

دور محاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية - دراسة ميدانية -

The role of sustainable development accounting in increasing the reliability of financial reports - A field study -

د. وليد سمير عبد العظيم الجبلى¹

القبول: 2019 /01/4

الاستلام: 2018/10/29

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور محاسبة التنمية المستدامة فى زيادة مصداقية التقارير المالية، وارتفاع معدل الثقة فيها، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن الاهتمام بالقياس والإفصاح عن العناصر الثالثة لمحاسبة التنمية المستدامة يساعد على زيادة موثوقية التقارير المالية، وأن يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة فى شكل تقارير الاستدامة بما تحويه من معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية مع العمل على توصيلها الى أصحاب المصالح والجهات المعنية .

الكلمات المفتاحية: محاسبة التنمية المستدامة ، مصداقية التقارير المالية

رموز JEL: M42 ، M4.

Abstract:

The aim of this study is to know the role of sustainable development accounting in increasing the credibility of financial reports and the high level of confidence in them. The study reached a number of results, the most important of which is that the interest in measuring and disclosing the third elements of sustainable development accounting helps to increase the reliability of financial reports. Sustainable development in the form of sustainability reports, including quantitative and descriptive financial and non-financial information, while working to communicate them to stakeholders and stakeholders.

keywords :

Accounting for sustainable development, credibility of financial reports

(JEL) Classification : M4 ،M41.

¹ معهد العبور العالى للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات ، walidsamir7@gmail.com

1. مقدمة

يواجه العالم في الوقت الحالى مشكلتين رئيسيتين هما أن الكثير من الموارد الطبيعية معرضة للنفاذ في المستقبل القريب ، والثانية هي مشكلة التلوث المتزايد التي نعاني منها في الوقت الحاضر والناجم عن الكم الكبير من المخلفات الضارة التي ننتجها ، ونتيجة لذلك فقد أسهمت الضغوط المتزايدة للتفكير في صياغة نموذج اخر للتنمية يحافظ على الموارد الطبيعية الموجودة للأجيال القادمة ، ويقلل من المخلفات والانبعاثات الضارة وهو ما يعرف بالتنمية المستدامة، وقد تم اعتماد مصطلح التنمية المستدامة من قبل المجتمع الدولي بالبرازيل عام 1992 .

ومفهوم التنمية المستدامة متعدد الاستخدامات ، ومتنوع المعانى ، فالبعض يتعامل مع التنمية المستدامة كروية أخلاقية تناسب اهتمام النظام العالمى الجديد، والبعض يرى أن التنمية المستدامة نموذج تنموى وبديل مختلف عن النموذج الصناعى الرأسمالى أو ربما أسلوب لإصلاح أخطاء وعثرات هذا النموذج فى علاقته بالبيئة للإيفاء باحتياجاتها ، وتكامل البيئة والتنمية ، لذلك أصبح مفهوم التنمية المستدامة منذ ظهوره يفرض نفسه على جميع الاوساط والكيانات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغيرها .

1.1 مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة فى عدم اهتمام العديد من الجهات الهادفة وغير الهادفة للربح بالقياس و الافصاح عن عناصر محاسبة التنمية المستدامة (البيئية ، الاجتماعية ، الاقتصادية) مما يؤثر على نشاطها وضعف تدفق رؤوس الأموال ، ويؤثر أيضا على الارباح وضعف الأداء بشكل عام مما يترتب عليه ضعف محتوى التقارير وعدم مصداقيتها .

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

- هل هناك علاقة بين العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة وزيادة موثوقية التقارير المالية ؟
- هل هناك علاقة بين العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة وزيادة موثوقية التقارير المالية ؟
- هل هناك علاقة بين العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة وزيادة موثوقية التقارير المالية ؟

2.1 أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من الناحية العلمية من خلال حداثة موضوع التنمية المستدامة ، حيث يعتبر من الموضوعات التى تأتى على قائمة أولويات البحث العلمى على المستوى الدولى والمحلى ، وخاصة بعد تزايد الاهتمام بمحاور التنمية المستدامة من قبل العديد من منشآت الأعمال الكبرى ، وبالتالي هناك حاجة الى تعزيز المساحة المعرفية لموضوع محاسبة التنمية المستدامة باعتباره واحد من مجالات التطوير فى علم المحاسبة خاصة فى الوقت الحاضر ، وبالتالي يساير هذا البحث التطورات والاتجاهات الحديثة فى الفكر المحاسبى ، بالإضافة الى قلة عدد البحوث والدراسات المتخصصة أو ندرتها - فى حدود علم الباحث - التى تناولت دراسة موضوع دور محاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية ، حيث لم تلق اهتماماً كافياً فى الكتابات المحاسبية خاصة فى البيئة المصرية .

