ومصالحها.
٤. رفع مستوى الحياة في المجتمع وكذلك تحسين المستويات الثقافية وتحسين البنية التحتية.
٥. نظراً لسيادة مبدأ تكافؤ الفرص يؤدي هذا إلي تحقيق الاستقرار الاجتماعي والعدالة الاجتماعية.
٦. إضافة حالة وشعور عام بالانتماء وزيادة التكافل الاجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع.

وتعتبر المحاسبة من المسؤولية الاجتماعية أحد أبعاد المحاسبة المستدامة والتي تهدف إلي تحديد نتيجة أعمال الكيانات المختلفة ومركزها المالي من خلال المداخل الاجتماعية والتي يتم بناؤها على مجموعة من الافتراضات ترتبط بالتزامات الكيان تجاه المجتمع، الموارد المتاحة للمجتمع والتي تتسم بالندرة، ضرورة الإفصاح على أعمال تلك الكيانات ومن ثم فمحاسبة المسؤولية الاجتماعية تشتمل مجموعة من الأنشطة تختص بحصر وقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال - الكيانات وتوصل المعلومات التي تم تحليلها للفئات والطوائف المختصة، وذلك بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات.

وترجع أهمية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للكيانات المختلفة إلي كونه يعتبر إجابات دقيقة وواضحة تساهم في تطوير العلاقة بين الأطراف ذوي المصالح Stakeholders ومن ثم فإن المصادقية أكبر في حالة وجود تقارير إضافية ملحقمة لميزانيات الشركة تصح عن أداءها المالي لجهات محددة وكيفية استفادة هذه الجهات من هذا الاستثمار الاجتماعي^(١).

ويتطلب الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي ضرورة مراعاة مجموعة من الاعتبارات منها^(٢).

١. مجموعة الجهود والمهارات المتوافرة لدي المحاسبين والمتخصصين الماليين في تطوير مؤشرات الإفصاح خاصة في الجوانب المستحدثة والتي لا تزال التخصصات المحاسبية المالية قاصرة عن توفير القياسات والعرض المناسب لها.
٢. الرغبة الجادة في امتداد واتساع حدود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بحيث توفر كميات وأنواع من المعلومات في القوائم والتقارير المالية وملحقاتها يجعل منها معلومات ناعمة وضرورية وغير مضللة.

رابعاً - معايير وخصائص محاسبة الاستدامة والإفصاح.

مفهوم الاستدامة أو التطور المستدام، تم تعريفه في تقرير Brundtland بعنوان مستقبلنا المشترك^(٣) على أنه التطور الذي يواكب الاحتياجات الحاضرة بدون إجراء

(١) طاهر الغالبي وآخرون ، (٢٠٠٤)، "الأداء الاجتماعي الداخلي وعلاقته بدوران العمل " دراسة ميدانية، أبحاث اليرموك، مجلد (٢٠)، العدد (١)، ص : ٤٨.

(٢) صادق الحسني ، ٢٠٠٣، "تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية"، مجلة الإداري، العدد (٩٣) ص: ٤٢.

(٣) "World Commission on Environment and development " (WCED) our Common Future Oxford : oxford University Press 1997. P. 47.

مواصفات compromising بين مقدره الأجيال القادمة في مقابلة احتياجاتهم، وذلك بدون أدنى شك يرتبط بالأنشطة المختلفة وكذلك لأغراض معايير المحاسبة المستدامة Sustainability Accounting Standards Board (SASB) حيث ان الاستدامة تشير إلي الأبعاد البيئية والأبعاد الاجتماعية بالإضافة إلي الأبعاد المرتبطة بحوكمة أنشطة الشركة وأداءها Environmental, Social And Governance (ESG) وبصفة خاصة.

فالاستدامة تتضمن كل من إدارة الأنشطة البيئية والتأثيرات الاجتماعية بالإضافة إلي أن إدارة الأموال في مجال البيئة والمجال الاجتماعي ضروري لإضافة قيمة للشركة، فهي أيضاً تشتمل على تأثيرات العوامل البيئية والاجتماعية في الابتكارات Innovation، فنماذج المشروعات وحوكمة الشركات وفقاً لذلك يتم تأسيسها في ظل خمسة أبعاد للاستدامة هي :

(أ) البيئة Environment :

ذلك البعد يتضمن تأثير المشروع على البيئة سواء من خلال استخدام الموارد غير المتجددة Non - renewable Resources كمدخلات لعوامل الإنتاج مثال ذلك: المياه والمعادن و الأنظمة البيئية وغيرها. أو من خلال العوامل البيئية الخارجية التي تؤثر في البيئة مثل: الهواء وتلوث المياه وغيرها.

(ب) الدور الاجتماعي لرأس المال Social Capital

أو ما يطلق عليه dependencies، وذلك البعد يرتبط بالدور المتوقع للمشروع في المجتمع أو المساهمات المتوقعة للمشروع للمجتمع كعائد للترخيص له بالتشغيل، أن ذلك يحتم على الإدارة إقامة مجموعة من العلاقات مع الأطراف الخارجية ذوي المصالح مثال ذلك: العملاء، المجتمع المحلي، الجمهور، الحكومة، وذلك يرتبط أيضاً بالمنتجات والخدمات التي يتم تسويقها بما في ذلك خصوصية العميل.

(ج) رأس المال البشري Human Capital

ذلك البعد يتمحور في بيان إدارة الموارد البشرية للمشروع (الموظفين وغيرهم من المتعاقدين) - كأصل من الأصول غير الملموسة التي تساعد في إضافة قيمة في المستقبل فهي تتضمن العوامل التي تؤثر في الإنتاجية المطلوبة من العاملين مثال ذلك: ارتباط العاملين، التنوع، الحوافز والتعويضات بالإضافة إلي جذب انتباه العاملين لشدة التنافس وتركيز الأسواق على مواهب محددة ومهارات معينة ومستويات محددة من التعليم والتدريب بالإضافة إلي إدارة الموارد البشرية والعلاقات المختلفة داخل الصناعة بما يساعد في زيادة الإنتاج ورفع الكفاءة وانعكاس ذلك على أسعار المنتجات والخدمات.

(د) الابتكارات ونموذج المشروع Business model and Innovation

يركز ذلك البعد على تأثير العوامل البيئية والاجتماعية على الابتكارات ونماذج المشروعات، فالتكامل بين العوامل الاجتماعية والبيئة يساعد في إضافة قيمة للمشروع متضمناً فعالية وكفاءة الموارد والابتكارات المستخدمة في عملية الإنتاج بالإضافة إلي الكفاءة والمسؤولية عن التصميم وبدائل المنتجات وتتضمن أيضاً إدارة كل من البيئة والتأثيرات الاجتماعية على الأصول المالية الملموسة.

(هـ) الحوكمة والقيادة Leadership and Governance

يتضمن ذلك المنافع التي تعود على مجموعات أوسع من الأطراف ذوي المصالح (الحكومية، المجتمع، العملاء، العاملين) وبالتالي إضافة التزام محتمل وإدارة للمخاطر وسلوك تنافسي آمن بالإضافة إلي الاهتمام بمخاطر المشروع المعقدة والمرتبطة بانتهاكات حقوق الإنسان.

خامساً- دور محاسبة الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي.

تتضمن المعلومات المنشورة كما كبيراً من البيانات المحاسبية الخاصة بالفترات المالية السابقة والفترة المالية الحالية، مما يساعد مستخدمي تلك المعلومات في الإطلاع على وضع المنشأة حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم بناء على معلومات موثوقة مما يقلل من درجة المخاطر نتيجة اتخاذ مثل هذه القرارات.

ويقصد بالمحتوي المعلوماتي للقوائم المالية المنشورة Informational Content of published Financial Statements أي قيمة المعلومات التي تعرضها تلك البيانات من وجهة نظر مستخدم تلك المعلومات في اتخاذ ما يحتاجه من قرارات ومن ثم تختلف قيمة المعلومات المستخلصة في كل من تلك البيانات باختلاف الشخصي الذي سيستخدمها من جهة وكذلك حسب اختلاف نوع القرار الذي ستستخدم فيه من جهة أخرى⁽¹⁾ وفيما يلي يعرض الباحث للمحتوي المعلوماتي لكل من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الإيضاحات المتممة :-

(أ) المحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي :

تختلف مكونات المركز المالي من كيان لآخر باختلاف طبيعة نشاط المشروع، اختلاف مصادر تمويل المشروع، اختلاف أسلوب استخدام أموال المشروع، وغيرها من عوامل تجعل المحتوى المعلوماتي للمركز المالي محط أنظار مستخدمي قائمة المركز المالي من حيث الأصول أو الالتزامات وكذلك حقوق الملكية. وتجدد الإشارة إلي أن قائمة المركز المالي يجب أن تحتوي على معلومات عن الأصول البيئية والالتزامات البيئية وكذلك الأصول الاجتماعية والالتزامات الاجتماعية ومن ثم تحديد المركز المالي المستدام حتى يمكن الاستفادة من ذلك في اتخاذ القرارات سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

(ب) المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل :

تعتبر قائمة الدخل تقرير يوضح الأداء المالي للشركة عن فترة محاسبية معينة، وتتضمن قائمة الدخل بمفهومها الشامل جزئين: حيث يتضمن الجزء الأول مصروفات وإيرادات الكيان الناتج عن الأنشطة التشغيلية الرئيسية القائمة، ويتضمن الجزء الثاني من التقرير مصروفات وإيرادات الكيان الناتج عن أنشطة غير مرتبطة بصورة مباشرة بالنشاط الرئيسي للكيان.

ولا شك أن زيادة المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل يجعل منها وسيط أكثر نفعاً لمستخدميها، ومن أجل ذلك نصت معايير التقارير المالية IFRS في المعيار المحاسبي الدولي على ضرورة إعداد بيان الدخل الشامل والتي تظهر فيه تفاصيل الدخل من جميع المصادر التشغيلية وغير التشغيلية⁽²⁾.

(ج) المحتوى المعلوماتي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية :

تعتبر قائمة التغيرات في حقوق المساهمين تقريراً يوضح التغيرات التي تطرأ على حقوق المساهمين في الكيان خلال فترة زمنية معينة، حيث يحتوي ذلك التقرير على أنواع

(1) محمد مطر مطر، (٢٠٠٨)، " محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ١١٤، عمان، الأردن. ص ٣١٧٠.

1) Wild, John; Subramanian, K.R.; Halsey, Robert. (2004). "Financial statement analysis", (8th Ed.) New York: McGraw - Hill Companies, Inc

الأسهم سواء ممتازة أو عادية وكذلك القيم الاسمية للأسهم ورأس المال الإضافي والاحتياطيات المختلفة وأسهم الخزانة وغيرها.
ولا شك أن زيادة قيمة الأصول للكيان مع انخفاض حقوق المساهمين في نفس الوقت يعني بالضرورة ارتفاع حجم ديون الكيان وليس بسبب تحسين حقوق المساهمين ولكي يمكن تحسين المحتوي المعلوماتي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية يجب أن تشمل على كافة البنود التي تؤثر على حقوق المساهمين بما في ذلك الأضرار والتحسينات التي تسببها الأنشطة البيئية والاجتماعية المستدامة.