3.1 أهداف الدراسة : تهدف الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية

- التعرف على مفهوم وأهداف والمكونات الرئيسية للتنمية المستدامة .
- بيان دور العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية .
- بيان دور العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية .
- بيان دور العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية .

4.1 فروض الدراسة : تقوم الدراسة باختبار مدى صحة الفروض التالية :

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة زيادة موثوقية التقارير المالية .
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة زيادة موثوقية التقارير المالية .
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة زيادة موثوقية التقارير المالية .

5.1 منهج الدراسة :

ولتحقيق هدف الدراسة فقد اعتمد الباحث على المنهج المعاصر القائم على المزج بين المنهج الاستقرائى و الاستنباطى والوصفى التحليلى من خلال المنهج الاستقرائى حيث يستخدم الباحث هذا المنهج فى ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة فى بيان دور العناصر الاجتماعية و الاقتصادية والبيئية لمحاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية ، المنهج الاستنباطى : وذلك لبناء الإطار النظرى للدراسة من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات العربية و الأجنبية والرسائل العلمية والمراجع ذات الاهتمام بموضوع الدراسة والمنهج الوصفى التحليلى فى الدراسة الميدانية .

6.1 حدود الدراسة :

الحدود المكانية : المعاهد والجامعات الخاصة فى محافظات القاهرة الكبرى فقط .

الحدود الزمانية : 2018 م .

7.1 خطة الدراسة :- تتكون خطة الدراسة من ثلاثة محاور رئيسة هما :

المحور الأول : مفهوم وأهداف وأنماط التنمية المستدامة .

المحور الثانى : الإفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة .

المحور الثالث : الدراسة الميدانية

النتائج والتوصيات

2. مفهوم وأهداف وأنماط التنمية المستدامة

1.2 مفهوم التنمية المستدامة:

تعددت تعريفات التنمية المستدامة حسب وجهات النظر ومنها: أن التنمية المستدامة: "هي تنمية تتطلب استقلال الفرص في جميع القطاعات من أجل التوازن بين قوى النمو الاقتصادي والقوي التي تدعم أسس التنمية المستدامة، وذلك من خلال التيسير والإدارة الحكيمة للموارد والتوزيع العادل للمنافع والتقليل من الآثار الناجمة عن عملية النمو الاقتصادي على الأشخاص والبيئة".⁽¹⁾

وعرفتها لجنة **Brandiland** عام 1987م التنمية المستدامة بأنها: "الوفاء باحتياجات الحاضر بدون التضحية بقدرة الاحتيال القادمة المستقبلية على الوفاء باحتياجاتها".⁽²⁾

كما عرفت أيضاً التنمية المستدامة: "تنمية شاملة اقتصادية واجتماعية وثقافية وسياسية، تهدف إلى تحقيق مستمر في حياة جميع السكان ورفاهيتهم، وهذه التنمية تقوم على أساس مساهمة جميع الأفراد بشكل فعال وحر في التنمية وعلى أساس التوزيع العادل لعائداتها".⁽³⁾

كما عرفت أيضاً التنمية المستدامة: "تعني ضمان ألا يقل المخزون الكلي للأصول سواء التي من صنع الإنسان أو الأصول الطبيعية التي تتوارثها الأجيال القادمة عما تتمتع به الأجيال الحالية".⁽⁴⁾

وأيضاً عرفت اللجنة العالمية للتنمية والبيئة التنمية المستدامة بأنها: "عملية التقدير التي يتم فيها استقلال الموارد التي تؤثر على نصيب الأجيال القادمة من هذه الموارد وخاصة إذا كانت موارد قابلة للنضوب أو غير متجددة كالنفط مثلاً في نفس الوقت تمنع التنمية المستدامة تحميل الأجيال القادمة أعباء إصلاح البيئة التي تلوثها الأجيال الحالية".⁽⁵⁾

التنمية المستدامة هي "تلبية حاجات الأجيال الحالية دون المساس بإمكانية تلبية حاجات الأجيال القادمة وتعرف على أنها نتيجة تفاعل مجموعة أعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع من أجل تلبية الحاجات الأساسية للإنسان وتنظيم تنمية اقتصادية لفائدة والسعي إلى تحقيق انسجام اجتماعي في المجتمع بغض النظر عن الاختلافات الثقافية واللغوية والدينية للأشخاص دون رهن مستقبل الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتهم".⁽⁶⁾

ومن التعارف السابقة يمكن للباحث أن يعرف التنمية المستدامة بأنها: هي تلبية حاجات الأجيال الحالية دون المساس بإمكانية تلبية حاجات الأجيال القادمة أي تضمن الآتي:

- البحث عن موارد جديدة.
- تغيير جودة النمو لجعله أكثر استخداماً.
- تخفيض التلوث.

2.2 أهداف التنمية المستدامة: تسعى التنمية المستدامة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التالية⁽⁷⁾:

- تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان.
- احترام البيئة الطبيعية.
- تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية.
- ربط التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع.
- إصدار تفيد مناسب ومستمر في حاجات وأولويات المجتمع.
- وضع لها كاتب آخر ثلاث أهداف أساسية وهي⁽⁸⁾:
- الاندماج والتكامل البيئي.
- تحسين العدالة الاجتماعية.
- تحسين الفاعلية الاقتصادية.
- وأيضاً وردت للتنمية المستدامة أهداف أخرى تتمثل في الآتي:
- المحافظة على التوازن بين الموارد المتاحة والحاجات الأساسية لبني البشر.
- ترشيد استخدام كافة الموارد وأن توضع أولويات الاستخدامات.
- تحقيق المشاركة الشعبية الواسعة من خلال تشجيع المؤسسات الأهلية لنشر الوعي البيئي وتحقيق التنمية والانتماء لدى الأفراد في المجتمع.
- صيانة الموارد الطبيعية وإعادة استخدام الموارد والمخلفات.

- التعاون الإقليمي والدولي لمواجهة متطلبات البيئة ومشكلات وتعزيز قدرات جميع الدول على تطبيق الانتماء لدى أفراد المجتمع.⁽⁹⁾
- الكفاءة المؤسسية وتوجيه استثمارات القطاع الخاص واستخدام التكنولوجيا بصورة لا تحدث تلوث مما يساعد على تحسين الظروف البيئية.
- حرية الإعلام لكي يؤدي دوره الأساسي.
- وضع خطط لتنمية الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة.
- العمل خفض معدلات الفقر والبطالة.⁽¹⁰⁾

أورد كاتب آخر أن الهدف الرئيسي من التنمية المستدامة هو تخفيض الفقر الشديد للفقراء من خلال إمدادهم بالوسائل المعيشية المؤمن والدائمة التي تقلل إلى أقصى حد ممكن من استنزاف الموارد والتدهور البيئي وما ينجم عنه من عدم استقرار اقتصادي واجتماعي، وعليه أن تشمل أهداف التنمية المستدامة الآتي⁽¹¹⁾:

- ◀ جمع ما يكفي من البيانات الأساسية ذات الطابع البيئي للسماح بإجراء خطط تنمية سليمة.
 - ◀ المحافظة على حقوق الأجيال القادمة من خلال الالتزام بالبعد البيئي في التخطيط واتخاذ القرارات.
 - ◀ حماية الحقوق المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية للجميع.
 - ◀ مكافحة جميع أشكال العنف ضد المرأة وتنفيذ اتفاقية على أشكال التمييز ذر المرأة.
 - ◀ التخلص التدريجي من عدم المساواة بين الجنسين في الحياة الاجتماعية والاقتصادية.
- وبجانب الأهداف السابقة للتنمية المستدامة يرى الباحث أن أهداف التنمية المستدامة تتمثل في الآتي:
- ❖ خفض معدلات الفقر والبطالة وترشيد استخدام الموارد الطبيعية وغير الطبيعية.
 - ❖ ارتفاع مستوى الدخل للأفراد ووضع خطط تنمية للموارد كافة.
 - ❖ توجيه استثمارات القطاع الخاص بصورة لا تحدث تلوث مما يساعد على تحسين الظروف البيئية.
- ثالثاً: أنماط التنمية المستدامة: هناك أربعة أنماط للاستدامة⁽¹²⁾:

- ❖ **الاستدامة المؤسسية:** هي تعني المؤسسات الحكومية والى أى مدى تتصف تلك المؤسسات بالهياكل التنظيمية القادرة على أداء دورها فى خدمة مجتمعاتها وحتى يمكن أن تؤدي دورها فى تحقيق التنمية المستدامة بجانب دور المنظمات غير الحكومية ومؤسسات المجتمع المدني.
- ❖ **الاستدامة الاقتصادية:** تتصف التنمية بالاستدامة الاقتصادية عندما تتضمن السياسات التي تكفل استمرار الأنشطة الاقتصادية بالمجتمع وأداء الدور المنتظر منها وتكون فى نفس الوقت سليمة من الناحية الإيكولوجية فالتنمية الزراعية لا تتمثل الزراعة فقط بل المياه والطاقة والصحة والتنوع البيولوجي.
- ❖ **الاستدامة البيئية:** تعرف الاستدامة البيئية بأنها قدرة البيئة على مواصلة العمل بصورة سليمة لذلك يتمثل هدف الاستدامة البيئية فى تقليل التدهور البيئي إلى أدنى حد وأن تكون الطبيعة قادرة على تحديد التوازن البيئي ويتحقق ذلك بدمج الاعتبارات البيئية عند التخطيط للتنمية حتى لا يتم إلحاق الضرر برأس المال الطبيعي وذلك كحد أدنى.

3. الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة

الإفصاح المحاسبي هو إظهار المعلومات المالية أو الكمية أو الوصفية فى التقارير المالية وفى الهوامش والجداول والملاحظات المتممة مما يجعل من القوائم المالية غير مضللة وملائم للمستخدمين وذلك لغرض تمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة. والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة أصبح دافعاً وضرورة إذ يفيد مختلف الأطراف الداخلية والخارجية فى اتخاذ قراراتهم الرشيدة،

1.3 أهداف الإفصاح المحاسبي عن التنمية:

نجد أن هناك مجموعتين من الأهداف للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة⁽¹³⁾، ومن أهمها:

1.1.3 أهداف داخلية: تتركز هذه الأهداف فيما يلي: إظهار اذعان المنشأة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يقضي على وجودها صفة شرعية ولجاجة نشاطاتها، والاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين التي ستتطلب الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة والمتوقع أن تكون ملزمة لجميع المنشآت كما ان الإفصاح يوفر قاعدة جيدة للمعلومات يمكن أن تخدم أصحاب المنشأة والعاملين فيها، فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلاً عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي

تتحملها في حماية البيئة، كما أن الالتزام المنشأة بإجراءات التنمية المستدامة يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به، والأهم في ذلك هو المحافظة على المركز التنافسي من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁴⁾

2.1.3 أهداف خارجية: يمكن تلخيص هذه الأهداف في : استخدام الإفصاح كوسيلة لإعلامهم المجتمع ككل أن المنشأة تقوم بالإفصاح التطوعي عن دورها في التنمية المستدامة، وبالتالي إظهار التزام المنشأة ومشاركتها في تحميل الأعباء العامة للمجتمع، ومن ثم تحسين صورتها داخل المجتمع الذي تزاوّل نشاطها من داخله بالإضافة إلى إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين المنشأة وفئات المجتمع المختلفة مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم والعاملين بالمنشأة والعملاء والموردين والممولين ومجموعات الضغط والتي تعتبر ذات تأثير قوي، وخاصة في بلدان أوروبا الغربية والولايات المتحدة، كما أن الإفصاح يعد وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطاً على المنشأة كالمستهلكين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.

يرى الباحث أن الإفصاح عن التنمية المستدامة يساعد المستخدمين للمعلومات على الرقابة والتقييم للأداء ويساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة بالإضافة إلى كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه من سلع وخدمات في السوق بالإضافة إلى عكس نشاطات المنشأة في المحافظة على سلامة بيئتها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسبب فيها منشآت أخرى مماثلة.

2.3 معوقات الإفصاح عن التنمية المستدامة⁽¹⁵⁾: تمثل المنشآت التي لديها سياسات ونظم ومعلومات عن التنمية المستدامة نسبة قليلة جداً، وهذا يرجع لعدد من الأسباب أهمها:

- عدم وجود قوانين تلزم المنشآت بقياس أثارها البيئية والاجتماعية بجانب أثارها الاقتصادية.
- عدم وجود معيار محاسبي يلزم المنشآت بالمحاسبة والإفصاح عن التنمية المستدامة.
- تدني مستوى الوعي البيئي لدى المجتمع عموماً مما يجعل الضغط على المنشآت لأخذ أمور التنمية المستدامة في الاعتبار منعدمة.
- عدم وجود حوافز من شأنها تشجيع المنشآت لتبني سياسات التنمية المستدامة.

- عدم وجود جهة لديها الصلاحية الكاملة للتقصي والمحاسبة عن الممارسة والحوادث الضارة بالبيئة والمجتمع، وإنما هناك العديد من الجهات التي يمكن أن تضطلع بتلك المسؤولية أو تساهم بها ولكن التنسيق والتعاون مفقود فيما بينهما.
- تدني مستوى الوعي بالتنمية المستدامة لدى المنشآت مما يجعل مسألة تبني التنمية المستدامة وما يرتبط بها من ممارسات معدومة.
- وجود بعض الضعف الإعلامي في هذا الخصوص إلا أنه قليل جداً.
- عدم وجود الدعم الكافي من قبل الجهات ذات العلاقة للأبحاث العلمية المرتبطة بالتنمية المستدامة بالرغم من أهمية هذا النوع.
- عدم قيام جهات التمويل الخاصة منها والحكومية كالبنوك وصناديق التنمية بدور فعالة وأخذ التنمية المستدامة في الاعتبار عند اتخاذ قرارات التمويل.
- عدم اقتناع منظمات الأعمال بالحصول على منافع مباشرة من الإفصاح عن منظمات التنمية المستدامة.
- عدم اقتناع منظمات الأعمال بأن الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة يعد جزءاً من مسؤوليتها تجاه المجتمع.
- ضعف دور جماعات الضغط المهمة بقضايا وشنون البيئة في التأثير على منظمات الأعمال كي تفصح عن أدائها في مجال التنمية المستدامة.
- ضعف اهتمام أصحاب المصالح بمعلومات التنمية المستدامة التي تفصح عنها منظمات الأعمال.