(د) المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية :

يعتبر الهدف الأساسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية - وفقاً للمعيار السابع الصادر عن لجنة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS - هو مساعدة متخذي القرارات في تحليل التدفقات النقدية عن طريق توفير المعلومات المناسبة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التجارية والاستثمارية والتمويلية خلال فترة ما معينة.
وتعتبر قائمة التدفقات النقدية تقريراً يوضح الآثار النقدية لعمليات التشغيل الجارية، والعمليات الاستثمارية والتمويلية خلال الفترة، وكذلك صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة، وكيفية استخدام تلك النقدية.

ولا شك أن ذلك التقرير يساعد مستخدمي المعلومات بإمدادهم بمعلومات عن قدرة الكيان على توليد النقدية وكذلك احتياجات الكيان في استخدام هذه النقدية، ومن ثم القدرة على تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع وهيكله المالي بما في ذلك السيولة وقدرة المشروع على سداد ديونه، بالإضافة إلى تطوير نماذج التقدير ومقارنة القيم الحالية للتدفقات النقدية المحتملة للمشاريع المختلفة.

ومن نفس المنطلق وتحقيقاً لأهداف محاسبة الاستدامة يجب تحسين المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية عن طريق اشتغالها على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية الجارية والاستثمارية والتمويلية تحقيقاً لأهداف معايير إعداد التقارير المالية (IFRS) International Financial Reporting Standards.

(هـ) المحتوى المعلوماتي للإيضاحات المتممة أو المكملة :

يعتبر الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المصدر الأساسي لأعداد المعلومات، وينوه الباحث إلي أن في معظم الكيانات الاقتصادية توجد عمليات وأحداث لم يتطرق لها النظام المحاسبي المطبق بأدوات الإفصاح المتاحة ولم تجد تلك العمليات سبيلها إلي القوائم والتقارير المالية المنشورة مثال ذلك عقود الدخول في أسواق جديدة أو إنتاج منتجات جديدة رغم التأثير المحتمل لتلك المعلومات على الأداء السوقي لتلك الكيانات كذلك قد يرتبط الكيان بالاستحواذ على أصول بيئية أو اتفاقيات اقتصادية لتنفيذ تعهدات معينة في المستقبل يترتب على هذه الأصول أو الاتفاقيات التزامات محتملة مستقبلية، ومن ثم فإن الإفصاح بصورته الحالية في معظم الكيانات الاقتصادية في القوائم المالية ON-Balance Sheet، لا يغطي أحياناً مثل تلك الالتزامات، ولا يوضح أثرها على المراكز المالية لتلك الكيانات⁽¹⁾.

(1) Wild, John; Subramanian, K.R.; Halsey, Robert. (2004): "Financial statement analysis", (8thEd.) New York: McGraw - Hill Companies, Inc.

في كل الأحوال فإن معايير المحاسبة المالية ومعايير التقارير المالية اشترطت وجود ما يسمى بالإيضاحات المتممة. حيث يتم الإفصاح عن كل ما هو غير معروض في القوائم والتقارير المالية أو في حاجة إلى تفسير مثال: تلك العلاقة بين الكيان والأطراف ذوي المصالح، السياسات المحاسبية والطرق المستخدمة في تجهيز المعلومات، وغيرها. ولا شك أن هذا الإفصاح Off-Balance Sheet يساعد مستخدموا القوائم المالية في فهم المعلومات المعروضة وتساعد كذلك في إجراء تقديرات إضافية ممكن استخدامها في تعديل قيم المعلومات المالية للوصول إلى تحديد أدق للمركز المالي ونتيجة النشاط. وفي الوقت الحاضر تهتم غالبية الكيانات الاقتصادية بهذا النوع من الإفصاح لبيان تفاصيل الأنشطة الاجتماعية البيئية لتسهيل قدرة الكيان على توفير معلومات محاسبية مستدامة ويؤكد الباحث على ضرورة الاهتمام بذلك الشق لكي يسهل تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية.

سادساً: اختبار فروض البحث

لكي يتم اختبار فروض البحث يتناول الباحث النقاط الآتية:

هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى اختبار فروض البحث، وتحقيق الأهداف التالية:

١. بيان المشكلات التي تواجهها المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوي المعلوماتي للتقارير المالية.
٢. اختبار العلاقة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.
٣. اختبار الفروق بين الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة والتي لا تطبقها في تحسين المستوى المعلوماتي للتقارير المالية.

أداة جمع بيانات:

اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية على استمارة استقصاء Questionnaire تم إعدادها وتحكيمها بعرضها على مجموعة من المتخصصين، وإجراء الاختبار القبلي لها Pre test، حيث قام بتوزيع القائمة على عينة استطلاعية Pilot Sample، للتأكد من وضوح الأسئلة، وملاحظات المستجيبين، وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلة الشخصية في هذه المرحلة، وبعد التأكد من ملائمة قائمة الاستقصاء لأهداف البحث واختبار فروضه، قام بصياغتها في صورتها النهائية، وتوزيعها على عينة البحث، وبعد إعطائهم الوقت الكافي قام بجمع هذه القوائم ومراجعتها وتحليلها.

مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة: (رجال الأعمال، والبنوك، أعضاء هيئة التدريس، وزارة المالية، الجهاز المركزي للمحاسبات، وزارة البيئة). حيث أنهم الفئة المعنية كمصدر رئيس للمعلومات، وللتعرف على وجهة النظر الأكاديمية في موضوع الدراسة.

عينة الدراسة :

تم تحديد حجم العينة بناءً على المعادلة التالية:

في حالة المجتمعات غير المحدودة (حيث لم يتوافر لدى الباحث إطار عن مجتمع الدراسة)

$$n = \frac{z^2 pq}{D^2}$$

- حيث :
P نسبة الظاهرة في المجتمع ويمكن اعتبارها ٥٠% لأنها تعطي أكبر عدد للعينة
q (١ : نسبة الظاهرة في المجتمع).
Z الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثقة ٩٠% وهي تساوي ١,٦٤
D نسبة الخطأ المسموح به، في حدود ٥%.
n حجم العينة.

وبالتطبيق يكون حجم العينة المناسب في حالة المجتمع غير المحدود كالتالي:

$$n = \frac{1.64^2(0.5)(0.5)}{D^2} = 268$$

وقد بلغت العينة (٢٢٨) قائمة بنسبة ٨٥% من العينة المطلوبة في حالة المجتمع غير المحدود، حيث قام الباحث بتوزيع (٣٠٠) قائمة على مجتمع الدراسة، قام بجمع (٢٦٣) قائمة، وبعد استبعاد القوائم غير الصالحة للتحليل بلغت عدد القوائم (٢٢٨) قائمة، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (١) القوائم الموزعة، والقوائم التي تم جمعها، والقوائم الصالحة للتحليل

عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم التي تم جمعها	نسبة الاستجابة	عدد القوائم الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة الصالحة
٣٠٠	٢٦٣	٨٧,٧%	٢٢٨	٧٦%

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة للقوائم الصالحة للتحليل بلغت ٧٦% من إجمالي القوائم الموزعة، وأن عدد القوائم الصالحة للتحليل بلغت (٢٢٨) قائمة، وفيما يلي الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة.

الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة:

تشتمل البيانات الديموجرافية لعينة البحث على الجنس، والفئة العمرية، والمؤهل العلمي، وفئات سنوات الخبرة، والتخصص المهني والأكاديمي، والجدول التالي يوضح تلك البيانات:

جدول (٢): الخصائص الديموجرافية لعينة البحث

الخصائص الديموجرافية	البيان	عدد	نسبة %
الجنس	ذكر	١٤٣	٦٢,٧
	أنثى	٨٥	٣٧,٣
الفئة العمرية	أقل من ٣٠ سنة	٣٦	١٥,٨
	من ٣٠ : ٤٠ سنة	١٠٦	٤٦,٥
	أكثر من ٤٠ سنة	٨٦	٣٧,٧
المؤهل العلمي	مؤهل عالي	١١٣	٤٩,٦
	ماجستير	٦٨	٢٩,٨
	دكتوراه	٤٧	٢٠,٦
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٢٨	١٢,٣

٤٨,٧	١١١	من ٥ : ١٠ سنوات	التخصص المهني والأكاديمي
٣٩,٠	٨٩	أكثر من ١٠ سنوات	
٣٦,٤	٨٣	محاسبة	
٢١,٩	٥٠	إدارة	
٢٦,٨	٦١	تمويل	
١٤,٩	٣٤	اقتصاد	
١٠٠	٢٢٨	الإجمالي	

يوضح الجدول السابق الخصائص الديموجرافية لعينة البحث كما يلي:

من حيث الجنس: توزعت العينة بين الذكور والإناث، فبلغت نسبة الذكور في العينة ٦٢,٧%، كما تمثلت الإناث بنسبة ٣٧,٣%.

ومن حيث العمر: كان ما يقارب نصف العينة في الفئة العمرية من ٣٠ : ٤٠ سنة (نسبة ٤٦,٥%)، كما تمثلت الفئة الأكثر من ٤٠ سنة بما يزيد على ثلث العينة (نسبة ٣٧,٧)، أما الفئة العمرية الأقل تمثيلاً فكانت الفئة أقل من ٣٠ سنة حيث بلغت النسبة ١٥,٨%، وذلك لقلة الخبرة لدى تلك الفئة، مما يدل على أن العينة ركزت على فئة الشباب، وهم الفئة الأكثر استجابة.

ومن حيث المؤهل العلمي: كان ما يقارب من نصف العينة (نسبة ٤٩,٦%) حاصلين على مؤهل عال، بينما بلغت نسبة الحاصلين على ماجستير ٢٩,٨%، والحاصلين على دكتوراه ٢٠,٦%، مما يدل على أن التأهيل العلمي لعينة البحث يعتبر مناسباً.

ومن حيث سنوات الخبرة: جاء في الترتيب الأول الفئة من ٥ : ١٠ سنوات حيث كانت نسبة تمثيلها ما يقارب من نصف العينة (نسبة ٤٨,٧%)، يلي ذلك نسبة ٣٩% من إجمالي عينة البحث حيث كانت خبرتهم أكثر من ١٠ سنوات، أما من كانت خبرتهم أقل من ٥ سنوات فكانت النسبة ١٢,٣%، مما يدل على أن خبرة عينة البحث تعتبر ملائمة لإجراء البحث.

فروض الدراسة:

يسعى الباحث من خلال ذلك البحث إلى اختبار صحة أو عدم صحة الفروض الآتية:

الفرض الأول: توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

الفرض الثالث: توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

الفرض الرابع: توجد فروق جوهرية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

خطوات التحليل الإحصائي:

- قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء تتفق مع أغراض البحث وتساعد على اختبار فروض الدراسة، وقد اشتملت الاستمارة على بيانات ديموجرافية لعينة الدراسة، وخمسة محاور بحثية كما يلي:

المحور الأول: العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
المحور الثاني: العوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
المحور الثالث: العوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
المحور الرابع: مشكلات المحاسبة المستدامة.
المحور الخامس: المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية.