3.3 الحاجة لتطوير الإفصاح عن التنمية المستدامة:

هناك مجموعة من الأطراف الخارجية "المقرضين والمستثمرين المرتقبين" والداخلية "المستثمرين الحالية والإدارة" والتي تهتم بمؤشرات تقييم الأداء للمنشأة بصورة تضمن لها الاستمرارية في الأجلين المتوسط والطويل، بل تحقيق معدلات عالية من الأرباح تحقق رغبات كافة الأطراف، ونظراً لوعي المجتمع بالبيئة لزاماً على منشآت الأعمال الباحث عن أنظمة محاسبية حديثة أو تطوير أنظمتها المحاسبية الحالية عند التعامل مع قضايا البيئة لنتج عنها معلومات ومؤشرات خضراء أكثر تعبيراً عن الأداء مثل الأرباح المستدامة.⁽¹⁶⁾، ونظراً لاختصار التطبيق

الحالي للمحاسبة على مقابلة الإجراءات بالمصروفات المرتبطة بها فقط دون أن يمتد ذلك إلى التكاليف المرتبطة بالتنمية المستدامة، فإن ذلك يؤدي إلى مجموعة من الآثار والنتائج السلبية أهمها:

أ. تضليل عرض بيانات القوائم المالية مما يقلل من الاعتماد على نتائج العمال كمؤشر لتقييم الأداء البيئي والاجتماعي.

ب. علاوة على إفساد المقارنات بين المنشآت، وإظهار أرباح غير حقيقية وعدم عدالة توزيع الدخل فينتقل جزء من دخل دافعي الضرائب والمواطنين غير المستهلكين لمنتجات مثل هذه المنشآت إلى أصحاب هذه المنشآت والمستهلكين لمنتجاتها.⁽¹⁷⁾

وبرغم وجود هذه المشكلة عملياً ليس في مصر فقط فإن الدعوة التي وجهتها جمعية المحاسبة الأمريكية للمحاسبين والتي تنادي بضرورة تحديد الدور الذي يمكن أن تؤديه الوظيفة المحاسبية في توفير المعلومات الخاصة بالتنمية المستدامة للمنشأة وذلك من خلال ما يلي: اعتبار تكلفة التنمية المستدامة من تكلفة الإنتاج ويجب إدخالها في وظيفة القياس المحاسبي حتى تحقق واقعية القياس، كما ينبغي أخذ معلومات التنمية المستدامة في الاعتبار عند اتخاذ قرارات استقلال الموارد وعند تقسيم هذه القرارات، بالإضافة إلى ضرورة الدعوة المستمرة إلى أن يكون التقرير عن التنمية المستدامة جزءاً من متطلبات الإفصاح المحاسبي.

ومع الانتشار الواسع لقضايا الاستدامة تتزايد منافع الإفصاح عن استدامة المنشآت، والتي تعتبر وسيلة لتلبية احتياجات المنشأة في الأجل الطويل، فهناك اتفاق على أن التقارير المالية التقليدية لا تعبر بصورة كافية عن الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر، مما أدى إلى زيادة الطلب على مقاييس مالية وغير مالية لتقييم أداء المنشأة وتأثيرها على البيئة والمجتمع ولذا هذه جاءت اهتمامات مجلس معايير الرقابة المالية FASB بنوع وطبيعة المعلومات المفصّل عنها، وأشارت إلى وجوب أن يتضمن الإفصاح المحاور الأساسية الثلاثة الآتية:

أ. الإفصاح عن إجراءات وأنشطة التنمية المستدامة: ويتضمن البرامج السياسات التي تتبناها المنشأة للحفاظ على البيئة والتحسينات التي قامت بها المنشأة، والإجراءات التي وضعتها المنشأة للحد من آثار التلوث ومدى الالتزام بمعايير التنمية المستدامة.

ب. الإفصاح عن إجراءات المحاسبية الخاصة بالتنمية المستدامة: ويتضمن الآثار المالية لإجراءات التنمية المستدامة في الإنفاق الرأسمالي والأرباح للفترة الحالية.

ج. الإفصاح عن الأصول والالتزامات وتكاليف التنمية المستدامة: ويشمل الإفصاح عما تقتنيه المنشأة من أصول تنموية وما يرتبط بها من التزامات ومخصصات واحتياطيات، فضلاً عن الإفصاح عن الالتزامات الطارئة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية وذلك من حيث المبالغ المقدرة لها وإمكانية تحقق الحدث والخسارة المحتملة.

ويرى الباحث أن الإفصاح المحاسبي للمنشآت عن أدائها في مجال التنمية المستدامة سوف يحول بالنفع عليها حيث ستظهر بمظهر المنشأة الأكثر حرصاً على الوفاء بمسئوليتها تجاه البيئة والمجتمع، وذلك يساعد على كسب رضا الجمهور وعملائها والمجتمع المحيط بها.

4.3 بدائل الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة⁽¹⁸⁾:

ثمة جدل كبير بين المحاسبي والمراجعين والكتاب في القرار المحاسبي حول كيفية الإفصاح عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، هي يتم الإفصاح عن هذه المعلومات ضمن التقارير المالية أم في شكل تقرير مستقل؟ وهل يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل وصفي أم في كل كمي أم خليط بينهما؟ وهل يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في التقارير السنوية أو الفترية؟

1.4.3 تقرير الاستدامة ضمن التقارير المالية: ويبرر ذلك ضرورة إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمنشأة وذلك بالإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في تقدير واحد على أن يكون الدمج ضمن إطار لتقارير التي ينتجها النظام المحاسبي التقليدي بحيث تصبح معلومات التنمية المستدامة جزءاً من المعلومات المالية ومعلومات التنمية المستدامة دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري على النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن التنمية المستدامة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي يجب أن ينعكس على القوائم المالية كما أنها توفر مجالاً أوسع للمقارنة بين الأنشطة.

2.4.3 تقرير الاستدامة مستقل عن التقارير المالية: هناك من يرى بضرورة إعداد تقرير الاستدامة بشكل منفصل عن التقارير المالية نظراً لاختلاف طبيعة المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية، وهنا يوجد عدة أسباب للإفصاح عن معلومات الاستدامة وهي:

أ. **تقرير وصفي:** وذلك للأمر التي يصعب عرضها مالياً، ويتضمن وصفاً لما قامت به المنشأة من أنشطة اجتماعية وبيئية دون أي تحليل لتكاليف هذه الأنشطة أو قيم المنافع التي تحققت، ويتخذ هذا التقرير شكل قائم المركز المالي، ولكن يفتقر إلى الخصائص الرئيسية لهذه القائمة لسببين هما: أن عناصر هذا التقرير ليست لها قيم نقدية كما أن عناصر هذا التقرير ليست سوى وصف للجوانب الحسنة والسيئة للأداء في مجال التنمية المستدامة.⁽¹⁹⁾

ب. **تقرير تكاليف ومنافع التنمية المستدامة:** يقتصر هذا التقرير على عرض ما أنفقته المنشأة من تكاليف على كل مجال من مجالات التنمية المستدامة دون الإفصاح عن قيم المنافع التي حققتها تلك الأنشطة بسبب صعوبة قياس تلك المنافع.

ج. **تقرير المدخلات والمخرجات:** ويفصح عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية. وفي كل الحالات يشتمل تقرير الاستدامة على الأنشطة التالية:

- حماية البيئة: وذلك بالإفصاح عن الأنشطة الخاصة بالموارد الطبيعية والمساهمات البيئية.
- خدمات المجتمع: وذلك بالإفصاح في مجال الأنشطة الخاصة بالمساهمة العامة.
- العاملين: بالإفصاح عن الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية.
- مدى الاستنفاد الثروات النادرة: مثل المياه الجوفية أو معادن ثمينة، أو نباتات نادرة وجهود المنشأة في البحث والتنفس عن الموارد البديلة.

3.4.3 شكل وأسلوب الإفصاح: قد يأخذ شكل تقرير الاستدامة الحالات التالية:

- تقدير وصفي: وذلك للأمر التي يصعب عرضها مالياً .
- تقدير كمي: تحتوي على معلومات كمية ليست مالية مثل كمية انبعاثات وأبخرة ضارة.
- تقدير مالي: تشمل البنود التي أمكن تصويرها مالياً.