- قام الباحث بترميز أسئلة قائمة الاستقصاء حيث تم تعريف متغيرات الدراسة، وذلك بإعطاء رمز للمحور، ورمز للعبارة داخل المحور، يوجد بالملحق الإحصائي دليل ترميز المتغيرات ليسهل الرجوع إليه عند الحاجة، كما تم إعطاء أوزان للاستجابات وفقاً لمقياس ليكرت الترتيب الخماسي كما يلي:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
٥	٤	٣	٢	١

وبعد أخذ المتوسط المرجح للاستجابات تم تقسيم هذا المدى على درجات الموافقة، حيث أن المدى (١-٥) يوزع على خمس فئات (درجات الموافقة) فيكون طول الفئة ٤/٥=٠,٨٠، لذا يمكن تقسيم درجات الموافقة كما يلي:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
٥-٤,٢٠	٤,١٩-٣,٤٠	٣,٣٩-٢,٦٠	٢,٥٩-١,٨٠	١,٧٩-١

- تم إدخال البيانات للحاسب الآلي وقد استعان الباحث بالبرامج الإحصائية SPSS الإصدار رقم ٢٠، وقد قام بالتحليلات التالية:

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وذلك بإجراء اختبار الاعتمادية والثبات، لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة، ثم توصيف المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وانتهاءً بدراسة العلاقات بين المتغيرات لاختبار الفروض وصولاً إلى نتائج البحث كما يلي:

- مقياس الاعتمادية Reliability: وذلك من خلال المقياس (ألفا) Cronbatch Alpha وهو مقياس الثبات والتناسق الداخلي لأسئلة وعبارات قائمة الاستقصاء، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.
- المتوسط المرجح والانحراف المعياري: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت.
- اختبارات لعينة واحدة One Sample T Test: إجراء اختبار T Test، وقد تطلب ذلك تحديد القيمة الاختيارية والتي تمثلت في متوسط القيم وهي ٣ (أي القيمة المتوسطة لقيم المقياس والمرتبطة من ١-٥)، وفي ضوء ذلك تم صياغة فرض العدم والفرض البديل، كما يلي:

$$H_0: \mu \leq 3 \quad \text{فرض العدم:}$$

$$H_1: \mu > 3 \quad \text{الفرض البديل:}$$

وتكون قاعدة الحكم بناء على مستوى المعنوية المحسوب، إذا كان أقل من أو يساوي ٠,٠٥، وكانت قيمة T موجبة يمكننا رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥، أو قيمة T سالبة فلا يمكننا رفض فرض العدم.

- معامل الارتباط الخطي لبيرسون Person Correlation Coefficient: من خلال معامل الارتباط الخطي لبيرسون سوف يتم تحديد درجة واتجاه ودلالة علاقات الارتباط البسيط بين متغيرات الدراسة.
 - تحليل الانحدار البسيط Simple Regression: وذلك لاختبار معنوية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والتي تختص باختبار فروض الدراسة، ويستخدم في تحليل الانحدار اختبار F لتحديد معنوية النموذج، واختبار T لتحديد معنوية المتغير المستقل، ومعامل التحديد R^2 لتحديد القدرة التفسيرية للنموذج.
- وفيما يلي تطبيق تلك التحليلات على متغيرات الدراسة:

أولاً: مقياس الاعتمادية أو الثبات Reliability

يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس ألفا (Cronbach's Alpha)، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوى الواحد الصحيح، وإذا زاد هذا المقياس عن ٠,٦٠ أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلي:

جدول (٣): مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

معايير الدراسة	توصيف المحاور	عدد العبارات	ألفا معامل (الثبات)	معامل الصدق (*)
الأول	العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.	١٠	٠,٨٦٣	٠,٩٢٩
الثاني	العوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.	٧	٠,٧٨٤	٠,٨٨٥
الثالث	العوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.	٧	٠,٦٤٣	٠,٨٠٢
الرابع	مشكلات المحاسبة المستدامة.	٦	٠,٦١٧	٠,٧٨٥
الخامس	المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية.	٧	٠,٧٩٨	٠,٨٩٣

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات

يتضح من الجدول السابق أن قيمة ألفا Cronbach's Alfa تراوحت بين ٠,٦١,٧%، ٠,٨٦,٣% على محاور قائمة الاستقصاء، والذي انعكس بدوره على معامل الصدق حيث تراوح معامل الصدق بين ٠,٧٨,٥%، ٠,٩٢,٩%، مما يدل على أن بيانات عينة الدراسة تتمتع بصلاحية معقولة Reliability حيث أنها تجاوزت ٠,٦٠% على كافة محاور الدراسة، كما يدل على الاتساق الداخلي بين عبارات الدراسة والمحاور التي تشتمل على هذه العبارات، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.

ثانياً: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

أ. الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمحور الأول

لمعرفة مدى أهمية العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة، تم قياس رأي العينة، وتوصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٤): الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للعوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة

ترتيب	مستوى المعنوية	قيمة T	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠,٠٠٠	١٨,٦	موافق	٠,٧٩	٣,٩٧	العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.	X ₁
٢	٠,٠٠٠	١٨,٣	موافق	٠,٩٦	٤,١٦	تهتم الشركة بالتعريف بالبيئة وتخصيص المساحة المناسبة من الوقت والجهد والمال لتوصيل مغزاها	X ₁₋₀₁
٦	٠,٠٠٠	١٠,٩	موافق	١,٢٧	٣,٩٢	تتولي الشركة وبصفة مستمرة تسجيل المعاملات المرتبطة بالبيئة في السجلات والدفاتر المختصة وينعكس أثر ذلك إما بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة على نتائج الأعمال والمركز المالي	X ₁₋₀₂
١	٠,٠٠٠	١٨,٩	موافق تمامًا	٠,٩٨	٤,٢٣	تتبع الشركة سياسات بيئية واضحة وتم تحديدها من قبل مجلس الإدارة ويتم متابعتها أولاً بأول.	X ₁₋₀₃
٥	٠,٠٠٠	١٢,١	موافق	١,١٨	٣,٩٤	تتولي الشركة وبصفة مستمرة الإفصاح عن الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة التخلص من النفايات الضارة والمخلفات التي تؤثر في البيئة.	X ₁₋₀₄
١٠	٠,٠٠٠	٩,٣	موافق	١,٢٧	٣,٧٨	يتم الإفصاح وبصفة مستمرة عن مقدار المستهلك من الموارد الطبيعية في التقارير والقوائم المالية للشركة.	X ₁₋₀₅
٩	٠,٠٠٠	٩,٩	موافق	١,٣١	٣,٨٦	يؤدي الإفصاح المستمر عن المعلومات البيئية إلي جودة سمعة وربحية الشركة وينعكس ذلك على القرارات الاستثمارية.	X ₁₋₀₆
٨	٠,٠٠٠	١٠,٦	موافق	١,٢٣	٣,٨٦	تساعد عملية قياس وتبويب الأعباء البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم تنعكس علي التقارير المالية للشركة.	X ₁₋₀₇

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X1-08	يؤدي إدراك الشركة بالعقوبات والغرامات التي تفرض على الشركة نتيجة عدم التزام الشركة بأداء مسؤولياتها البيئية إلي السعي نحو مكافحة الأضرار البيئية.	٤,٠٣	١,١٦	موافق	١٣,٥	٠,٠٠٠	٤
X1-09	تسعي الشركة وبصفة مستمرة للبحث عن بدائل للطاقة غير الملوثة للبيئة والعمل على تخفيض استهلاك الطاقة	٤,٠٥	١,١٤	موافق	١٣,٩	٠,٠٠٠	٣
X1-10	تسعي الشركة وبصفة مستمرة إلي اقتناص الفرص البيئية وتخفيض التهديدات البيئية وزيادة نقاط القوة وتخفيض نقاط الضعف.	٣,٨٩	١,٢٦	موافق	١٠,٧	٠,٠٠٠	٧

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة" مما يدل على أهمية تلك العوامل وأنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣,٨٦ بانحراف معياري قدره ٠,٩٠، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق تماماً" على العبارة الثالثة، "موافق" على باقي العبارات، حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٣,٧٨، ٤,٢٣، من درجات المقياس، كما كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، أي أنها تعدت القيمة المحايدة ٣، مما يدل على أهميتها من وجهة نظر عينة البحث.

ب. الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمحور الثاني:

لمعرفة مدى أهمية العوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة، تم قياس رأي العينة، وتوصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٥) الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للعوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
X ₂	العوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.	٤,٠٧	٠,٧٠	موافق	٢٣,٠	٠,٠٠٠	
X ₂₋₀₁	يُقصد بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مجموعة الأنشطة التي ترتبط بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للشركات وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف	٣,٨٨	١,٢٥	موافق	١٠,٦	٠,٠٠٠	٥

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
	المختصة وذلك بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك الشركات.						
X ₂₋₀₂	تعتبر الشركة أن المسؤولية الاجتماعية عبارة عن جهود منظمة تأخذ شكل منظم ذو خطط وأهداف محددة.	٤,٣٨	٠,٦٥	موافق تماماً	٣٢,١	٠,٠٠٠	٢
X ₂₋₀₃	تخطط الشركة للبيانات والمعلومات المالية المترتبة عن المسؤولية الاجتماعية في العلاقة مع الأفراد والعلاقة مع المنتج والعلاقة مع المجتمع.	٤,٠٤	١,١٢	موافق	١٤,١	٠,٠٠٠	٤
X ₂₋₀₄	تسعي الشركة وبصفة مستمرة إلى الإفصاح عن معلومات الأعباء الاجتماعية والتي تؤدي في معظم الأحوال إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي التدفقات النقدية المستقبلية.	٤,٤٦	٠,٥٩	موافق تماماً	٣٧,٥	٠,٠٠٠	١
X ₂₋₀₅	تمتلك الشركة نظاماً محاسبياً يشتمل على المقدرات التي تساعد في حصر ومعالجة المسؤوليات الاجتماعية التي تفي بها الشركة والمسؤوليات الأخرى التي تتعاضد عن الالتزام بها	٣,٨٠	١,٢٤	موافق	٩,٧	٠,٠٠٠	٧
X ₂₋₀₆	يعتبر نظام الأجور والحوافز بالشركة نظاماً عادلاً ويرتبط طردياً بالجهود المبذولة من قبل العاملين.	٣,٨٦	١,٢٩	موافق	١٠,١	٠,٠٠٠	٦
X ₂₋₀₇	تلتزم الشركة بمبادئ الصحة والسلامة المهنية فيما يتعلق بأجهزة الإطفاء والدفاع المدني ويتم مراجعتها أولاً بأول ويتم تجديد التراخيص أولاً بأول.	٤,٠٩	١,٠٨	موافق	١٥,٣	٠,٠٠٠	٣

أظهرت النتائج أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "العوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة" مما يدل على أهمية تلك العوامل وأنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٤,٠٧ بانحراف معياري قدره ٠,٧٠، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق تماماً" على العبارات أرقام ٢، ٤، "موافق" على باقي العبارات، حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٣,٨٠، ٤,٦٦ من درجات المقياس، كما كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، أي أنها تعدت القيمة المحايدة ٣، مما يدل على أهميتها من وجهة نظر عينة البحث.

ج. الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمحور الثالث

لمعرفة مدى أهمية العوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة، تم قياس رأي العينة، وتوصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٦) الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للعوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة

ترتيب	مستوى المعنوية	قيمة T	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠,٠٠٠	٣٥,٨	موافق تماماً	٠,٥٤	٤,٢٨	العوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.	X ₃
٤	٠,٠٠٠	٢٤,٠	موافق تماماً	٠,٨٧	٤,٣٨	تسعى الشركة من خلال المستويات الإدارية المختلفة بها للتحكم والسيطرة على الموارد المتاحة لديها بما فيها الموارد الطبيعية	X ₃₋₀₁
٣	٠,٠٠٠	٣٧,٨	موافق تماماً	٠,٦٣	٤,٥٩	يوجد لدى الشركة نظام لمحاسبة التكاليف البيئية يساعد في القياس والرقابة واتخاذ القرارات البيئية.	X ₃₋₀₂
٧	٠,٠٠٠	١٠,٠	موافق	١,٢٩	٣,٨٦	تتخذ الشركة الإجراءات الكفيلة بضبط ورقابة التكاليف مما يساعد في خفضها ومن ثم تحسين الموقف التنافسي وتحقيق المزايا التنافسية.	X ₃₋₀₃
٦	٠,٠٠٠	١١,٦	موافق	١,٢١	٣,٩٣	تستخدم الشركة التقنيات الحديثة في مختلف مجالات الأعمال بها مما يساعد في تحقيق فعالية وزيادة كفاءة الأداء الاقتصادي بها.	X ₃₋₀₄
٢	٠,٠٠٠	٤١,١	موافق تماماً	٠,٦٠	٤,٦٣	تهتم الشركة بالإفصاح عن الأعباء التي تتحملها نتيجة الاهتمام بالبيئة الداخلية والبيئة الخارجية.	X ₃₋₀₅
٥	٠,٠٠٠	١١,٤	موافق	١,٢٥	٣,٩٤	تفصح الشركة عن كافة أنواع المخاطر التي تواجهها أولاً بأول مما ينعكس ذلك في الأداء السوقي	X ₃₋₀₆
١	٠,٠٠٠	٥١,٧	موافق تماماً	٠,٤٩	٤,٦٦	تستخدم الشركة المؤشرات المالية وغير المالية لقياس كيفية الأداء بها بما في ذلك بطاقة الأداء المتوازن ومؤشرات التحليل المالي.	X ₃₋₀₇

يظهر من الجدول السابق أن درجة موافقة عينة البحث "موافق تماماً" بخصوص "العوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة" مما يدل على أهمية العوامل الاقتصادية وأنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٤,٢٨ بانحراف معياري قدره ٠,٥٤، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق تماماً" على العبارات أرقام ١، ٢، ٥، ٧، "موافق" على العبارات ٣، ٤، ٦، حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٣,٨٦، ٤,٦٦ من درجات

المقياس، كما كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، أي أنها تعدت القيمة المحايدة ٣، مما يدل على أهميتها من وجهة نظر عينة البحث.

د. الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمحور الرابع

لمعرفة مشكلات محاسبة الاستدامة، تم قياس رأي العينة، وتصنيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T لمشكلات محاسبة الاستدامة

الترتيب	مستوى المعنوية	قيمة T	درجة الموافقة	انحراف معياري	وسط حسابي	المتغير	رمز المتغير
	٠,٠٠٠	٩,٧٣	موافق	٠,٧٩	٣,٥١	مشكلات محاسبة الاستدامة.	X ₄
٣	٠,٠٠٠	١٢,٥٩	موافق	١,٢٤	٤,٠٤	يؤدي عدم اهتمام أجهزة الدولة بتوفير الحوافز المناسبة سبباً كافياً لعدم تبني الشركة سياسات محاسبية تتسم بالاستدامة.	X ₄₋₀₁
٦	٠,٢١٨	١,٢٤-	محايد	١,٤٥	٢,٨٨	يوجد غموض فيما يتعلق بنطاق المسؤولية الاجتماعية والقواعد المنظمة لها وينعكس ذلك بالسلب على الإفصاح المالي في القوائم المالية.	X ₄₋₀₂
٤	٠,٥٥٥	٠,٥٩	محايد	١,٤٦	٣,٠٦	يؤدي الغموض الذي يكتنف الجزاءات التي توقع على الشركة نتيجة عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المستدامة سبباً في عدم الإفصاح أو الإفصاح غير الكافي عن المعلومات.	X ₄₋₀₃
٥	٠,٥٠٥	٠,٦٧-	محايد	١,٣٩	٢,٩٤	يؤدي عدم وجود معايير محاسبة الاستدامة إلى صعوبات سواء في القياس أو الإفصاح لمعظم بنود الأعباء الاجتماعية والبيئية وكذلك المنافع.	X ₄₋₀₄
١	٠,٠٠٠	١٣,٢٢	موافق	١,٢٤	٤,٠٨	عدم وجود الوعي الكافي لدى الشركات بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية يؤدي إلى صعوبة القياس و الإفصاح ومن ثم عدم تحقيق أهداف المحاسبة المستدامة.	X ₄₋₀₅
٢	٠,٠٠٠	١٢,٤٢	موافق	١,٢٧	٤,٠٥	يؤدي ضعف الموارد المالية إلى التردد في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة.	X ₄₋₀₆

يظهر من الجدول السابق أن درجة موافقة عينة البحث "موافق تماماً" بخصوص "مشكلات محاسبة الاستدامة" مما يدل على موافقة عينة البحث على وجود مشكل لتطبيق المحاسبة المستدامة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣,٥١ بانحراف معياري قدره ٠,٥٤، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت النتائج كما يلي:

- جاءت درجة الموافقة "موافق" على المشكلات (عدم وجود الوعي الكافي لدى الشركات بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية يؤدي إلى صعوبة القياس و الإفصاح ومن ثم عدم تحقيق أهداف المحاسبة المستدامة، يؤدي ضعف الموارد المالية إلى التردد في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة، يؤدي عدم اهتمام أجهزة الدولة بتوفير الحوافز المناسبة سبباً كافياً لعدم تبني الشركة سياسات محاسبية تتسم بالاستدامة) مما يدل على أهميتها وأنها يجب البدء بها، حيث أنها على درجة عالية من الأهمية، حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٤,٠٤، مما يدل على أن مشكلات تطبيق محاسبة الاستدامة بالدرجة الأولى هي مشكلات الوعي، وضعف الموارد المتاحة، وعدم التحفيز المناسب للتطبيق من قبل الدولة.
- يلي ذلك في الأهمية المشكلات (يؤدي الغموض الذي يكتنف الجزاءات التي توقع على الشركة نتيجة عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المستدامة سبباً في عدم الإفصاح أو الإفصاح غير الكافي عن المعلومات، يؤدي عدم وجود معايير المحاسبة الاستدامة إلى صعوبات سواء في القياس أو الإفصاح لمعظم بنود الأعباء الاجتماعية والبيئية وكذلك المنافع، يوجد غموض فيما يتعلق بنطاق المسؤولية الاجتماعية والقواعد المنظمة لها وينعكس ذلك بالسلب على الإفصاح المالي في القوائم المالية) حيث جاءت درجة الموافقة "محايد"، أي أنها بدرجة متوسطة، وتراوح متوسط الاستجابات بين ٢,٨٨، ٣,٠٦، مما يدل على أن تلك المشكلات على درجة متوسطة من الأهمية.

هـ. الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمحور الخامس

لمعرفة مدى أهمية المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، تم قياس رأي العينة، وتوصيف المتغيرات بحساب (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، كما تم إجراء اختبار T وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٨) الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار T للمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
Y	المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية	٣,٦٩	٠,٨٨	موافق	١١,٨٢	٠,٠٠٠	
Y-01	يؤدي تطبيق المحاسبة المستدامة إلى تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ومن ثم تحسين عمليات اتخاذ القرارات بأنواعها.	٣,٩٣	١,٢٨	موافق	١٠,٩٨	٠,٠٠٠	١
Y-02	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في توصيل المعلومات المالية وغير المالية لمتخذي القرارات بصورة مناسبة لا يكتنفها الغموض، مما يؤثر في جودة تلك المعلومات.	٣,٨٦	١,٢٩	موافق	١٠,١٠	٠,٠٠٠	٢
Y-03	تساعد التغذية الاسترجاعية المرتدة في تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يساعد في سرعة اتخاذ القرارات وملاءمتها.	٣,٨٤	١,٣٠	موافق	٩,٧٦	٠,٠٠٠	٣
Y-04	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في جعل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية يتوافر بها معايير وخصائص جودة المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة المستدامة	٣,٨١	١,٣١	موافق	٩,٣٤	٠,٠٠٠	٤

رمز المتغير	المتغير	وسط حسابي	انحراف معياري	درجة الموافقة	قيمة T	مستوى المعنوية	ترتيب
	الدولية.						
Y-05	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في جعل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ذو قدرة تنبؤية جيدة مما يساعد في رسم الخطط والسياسات المستقبلية.	٣,٧٩	١,٣٢	موافق	٩,٠٥	٠,٠٠٠	٥
Y-06	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في توفير معلومات قابلة للمقارنة مما يساهم في التوسع في عمليات الدراسة والتحليل والتنبؤ في عمليات صنع القرارات.	٣,٧٥	١,٢٨	موافق	٨,٨٠	٠,٠٠٠	٦
Y-07	يؤدي استخدام مبادئ المحاسبة المستدامة في تحقيق فعالية وتحسين كفاءة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.	٣,٤٠	١,٣٧	موافق	١,٩٩	٠,٠٧٥	٧

يظهر من الجدول السابق أن درجة موافقة عينة البحث "موافق" بخصوص "المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية" مما يدل على أهميتها وأنها قد بلغت حيز القبول والاستحسان من وجهة نظر عينة البحث، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة، فبلغ متوسط الاستجابات ٣,٦٩ بانحراف معياري قدره ٠,٨٨، أما على مستوى العبارات، فقد جاءت درجة الموافقة "موافق" كافة العبارات حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٣,٧٥، ٣,٩٣ من درجات المقياس، كما كانت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، أي أنها تعدت القيمة المحايدة ٣، مما يدل على أهميتها من وجهة نظر عينة البحث.

ثالثاً: اختبار فرض الدراسة:

أ. اختبار الفرض الأول:

توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات كمتغير مستقل X_3 وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية كمتغير تابع Y ، وجاءت النتائج كما يلي:

علاقات الارتباط والانحدار بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

بدراسة علاقات الارتباط والانحدار بين المتغير X_3 "الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات"، والمتغير Y "تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية"، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٩) علاقة الارتباط والانحدار بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

المتغير المستقل: X ₃ الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات.							
المتغير التابع: Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.							
مستوى المعنوية	قيمة T المحسوبة	قيمة المعامل	المعاملات	مستوى المعنوية	F المحسوبة	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R
٠,٠٠٠	٤,٤٣٩-	١,٤٢٤-	ثابت الانحدار α	٠,٠٠٠	٢٦٤,١	٠,٥٣٩	٠,٧٣٤ (*)
٠,٠٠٠	١٦,٣	١,١٩٤	معامل الانحدار β	٠,٠٠٠			

(*) معنوي عند مستوى معنوية ٠,٠١.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات، وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠,٧٣٤ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١، أي أن الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات يؤثر إيجابياً على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.
- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = -1.424 + 1.194 * X_3 + \varepsilon$$

حيث:

- Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.
- X₃ الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات.
- ε الخطأ العشوائي.

اختبار جودة توفيق النموذج (F test)

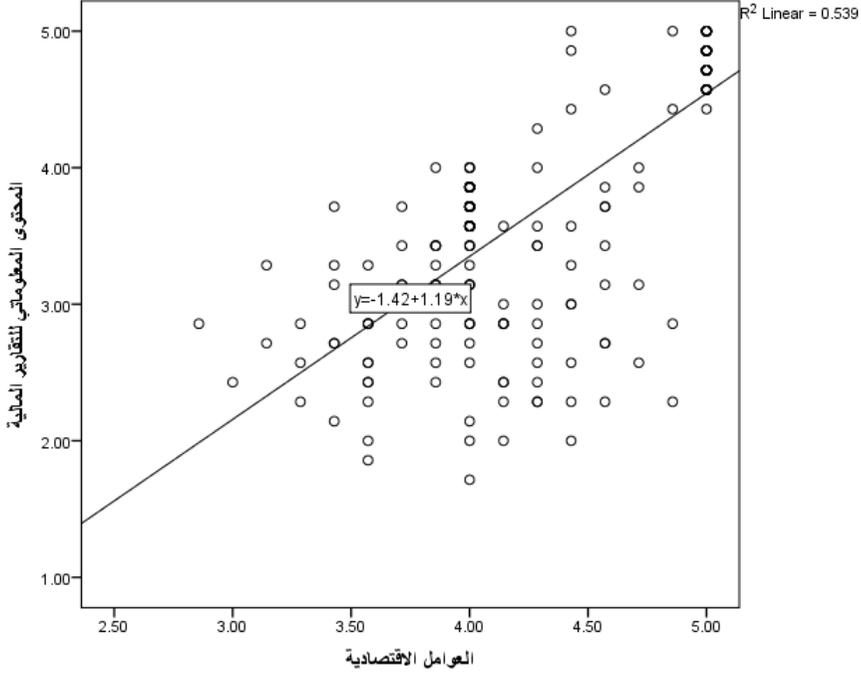
من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (٢٦٤,١) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١)، أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية للإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات على تحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

اختبار معنوية المتغير المستقل (T test)

يتضح من اختبار T أن قيمة T للمتغير المستقل بلغت (٢٣,٠٣) بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح من قيمة β (١,١٩٤) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن تحسن الإفصاح عن العناصر الاقتصادية بنسبة (١%) يتبعها تحسن في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بنسبة (١,١٩٤%).

القدرة التفسيرية للنموذج (R²)

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (٥٣,٩%) وذلك من خلال قيمة R²، أي أن نسبة (٥٣,٩%) من التغيرات التي تحدث في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية يشرحها الإفصاح عن العناصر الاقتصادية. نخلص من ذلك إلى قبول الفرض الأول للباحث، والشكل التالي يوضح قوة العلاقة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.



شكل (١) شكل الانتشار Scatter Plot بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير

ب- اختبار الفرض الثاني:

توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات كمتغير مستقل X_1 وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية كمتغير تابع Y ، وجاءت النتائج كما يلي:

علاقات الارتباط والانحدار بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

بدراسة علاقات الارتباط والانحدار بين المتغير X_1 "الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات"، والمتغير Y "تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية"، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٠) علاقة الارتباط والانحدار بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

المتغير المستقل: X_1 الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات.							
المتغير التابع: Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.							
مستوى المعنوية	قيمة T	قيمة المعامل	المعاملات			معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R
٠,٥٨٩	٠,٥١٤	٠,٠٩٤	ثابت الانحدار α	مستوى المعنوية	F المحسوبة		
٠,٠٠٠	٢١,٠٣	٠,٩٠٥	معامل الانحدار β	٠,٠٠٠	٤٤٢,٣	٠,٦٦٢	٠,٨١٤ (*)

(*) معنوي عند مستوى معنوية ٠,٠١ .

يتضح من الجدول ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات، وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠,٨١٤ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١، أي أن الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات يؤثر إيجابياً على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = 0.094 + 0.905 * X_1 + \varepsilon$$

حيث:

- Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.
- X_1 الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات.
- ε الخطأ العشوائي.

اختبار جودة توفيق النموذج (F test)

من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (٥٤٢,٣) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١)، أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية للإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات على تحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

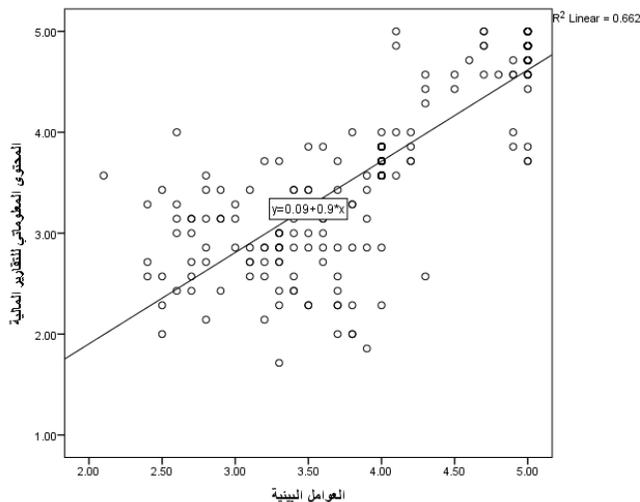
اختبار معنوية المتغير المستقل (T test)

يتضح من اختبار T أن قيمة T للمتغير المستقل بلغت (٢١,٠٣) بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح من قيمة β (٠,٩٠٥) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن تحسن الإفصاح عن العناصر البيئية بنسبة (١%) يتبعها تحسن في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بنسبة (٠,٩٠٥%).

القدرة التفسيرية للنموذج (R^2)

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (٦٦,٢%) وذلك من خلال قيمة R^2 ، أي أن نسبة (٦٦,٢%) من التغيرات التي تحدث في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية يشرحها الإفصاح عن العناصر البيئية.

نخلص من ذلك إلى قبول الفرض الثاني للباحث، والشكل التالي يوضح قوة العلاقة بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.



شكل (٢) شكل الانتشار Scatter Plot بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير

ج- اختبار الفرض الثالث:

توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الارتباط والانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات كمتغير مستقل X_2 وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية كمتغير تابع Y ، وجاءت النتائج كما يلي:

علاقات الارتباط والانحدار بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

بدراسة علاقات الارتباط والانحدار بين المتغير X_2 "الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات"، والمتغير Y "تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية"، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١١) علاقة الارتباط والانحدار بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية

المتغير المستقل: X_2 الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات							
المتغير التابع: Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية							
معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية	المعاملات	قيمة المعامل	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
٠,٧٩٧ (*)	٠,٦٣٥	٣٩٢,٨	٠,٠٠٠	معامل الانحدار β	٠,٣٦١-	١,٧٤٣-	٠,٠٨٣
						١٩,٨	٠,٠٠٠

(*) معنوي عند مستوى معنوية ٠,٠١.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات، وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠,٧٩٧ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يعني العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١، أي أن الإفصاح عن

العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات يؤثر إيجابياً على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = -0.361 + 0.994 * X_2 + \varepsilon$$

حيث:

Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.
X₂ الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات.
ε الخطأ العشوائي.

اختبار جودة توفيق النموذج (F test)

من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (٣٩٢,٨) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١)، أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية للإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات على تحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.

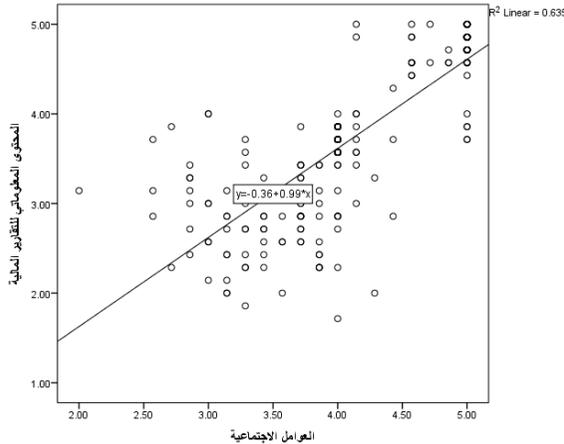
اختبار معنوية المتغير المستقل (T test)

يتضح من اختبار T أن قيمة T للمتغير المستقل بلغت (١٩,٨) بمستوى معنوية ٠,٠٠٠، مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح من قيمة β (٠,٩٩٤) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن تحسن الإفصاح عن العناصر الاجتماعية بنسبة (١%) يتبعها تحسن في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بنسبة (٠,٩٩٤%).

القدرة التفسيرية للنموذج (R²)

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (٦٣,٥%) وذلك من خلال قيمة R²، أي أن نسبة (٦٣,٥%) من التغيرات التي تحدث في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية يشرحها الإفصاح عن العناصر الاجتماعية.

نخلص من ذلك إلى قبول الفرض الثالث للباحث، والشكل التالي يوضح قوة العلاقة بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير.



شكل (٣) شكل الانتشار Scatter Plot بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير

د. اختبار الفرض الرابع:

توجد فروق جوهرية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. للمقارنة بين مجموعتي الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، تم إجراء اختبار لاعلمي Non Parametric، وذلك لأن البيانات مقاسه بمقياس ليكرت الترتيبي، كما أنه يعتبر الاختبار المناسب في حالة المقارنة بين مجموعتين مستقلتين Independent samples، وبطبيق هذا الاختبار على المحور الخامس (تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٢): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والتي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

رمز المتغير	المتغير	التطبيق	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-Value
Y-01	يؤدي تطبيق المحاسبة المستدامة إلي تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ومن ثم تحسين عمليات اتخاذ القرارات بأنواعها.	لا تطبق	٥٥,٠٨	٩,٠٧٧-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٤٠,٨٣		
Y-02	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في توصيل المعلومات المالية وغير المالية لمتخذي القرارات بصورة مناسبة لا يكتنفها الغموض، مما يؤثر في جودة تلك المعلومات.	لا تطبق	٧٢,٩٧	٦,٦٥١-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٣٢,٩٠		
Y-03	تساعد التغذية الإستراتيجية (المرتدة) في تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يساعد في سرعة اتخاذ القرارات وملاءمتها.	لا تطبق	٧٨,٨٦	٥,٧٤٠-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٣٠,٢٩		
Y-04	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في جعل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية يتوافر بها معايير وخصائص جودة المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة المستدامة الدولية.	لا تطبق	٦٥,١٨	٧,٨٨١-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٣٦,٣٥		
Y-05	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في جعل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ذو قدرة تنبؤية جيدة مما يساعد في رسم الخطط والسياسات المستقبلية.	لا تطبق	٧٤,٤٩	٦,٤٢٣-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٣٢,٢٢		
Y-06	يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في توفير معلومات قابلة للمقارنة مما يسهم في التوسع في عمليات الدراسة والتحليل والتنبؤ في عمليات صنع القرارات.	لا تطبق	٨٠,٨٩	٥,٤٤٧-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٢٩,٣٩		
Y-07	يؤدي استخدام مبادئ المحاسبة المستدامة في تحقيق فعالية وتحسين كفاءة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.	لا تطبق	٦٨,٠١	٧,٤٦٥-	٠,٠٠٠
		تطبق	١٣٥,١٠		

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والتي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، حيث كان مستوى المعنوية P-Value أقل من ٠,٠٥ مما يدل على معنوية تلك الفروق، وذلك في كافة العبارات من ١- ٧، كما كانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة، حيث كان متوسط الرتب أعلى من الشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة، وذلك كما يلي:

• من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، ومن ثم تحسين عمليات اتخاذ القرارات بأنواعها، بلغت قيمة $Z = -9,077$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٤٠,٨٣ بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٥٥,٠٨.

• من حيث المساعدة في توصيل المعلومات المالية وغير المالية لمتخذي القرارات بصورة مناسبة لا يكتنفها الغموض، بلغت قيمة $Z = -6,651$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٢,٩ بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٧٢,٩٧.

• من حيث أهمية التغذية الاسترجاعية (المرتدة)، بلغت قيمة $Z = -5,740$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٠,٢٩، بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٧٨,٨٦.

• من حيث توافر معايير وخصائص جودة المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة المستدامة الدولية، بلغت قيمة $Z = -7,881$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٦,٣٥، بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٦٥,١٨.

• من حيث القدرة التنبؤية الجيدة والمساعدة في رسم الخطط والسياسات المستقبلية، بلغت قيمة $Z = -6,423$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٢,٢٢ بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٧٤,٤٩.

• من حيث توفير معلومات قابلة للمقارنة مما يسهم في التوسع في عمليات الدراسة والتحليل والتنبؤ في عمليات صنع القرارات، بلغت قيمة $Z = -5,477$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٢٩,٣٩ بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٨٠,٨٩.

• من حيث تحقيق فعالية وتحسين كفاءة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، بلغت قيمة $Z = -7,465$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنوية تلك الفروق، وكانت تلك الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة حيث بلغ متوسط الرتب ١٣٥,١٠ بينما كان متوسط رتب الشركات التي لا تطبق المحاسبة المستدامة ٦٨,٠١.

نخلص من ذلك إلى قبول الفرض الرابع.

نتائج اختبار الفروض:

بعد تحليل بيانات الدراسة السابقة توصل الباحث للنتائج التالية:

- تراوحت قيمة ألفا Cronbatch's Alfa بين ١١,٧%، ٨٦,٣% على محاور قائمة الاستقصاء، والذي انعكس بدوره على معامل الصدق حيث تراوح معامل الصدق بين ٧٨,٥%، ٩٢,٩%، مما يدل على أن بيانات عينة الدراسة تتمتع بصلاحية معقولة Reliability حيث أنها تجاوزت ٦٠% على كافة محاور الدراسة، الأمر الذي يمكن معه تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.
- بتوصيف متغيرات العوامل البيئية والاقتصادية والاجتماعية كعوامل أساسية من محاسبة الاستدامة، بلغت تلك العوامل حيز القبول والموافقة من وجهة نظر عينة البحث مما يدل على أهميتها.
- جاءت أهم مشكلات تطبيق محاسبة الاستدامة بالدرجة الأولى هي مشكلات الوعي، وضعف الموارد المتاحة، وعدم التحفيز المناسب للتطبيق من قبل الدولة.
- يلي ذلك في الأهمية مشكلات (الغموض الذي يكتنف الجزاءات التي توقع على الشركة نتيجة عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المستدامة يعتبر سبباً في عدم الإفصاح أو الإفصاح غير الكافي عن المعلومات، يؤدي عدم وجود معايير المحاسبة الاستدامة إلي صعوبات سواء في القياس أو الإفصاح لمعظم بنود الأعباء الاجتماعية والبيئية وكذلك المنافع، يوجد غموض فيما يتعلق بنطاق المسؤولية الاجتماعية والقواعد المنظمة لها وينعكس ذلك بالسلب على الإفصاح المالي في القوائم المالية).
- **تم قبول الفرض الأول:** "توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير"، حيث وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير، وأمكن بناء نموذج انحدار أخذ الصيغة التالية:

$$Y = -1.424 + 1.194 * X_3 + \varepsilon$$

حيث: Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، X₃ الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات، ε الخطأ العشوائي. وقد ثبتت معنوية النموذج، وبلغت القدرة التفسيرية له ٥٣,٩%.

- **تم قبول الفرض الثاني:** "توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير" حيث وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير، وأمكن بناء نموذج انحدار أخذ الصيغة التالية:

$$Y = 0.094 + 0.905 * X_1 + \varepsilon$$

حيث: Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، X₁ الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات، ε الخطأ العشوائي. وقد ثبتت معنوية النموذج، وبلغت القدرة التفسيرية له ٦٦,٢%.

- **تم قبول الفرض الثالث:** "توجد علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير" حيث وجدت علاقة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية

في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير، وأمكن بناء نموذج انحدار أخذ الصيغة التالية:

$$Y = -0.361 + 0.994 * X_2 + \varepsilon$$

حيث: Y تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، X_2 الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات، ε الخطأ العشوائي. وقد ثبتت معنوية النموذج، وبلغت القدرة التفسيرية له ٦٣,٥%.

• **تم قبول الفرض الرابع:** "توجد فروق جوهرية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية"، حيث أنه بتطبيق اختبار مان ويتي وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة.

سابعاً: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- ١- تعتبر أحد المشكلات الهامة التي تواجه المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، عدم إهتمام أجهزة الدولة بتوفير الحوافز المناسبة مما يعكس ذلك في عدم تبني الشركات لسياسات محاسبية تتسم بالاستدامة.
- ٢- يعتبر كذلك من المشكلات التي تواجه المحاسبة الغموض الذي يكتنف كلا من:
 - أ : نطاق المسؤولية الاجتماعية والقواعد المنظمة لها وينعكس ذلك بالسلب على الإفصاح المالي في القوائم المالية والإيضاحات المتممة.
 - ب- الجزاءات التي توقع على الشركات كنتيجة لعدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المستدامة والتي تكون سبباً جوهرياً في عدم الإفصاح، أو الإفصاح غير الكافي من المعلومات.
- ٣- يؤدي عدم وجود معايير محاسبة الاستدامة إلى صعوبات في القياس والإفصاح لمعظم بنود الأعباء والمنافع البيئية والاجتماعية.
- ٤- نتيجة ضعف الموارد المالية للشركات يكون هناك تردداً في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة بالإضافة إلى ضعف الوعي لدى الشركات بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية.
- ٥- تتكون محاسبة الاستدامة من الأنشطة البيئية المستدامة والأنشطة الاجتماعية المستدامة، حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي البيئي إشكالية لها بُعدان: يتمثل البعد الأول في مدى إدراك إدارة الشركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، والبعد الثاني يتمثل في توفير مقياساً مناسباً للأحداث البيئية يعتبر مؤشراً للأداء البيئي.
- ٦- من الدراسة التطبيقية تبين أن :-
 - أ- وجود علاقة ارتباط جوهرية بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٧٣ر٤% بمستوي معنوية (٠.٠٠٠) ويؤكد على ذلك معادلة الانحدار :

$$Y = -1.424 + 1.194 * X_3 + \varepsilon$$

حيث بلغت قيمة "F" (٢٦٤,١) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) وقد بلغت القوة التفسيرية للنموذج ٥٣,٩% وذلك من خلال (R^2) حيث يدل ذلك على أن (٥٣,٩%) من التغيرات التي تحدث في المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية يشرحها الإفصاح عن العناصر الاقتصادية.

ب- أظهرت نتائج الارتباط الخطى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية حيث بلغ معامل الارتباط ٨١٤ ر وبمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١ أي أن الإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات يؤثر إيجابياً على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية. والمعادلة التالية تعبر عن ذلك:

$$Y = 0.094 + 0.905 * X_1 + \varepsilon$$

حيث تبلغ "F" ٥٤٢,٣ بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١) أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية للإفصاح عن العناصر البيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات على تحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير، ويتضح أن القدرة التفسيرية للنموذج (R^2) = ٦٦,٢% حيث أن ٦٦,٢% من التغيرات التي تحدث في تحسين المحتوى المعلوماتي يشرحها الإفصاح عن العناصر البيئية.

ج- أظهرت نتائج الارتباط الخطى وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية حيث بلغ معامل الارتباط ٧٩,٧% بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعنى أن الإفصاح عن العناصر الاجتماعية في التقارير والقوائم المالية يؤثر إيجابياً على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية كما يوضح ذلك المعادلة:

$$Y = -0.361 + 0.994 * X_2 + \varepsilon$$

وتبلغ قيمة "F" ٣٩٢,٨ و (R^2) = ٦٣,٥% أي أن نسبة ٦٣,٥% من المتغيرات التي تحدث في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية يشرحها الإفصاح عن العناصر الاجتماعية.

د- توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية حيث كان مستوى المعنوية P-Value أقل من (٠,٠٥) مما يدل على معنوية تلك الفروق كما كانت الفروق والاختلافات لصالح الشركات التي تطبق محاسبة الاستدامة.

قيمة " Z "	من حيث :
Z = -٦,٦٥١ (معنوية)	- توصيل المعلومات المالية وغير المالية.
Z = -٩,٠٧٧ (معنوية)	- تحسين المحتوي المعلوماتي.
Z = -٥,٧٤٠ (معنوية)	- أهمية التغذية الاسترجاعية.
Z = -٧,٨٨١ (معنوية)	- توافر معايير وخصائص جودة المعلومات.
Z = -٦,٤٢٣ (معنوية)	- القدرة التنبؤية.
Z = -٥,٤٤٧ (معنوية)	- القابلية للمقارنة.
Z = -٧,٤٦٥ (معنوية)	- فعالية المحتوى المعلوماتي.

ثانياً: التوصيات

- في ضوء أهداف البحث والنتائج التي تم التوصل إليها يوصى الباحث بما يلي:
- 1- ضروري إعطاء الأنشطة البيئية الأهمية اللازمة في الشركات بصفة عامة، والشركات الصناعية بصفة خاصة وذلك لأنها تؤثر على المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية.
 - 2- إعطاء الأنشطة الاجتماعية الأهمية اللازمة في الشركات الصناعية وذلك للتأكد من قدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات الاجتماعية لتأثرها الواضح على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.
 - 3- ضروري الاهتمام بالمخاطر البيئية والمخاطر الاجتماعية وانعكاسات ذلك على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.
 - 4- تحديد الآليات المناسبة لمواجهة المشكلات المترتبة على تطبيق محاسبة الاستدامة في الشركات الصناعية مع تحديد تكلفة وعائد كل آلية بوضوح.

ثامناً: مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية:

- 1- أحمد فرغلي محمد حسن، (٢٠٠٠)، "منهجية مقترحة للتقييم المحاسبي لبرامج رقابة عناصر تلوث البيئة، مجلة القاهرة للعلوم البيئية، مركز البحوث والدراسات البيئية، جامعة القاهرة، العدد الأول، المجلد الأول، يناير.
- 2- أحمد فرغلي محمد حسن، (٢٠٠٥)، "التكاليف البيئية وأثرها على اتخاذ القرارات"، الجهاز المركزي للمحاسبات البرنامج التدريبي لأعضاء ديوان الرقابة المالية، جمهورية العراق حول موضوع الرقابة على البيئة، ٣- ٦ أبريل.
- 3- أحمد فرغلي محمد حسن، (٢٠٠٧)، "البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي"، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية، مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مارس.
- 4- أسماء عبد القادر الطاهر، (٢٠١٠)، "أثر التكاليف البيئية على تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية، دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط"، رسالة ماجستير غير منشورة، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة البحر الأحمر، السودان.
- 5- بدوية محمد عباس، (٢٠٠٠)، "المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع بين النظرية والتطبيق"، مطبعة دار الشروق، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- 6- حارس كريم العاني، (٢٠٠٥)، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية"، دراسة تطبيقية، المؤتمر العلمي الرابع، السعودية، الفترة من (١٦-١٥).
- 7- دعاء النابلسي، (٢٠١١)، "أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية في مدينة العقبة"، بدون ناشر، جامعة البلقاء التطبيقية، كلية العقبة الجامعية، الأردن، ص: ١٣.
- 8- رضا إبراهيم صالح، (٢٠٠٩)، "دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، يناير.

- ٩- **زايد مراد، (٢٠١٢)، "المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المتغيرات العالمية- دراسة حالة"، ورقة عمل في الملتقى الدولي حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة بشار، سوريا.**
- ١٠- **سعدون مهدي الساقى وآخرون، (٢٠٠٥)، "محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال"، المؤتمر العربي الأول في الإدارة، بعنوان: المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الفترة من (٦-٨) تشرين الثاني، القاهرة، جمهورية مصر العربية.**
- ١١- **صادق الحسني، (٢٠٠٣)، "تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية"، مجلة الإداري، العدد (٩٣)، ص: ٤٢.**
- ١٢- **طاهر أبو زيد الغالبي، وآخرون، (٢٠٠٤)، "الأداء الاجتماعي الداخلي وعلاقته بدوران العمل دراسة ميدانية"، أبحاث اليرموك، مجلد (٢٠)، العدد (١)، الأردن، ص: ٤٨.**
- ١٣- **طاهر أبو زيد الغالبي، وآخرون، (٢٠٠٥)، "المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)"، دار السعادة للنشر، عمان، الأردن.**
- ١٤- **عايدة رزق الله نخلة، (٢٠١٢)، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي: الاختبار والتفسير"، دار البيان للطباعة، القاهرة، ص: ٧٥.**
- ١٥- **عبد الله على عسيري، (٢٠١١)، "إفصاح شركات المساهمة السعودية عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني.**
- ١٦- **عبد الناصر محمد درويش، (٢٠٠٥)، "أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية"، بدون ناشر، مدخل أخلاقي، كلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة، ص: ١٠.**
- ١٧- **عبد الهادي منصور الدوسري، (٢٠١١)، "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.**
- ١٨- **علاء محمد ملو العين، وآخرون، (٢٠١٣)، "أثر تطبيق معايير حوكمة الشركات علي جودة القوائم المالية - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارية، جامعة بنها، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، ص: ٩-١١.**
- ١٩- **فريد محرم فريد، (٢٠١٣)، "أثر الالتزام بقياس العدالة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة (IFRS, HAS) على الخصائص الموضوعية النوعية للمعلومات المحاسبية بهدف تحسين جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، ص: ٢٩٩-٣٥٧.**
- ٢٠- **محمد السيد أبو زيد، (٢٠٠٧)، "إطار مجالس مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة الماجستير غير منشورة في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ص: ٣٣.**
- ٢١- **محمد بدوي، وآخرون، (٢٠١٣)، "المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق"، المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.**
- ٢٢- **محمد مطر مطر، (٢٠٠٨)، "محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ١١٤، عمان، الأردن، ص: ٣١٧.**

- ٢٣- هادي رضا الصفار، (٢٠٠٦)، "المحاسبة عن البيئة المستدامة"، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: أخلاقيات الأعمال أو مجتمع المعرفة، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الفترة من (١٧-١٩) أبريل.
- ٢٤- ياسر احمد السيد، (٢٠٠٩)، "دراسة مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، المجلد الأول، العدد الثاني.
- ٢٥- يوسف محمود جربوع، (٢٠٠٧)، "مدى تطبيق القياس والإبلاغ في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"، دراسة استكشافية لأداء المديرين المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد (١٥) عدد (١)، غزة، فلسطين.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

1. Pau Ingenbleek, Menno Binnekamp, Silvia odayn(2007),"Setting Standards for CSR", Journal of business research, volume 60,
2. Boral, O., (2013), "Sustainability Reports as Simulacra? A counter :account of A and A+ GRI Reports", Accounting, Auditing& accountability Journal, Vol.26, No.7, pp.1036-1071.
3. Das, N., et al., (2013), "Corporate Sustainability Reporting: A Review of Initiatives and Trends", The IUP Journal of Accounting Research& AuditPractices, Vol.X11, No.2, pp.7-18.
4. Euro stat, (2001), "Definitions and Guidelines for Measurement and Reporting of Company Environmental Protection Expenses", Luxemburg.
5. Fifka, S. & Drabble, M. (2012), "Focus and Standardization of Sustainability Reporting :A Comparative Study of the United Kingdom and Finland", Business Strategy and the Environment, Vol.21, pp.455-474.
6. Gerven, T.V., and et al, (2007), "Environmental Response Indicators for the Industrial and Energy Sector in Flanders", Journal of Cleaner Production, vol. 15, Issue 10.
7. Haniffaar.mt.ecooke, (2005) "the impact of culture and governance on corporate social reporting" journal of accounting and public policy 24www.elsevier.com/locate/iaccpubpol
8. Jasch.C. (2010)," Environmental and Material Flow Cost Accounting: Principles and Procedures".Eco-Efficiency in Industry and Science.25.Springer. Heidelberg, New York.
9. Jeffrey Cohen et.al. (2011) retail investors perceptions of the decision : "usefulness of economic performance governance and corporate social responsibility"disclosuresbehavioral

- research in accounting American accounting association* vol. 23, no. 1 doi: 10.2308/bria
10. Kargin, M., et al., (2013), "Corporate Sustainability Reporting and Analysis of Sustainability Reports in Turkey", *International Journal of Economics and Finance*, Vol., 5, No. 3, pp.113-125.
 11. Katsioloudes, M.I. (2007) "Corporate Social Responsibility": An Exploratory Study In The United Arab Emirates *Advanced Management Journal*, Autumn.
 12. Khan, A., & Muttakin, M., (2014), "Determinants of Corporate Social Disclosure: Empirical Evidence from Bangladesh", *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 30, pp.168-175.
 13. Kitzman, K.,(2010),"Environmental Cost Accounting For Improved Environmental Decision Making" , *Pollution Engineering* VOL.(1) V03 pp 20-23.
 14. Kitzman, K.,(2010),"Environmental Cost Accounting For Improved Environmental Decision Making" , *Pollution Engineering* VOL.(1) V03 pp 20-23.
 15. Kolk, Ans And Pergo,(2008), "Determinants Of The Adoption Of Sustainability assurance Statements :An international investing action. (October 14)*Business Strategy And The Environment* Vol.19,No.3.<http://ssrn.com/Abstract..>
 16. Kolk, Ans And Pergo,(2008), "Determinants Of The Adoption Of Sustainability assurance Statements :An international investing action. (October 14)*Business Strategy And The Environment* Vol.19,No.3.<http://ssrn.com/Abstract..>
 17. Lonou, Loan is and sera form, George (2011): "the consequences of Mandatory corporate sustainability reporting" (March 303),*Harvard business school research working paper*No. 11-100 available ATSSRN: <http://SSRN.Com>.
 18. Lonou, Loan is and sera form, George (2011): "the consequences of Mandatory corporate sustainability reporting" (March 303),*Harvard business school research working paper*No. 11-100 available ATSSRN: <http://SSRN.Com>.
 19. Lori Holder-Webb& Jeffrey R. Cohen & lead math & David wood, (2009), "The supply of corporate social Responsibility disclosures Among us firms", *Journal of business ethics* 84.

20. McWilliams, Abigail & Donald Siegel, (2000), "Corporate Social Responsibility and Financial Performance", Correlation or Misspecification? Strategic Management Journal, (21:5)
21. Meduoye, O., et al., (2013), "Sustainability Reporting: A Paradigm for Stakeholder Conflict Management", International Business Research, Vol., 6, No.5, pp.157-167.
22. Morhardt, J., (2010), "Corporate Social responsibility and Sustainability Reporting on the Internet", Business Strategy and the Environment, Vol., 17, pp. 436-452.
n°5. <http://www.arabapi.org/develop.htm>
23. Okoye, P., et al., (2013), "Sustainability Reporting: A Paradigm for Stakeholder Conflict Management", International Business Research, Vol.6, No.5, pp.157-167.
24. Patricia station(2012), "Determinants of environmental disclosure in Thai corporate annual reports", interracial journal of accounting and financial reporting, IS SN 2162-3082, Vol. 1, No 1.
25. Pau Ingenbleek, Menno Binnekamp, Silvia Botany, (2007),"Setting Standards for CSR", Journal of business research, volume 60, n°5.
26. Responsibility and Financial Performance", Correlation or Misspecification? Strategic Management Journal, (21:5)<http://www.arabapi.org/develop.htm>
27. Reverte, C., (2009), "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure ratings by Spanish Listed firms", Journal of Business Ethics, Vol.88, No., 2, pp.351-366.
28. Roca, L. & Searcy, C., (2012), "An analysis of indicators disclosed in corporate sustainability reports", Journal of Cleaner Production, Vol.20, pp.103-118.
29. Rusmin, R., et al., (2012), "Legitimizing Corporate Sustainability Reporting throughout the World", Australian Accounting Business & Finance Journal, (AABFJ), Vol.6, No.2, pp.19-34.
30. Saeidi, S.Sofian, and P. Saied, (2011), "Environmental management accounting and Firm Performance". International Conference on Management, Proceeding..June
31. Searcy, C., & Roca, L., (2012), "An analysis of Indicators Disclosed in Corporate Sustainability Reports", Journal of Cleaner Production, Vol. 20, pp.103-118.
32. Searcy, C., (2012), "Corporate Sustainability Performance Measurement Systems: A Review and Research Agenda", Journal of Business Ethics, Vol. 107, Issue 3, pp.239 -253.

33. Searcy, C., & Buslovich, R., (2014), " Corporate Perspectives on the Development And Use of Sustainability Reports", *Journal of Business Ethics*, Vol.121, pp. 149 -169.
34. Seifert, K. Ebrehard, (2005), "Environmental Performance Evaluation According to ISO" 14031:Concept, Experience, and Revision Issues, <http://www.IGI-pub.com>.
35. Sen., M., et al., (2011), "Corporate Environmental Disclosure Practices in India", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol.12 Issue: 2, pp.139-156.
36. Sulaiman.M.and N. Mokhtar, (2009), "Environmental Management Accounting", *Some Empirical Evidence From Malaysia*. Malaysian Institute of Accountants.
37. Ten, E., (2011), "The Impact of Sustainability and Balanced Scorecard on Market Performance: Evidence from Australia's Top 100", *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol. 9, No.1, pp.59-73.
38. UN Conference on Trade & Development, (2000),"Integrating Environmental and Financial Performance at Enterprise Level: A Methodology For Standardization Eco Efficiency Indicators", *UN Publications*.
39. Wild, John; Subramanian, K.R.; Halsey, Robert. (2004). "Financial statement analysis", (8th Ed.) *New York: McGraw - Hill Companies, Inc.*
40. World Commission on Environment and development " (WCED) our Common Future Oxford : *oxford University Press 1997. P. 47*
41. World Commission on Environment and development " (WCED) our Common Future Oxford : *oxford University Press 1997. P. 47*

ملحق البحث

استمارة استقصاء

السيد الفاضل الأستاذ/..... المحترم.

تحية طيبة... وبعد ،

يقوم الباحث/ مجدي شكري فوزي محمد بإعداد بحث بعنوان: " دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية. ويهدف الباحث من وراء هذه الدراسة إلى تحسين المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية، وقد تم اختيار حضرتك ضمن فريق المستقصي منهم (المبجوثين) لثقتنا في آراءك السديدة. ولتحقيق أهداف البحث فإن الباحث قام بتصميم استمارة استقصاء موجهة لسيادتكم بهدف المساعدة لتحسين المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية. كما يود الباحث أن يؤكد لسيادتكم أن إجابتكم على الأسئلة سوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

أشركم سلفاً حسن تعاونكم وأرجو أن تقبلوا خالص التحية.

الباحث

مجدي شكري فوزي محمد

Magdy25258@yahoo.com

أولاً : المعلومات الديموجرافية لعينة الدراسة :

- ١- الجنس : ذكر أنثي
- ٢- العمر : أقل من ٣٠ من ٣٠ إلى ٤٠ أكثر من ٤٠ سنة
- ٣- المؤهل العلمي : مؤهل متوسط مؤهل عالي ماجستير دكتوراه
- ٤- المسمى الوظيفي : (اختيارياً)
- ٥- سنوات الخبرة : من ١ : ٥ سنوات من ٥ : ١٠ سنوات أكثر من ١٠ سنوات
- ٦- عدد سنوات الخدمة في الوظيفة الحالية : أقل من ٥ سنوات من ٥ : ١٠ سنوات أكثر من ١٠ سنوات
- ٧- التخصص المهني والأكاديمي : محاسبة إدارة تمويل اقتصاد
- ٨- الشهادات المهنية التي حصلت عليها إن وجدت:
- CPA CMA CIA CFA
- غيرها (أذكرها) :

ثانياً : أقسام الاستثمار

- تم تقسيم الاستثمار إلى خمسة محاور أساسية هي:
- المحور الأول: العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
- المحور الثاني: العوامل الاجتماعية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
- المحور الثالث: العوامل الاقتصادية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
- المحور الرابع: مشكلات المحاسبة المستدامة.
- المحور الخامس: المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية.

الاستجابات					المحاور
غير موافق تمامًا	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق تمامًا	
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	
					المحور الأول : العوامل البيئية كجزء أساسي من محاسبة الاستدامة.
					١- تهتم الشركة بالتعريف بالبيئة وتخصيص المساحة المناسبة من الوقت والجهد والمال لتوصيل مغازها.
					٢- تتولي الشركة وبصفة مستمرة تسجيل المعاملات المرتبطة بالبيئة في السجلات والدفاتر المختصة وينعكس أثر ذلك أما بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة على نتائج الأعمال والمركز المالي.
					٣- تتبع الشركة سياسات بيئية واضحة وتم تحديدها من قبل مجلس الإدارة ويتم متابعتها أولاً بأول.
					٤- تتولي الشركة وبصفة مستمرة الإفصاح عن الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة التخلص من النفايات الضارة والمخلفات التي تؤثر في البيئة.
					٥- يتم الإفصاح وبصفة مستمرة عن مقدار المستهلك من الموارد الطبيعية في التقارير والقوائم المالية للشركة.
					٦- يُؤدي الإفصاح المستمر عن المعلومات البيئية إلي جودة سمعة وربحية الشركة وينعكس ذلك على القرارات الاستثمارية.
					٧- تساعد عملية قياس وتبويب الأعباء البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم تنعكس علي التقارير المالية للشركة.

المحاور		الاستجابات				
غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق تماماً		
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)		
					٨- يُؤدي إدراك الشركة بالعقوبات والغرامات التي تفرض على الشركة نتيجة عدم التزام الشركة بأداء مسؤولياتها البيئية إلي السعي نحو مكافحة الأضرار البيئية.	
					٩- تسعى الشركة وبصفة مستمرة للبحث عن بدائل للطاقة غير الملوثة للبيئة والعمل على تخفيض استهلاك الطاقة.	
					١- تسعى الشركة وبصفة مستمرة إلي اقتناص الفرص البيئية وتخفيض التهديدات البيئية وزيادة نقاط القوة وتخفيض نقاط الضعف.	
					المحور الثاني : العوامل الاجتماعية كجزء أساس من محاسبة الاستدامة :	
					١- يُقصد بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مجموعة الأنشطة التي ترتبط بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للشركات وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك الشركات.	
					٢- تُعتبر الشركة أن المسؤولية الاجتماعية عبارة عن جهود منظمة تأخذ شكل منظم ذو خطط وأهداف محددة.	
					٣- تخطط الشركة للبيانات والمعلومات المالية المترتبة عن المسؤولية الاجتماعية في العلاقة مع الأفراد والعلاقة مع المنتج والعلاقة مع المجتمع.	
					٤- تسعى الشركة وبصفة مستمرة إلي الإفصاح عن معلومات الأعباء الاجتماعية والتي تؤدي في معظم الأحوال إلي تخفيض الإيرادات وبالتالي التدفقات النقدية المستقبلية.	
					٥- تمتلك الشركة نظاماً محاسبياً يشتمل على المقدرات التي تساعد في حصر و معالجة المسؤوليات الاجتماعية التي تفي	

الاستجابات					المحاور
غير موافق تماماً	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق تماماً	
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	
					بها الشركة والمسؤوليات الأخرى التي تتقاعس عن الالتزام بها.
					٦- يعتبر نظام الأجور والحوافز بالشركة نظاماً عادلاً ويرتبط طردياً بالجهود المبذولة من قبل العاملين.
					٧- تلتزم الشركة بمبادئ الصحة والسلامة المهنية فيما يتعلق بأجهزة الإطفاء والدفاع المدني ويتم مراجعتها أولاً بأول ويتم تجديد التراخيص أولاً بأول.
					المحور الثالث : العوامل الاقتصادية كجزء أساس من محاسبة الاستدامة.
					١. تسعى الشركة من خلال المستويات الإدارية المختلفة بها للتحكم والسيطرة على الموارد المتاحة لديها بما فيها الموارد الطبيعية.
					٢. يوجد لدى الشركة نظام لمحاسبة التكاليف البيئية يساعد في القياس والرقابة واتخاذ القرارات البيئية.
					٣. تتخذ الشركة الإجراءات الكفيلة بضبط ورقابة التكاليف مما يساعد في خفضها ومن ثم تحسين الموقف التنافسي وتحقيق المزايا التنافسية.
					٤. تستخدم الشركة التقنيات الحديثة في مختلف مجالات الأعمال بها مما يساعد في تحقيق فعالية وزيادة كفاءة الأداء الاقتصادي بها.
					٥. تهتم الشركة بالإفصاح عن الأعباء التي تتحملها نتيجة الاهتمام بالبيئة الداخلية والبيئة الخارجية.
					٦. تفصح الشركة عن كافة أنواع المخاطر التي تواجهها أولاً بأول مما ينعكس ذلك في الأداء السوقي.
					٧. تستخدم الشركة المؤشرات المالية وغير المالية لقياس كيفية الأداء بها بما في ذلك بطاقة الأداء المتوازن ومؤشرات

غير موافق تمامًا		غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق تمامًا	الاستجابات
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)		المحاور
						التحليل المالي.
						المحور الرابع: مشكلات المحاسبة المستدامة.
						١- يؤدي عدم اهتمام أجهزة الدولة بتوفير الحوافز المناسبة سبباً كافياً لعدم تبني الشركة سياسات محاسبية تتسم بالاستدامة.
						٢- يوجد غموض فيما يتعلق بنطاق المسؤولية الاجتماعية والقواعد المنظمة لها وينعكس ذلك بالسلب على الإفصاح المالي في القوائم المالية.
						٣- يؤدي الغموض الذي يكتنف الجزاءات التي توقع على الشركة نتيجة عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المستدامة سبباً في عدم الإفصاح أو الإفصاح غير الكافي عن المعلومات.
						٤- يؤدي عدم وجود معايير المحاسبة المستدامة إلى صعوبات سواء في القياس أو الإفصاح لمعظم بنود الأعباء الاجتماعية والبيئية وكذلك المنافع.
						٥- عدم وجود الوعي الكافي لدى الشركات بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية يؤدي إلى صعوبة القياس و الإفصاح ومن ثم عدم تحقيق أهداف المحاسبة المستدامة.
						٦- يؤدي ضعف الموارد المالية إلى التردد في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة.
						المحور الخامس: المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية.
						١- يؤدي تطبيق المحاسبة المستدامة إلى تحسين المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية ومن ثم تحسين عمليات اتخاذ القرارات بأنواعها.
						٢- يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في توصيل المعلومات المالية وغير

					المحاور
غير موافق تمامًا	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق تمامًا	
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	
					المالية لمتخذي القرارات بصورة مناسبة لا يكتنفها الغموض، مما يؤثر في جودة تلك المعلومات.
					٣- تساعد التغذية الإسترجاعية (المرتدة) في تحسين وتطوير المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يساعد في سرعة اتخاذ القرارات وملاءمتها.
					٤- يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في جعل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية يتوافر بها معايير وخصائص جودة المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة المستدامة الدولية.
					٥- يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في جعل المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ذو قدرة تنبؤية جيدة مما يساعد في رسم الخطط والسياسات المستقبلية.
					٦- يساعد تطبيق المحاسبة المستدامة في توفير معلومات قابلة للمقارنة مما يسهم في التوسع في عمليات الدراسة والتحليل والتنبؤ في عمليات صنع القرارات.
					٧- يؤدي استخدام مبادئ المحاسبة المستدامة في تحقيق فعالية وتحسين كفاءة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.