- خليط من المعلومات الوصفية والكمية.
 - خليط من المعلومات الوصفية والمالية.
 - خليط من المعلومات الكمية والمالية.
 - خليط من المعلومات الوصفية والكمية والمالية.
- على أنه يمكن استخدام كافة الأشكال حيث يتمكن مستخدموا التقارير من فهم محتواها وهو الهدف.
- من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها في الإفصاح عن التنمية المستدامة هي تقرير مجلس الإدارة أو التقارير المالية السنوية أو التقارير المالية الربع سنوية، أو تقارير خاصة أو ربع سنوية خاصة.
- 5.4.3 توقيت الإفصاح:** قد يختلف توقيت الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة من منشأة لأخرى، خاصة وأن الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة غير إلزامي في الوقت الحالي⁽²⁰⁾:
- قد يكون توقيت الإفصاح بصفة غير منتظمة كان يكون حسب رغبة إدارة المنشأة أو حسب طلب المهتمين بالمنشأة.
 - قد يكون الإفصاح بصفة منتظمة من خلال التقارير السنوية.
 - قد يتم الإفصاح عندما تكون هناك أخبار جيدة يمكن الإفصاح عنها، أو عندما تكون هناك أخبار سيئة يمكن الإفصاح عنها.
- يرى الباحث ضرورة الاختيار من بين هذه البدائل بما يساعد على تطوير الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وترشيد القرارات وتقييم الأداء بما يؤدي إلى تحسين أداء المنشآت ويحقق مزايا تنافسية تمكن من البقاء والاستمرار والنمو.

4. الدراسة الميدانية

1.4 أدوات الدراسة :

قام الباحث في هذه الدراسة باختيار الدراسة المسحية (Survey) كأسلوب بحثي يتم تنفيذه عن طريق الاستقصاء حيث يعتبر المسح عن طريق الاستقصاء أكثر الطرق تكراراً في تجميع البيانات بشكل منهجي، كما استخدم الباحث أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق وفيما يلي أدوات الدراسة المستخدمة :

1.1.4 مجتمع وعينة الدراسة

حيث أن موضوع البحث في مجال المحاسبة المالية ويرتبط بقصور التقارير المالية فى ظل الاطار المفاهيمى المشترك فإن مجتمع الدراسة لابد وأن يتمثل فيما يلي: محاسب ، رئيس حسابات ، مدير مالى ، مراجع داخلي، مدير استثمار حيث قام الباحث بسحب عينة عشوائية طبقية ، من كل فئة من فئات مجتمع الدراسة . كما تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية :

$$ح * (ح - 1)$$

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{\text{ح} * (\text{ح} - 1)}{\text{ع} + \text{ح} * (\text{ح} - 1) / \text{م}}$$

$$\text{ع} + \text{ح} * (\text{ح} - 1) / \text{م}$$

حيث تشير:

- ن: الي حجم العينة.
- م : الي حجم المجتمع.
- ح: الي نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- (ح-1): الي نسبة عدد المفردات التي لا تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- ع: الي الخطأ المعياري ويتم حسابه عن طريق قسمة حدود الخطأ علي الدرجة المعيارية.

$$0.5 * (1 - 0.5)$$

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{60 \text{ مفردة}}{\text{ع} + \text{ح} * (\text{ح} - 1) / \text{م}}$$

$$(120 / (0.5 - 1) * 0.5) + 2(1.96 / 0.05)$$

وذلك عند مستوي ثقة 95% وحدود خطأ معياري (± 5%) .

وتحوطاً من احتمال انخفاض نسبة الردود فإن الباحث سوف يختار 75 مفردة تعبر عن العينة الممثلة للمجتمع بفئاته الخمسة ، ويوضح الجدول التالي بياناً بعدد قوائم الاستقصاء المرسله والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي:

جدول (1)

عدد قوائم الاستقصاء المرسله والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي

البيانات	عدد القوائم المرسله		عدد القوائم المستلمة		عدد القوائم التي أجرى عليها التحليل الإحصائي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
محاسب	15	%100	12	%80	12	%80
رئيس حسابات	15	%100	13	%93.33	13	%93.33
مدير مالي	15	%100	14	%80	14	%80
مراجع داخلي	15	%100	15	%100	15	%100
مدير استثمار	15	%100	10	%66.66	10	%66.66
المجموع	75	%100	64	%85.33	64	%85.33

2.1.4 قائمة الاستقصاء :-

استعان الباحث في إعداد قائمة الاستقصاء بذوى الخبرة الذين لديهم المعرفة اللازمة التي تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الاستفادة منهم عند صياغة قائمة الاستقصاء ويمكن تقسيم أسئلة الاستقصاء الى محورين أساسيين هما **الاول : المحور الديمغرافي** ويتألف من الاسئلة المتعلقة بالاسم ، والمؤهل والوظيفة ، وسنوات الخبرة **والثاني محور الدراسة** وفيه يتم طرح الاسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها :-

- أن تكون القائمة واضحة ويسهل فهمها .
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختبار بديل من خمسة بدائل .
- ووفقاً لآراء المختصين الإحصائيين الذين استعان بهم الباحث ينتمى هذا الاستبيان الى نوع **المحاور** وفيه تكون اسئلة الاستبيان مقسمة الى أربعة محاور ، كل محور يدور حول جانب معين من جوانب الدراسة بحيث تكون أسئلة المحور الواحد متقاربة في المضمون ، ومتكاملة بحيث تشمل المحور بالشكل الامثل و الاجابة عليه تثبت صحة أو عدم صحة الفرض الذي يشمله المحور وهي كالتالى :-
- (س 1 - 5) (المحور الأول G_1 و يختبر صحة الفرض الأول) .
- (س 6 - 10) (المحور الثاني G_2 و يختبر صحة الفرض الثاني) .
- (س 11 - 15) (المحور الثالث G_3 و يختبر صحة الفرض الثالث) .

ولقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجات أهمية كل بند من البنود، كما تم وضع مقياس ترتيبى لهذا الأرقام وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

التصنيف الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	1	2	3	4	5

4

3.1.4 إدارة قائمة الاستقصاء

أ. توزيع قوائم الاستقصاء قام الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على أفراد العينة ودعم الباحث أسلوب الاستقصاء بأسلوب المقابلات الشخصية ، وترك للمستقصى فرصة للرد (50 يوم) وكانت النتائج كالتالى :

جدول رقم () يوضح قوائم الاستقصاء الموزعة على مفردات العينة

البيان	القوائم الموزعة	القوائم غير المستلمة	القوائم المستلمة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل
العدد	75	11	64	0	64
النسبة %	100	14.66%	85.34%	0	85.34%

من الجدول السابق يتضح أن : نسبة الاستجابة من جانب مفردات العينة تبلغ 85.34 %، وكانت نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي تبلغ 85.34 % من إجمالي القوائم الموزعة والبالغة 75 قائمة استقصاء.

2.4 التحليل الاحصائي واختبارات الفروض

1.2.4 صلاحية واعتمادية الأداء المستخدمة في قياس نتائج الدراسة.

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة اعتمد الباحث على استخدام كل من:

أ. معامل الاتساق الداخلي Interconsistency

ومن خلاله يتم قياس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط ، ويكون المعيار الأساسي هو اختبار معنوية معامل الارتباط.

ب. اختبار الصدق والثبات للاستمارة باستخدام (اختبار ألفا كرونباخ)

يقصد بثبات الاستمارة أن تعطى نفس النتيجة لو تم توزيع الاستمارة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط ، وقد تحقق الباحث من ثبات وصدق الاستمارة من خلال قياس درجة الصدق والثبات للاستمارة ككل باستخدام مقياس

الفا كرونباخ Cronbach Alpha، وتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا العامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا العامل تساوي الواحد الصحيح وإذا زاد هذا المقياس عن 60% أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع وتوصل الباحث أن قيمة معامل ألفا أكبر من 60%، مما يدل على إمكانية الاعتماد على نتائج اختبار فروض الدراسة، وتعميم نتائج الدراسة، والذي توضحه الجداول التالية .

3.4 نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور قياس البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة

المحور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا
قياس البعد الاقتصادي لمحاسبة التنمية المستدامة	5	0.284	0.533

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا ($\alpha = 0.533$) ومعامل الصدق (0.284) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .

1.3.4 نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور الخاص قياس البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة

المحور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا
قياس البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة	5	0.267	0.517

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا ($\alpha = 0.517$) ومعامل الصدق (0.267) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير .

2.3.4 نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحور الخاص قياس البعد الاجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة

المحور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا
قياس البعد الاجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة	5	0.385	0.620

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا ($\alpha = 0.620$) ومعامل الصدق (0.385) هذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها .

نتائج صلاحية واعتمادية وصدق المحاور الخاصة بالاستمارة ككل

(جدول 2) اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Test للاستمارة ككل

المحور	عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات
قياس البعد الاقتصادي لمحاسبة التنمية المستدامة	5	0.284	0.533
قياس البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة	5	0.267	0.517

قياس البعد الاجتماعى لمحاسبة التنمية المستدامة	5	0.385	0.620
الاستمارة ككل	21	0.623	0.789

إن معامل ألفا للصدق للاستمارة ككل يساوى 0.623 ومعامل الثبات يساوى الجذر التربيعى لمعامل الصدق يساوى 0.789 مما يشير إلى التناسق الداخلى للاستمارة ككل ويعد مقبول بدرجة كبيرة . وبعد ما قام الباحث بالتأكد من صدق الاتساق الداخلى لفقرات استمارة الاستقصاء وثباتها ، يكون على ثقة معقولة بصحة هذه الاستمارة وصلاحيتها بتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها .

4.4 الأهمية النسبية :

لتحليل الأهمية النسبية للمشكلات فقد تم استخدام اختبار فريدمان Friedman test لبيان متوسط الرتب لمحاور الدراسة ، كما تم استخدام اختبار كا² chi square test لقياس مدى وجود اختلاف أو اتفاق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة وتحدد قيمة الدلالة أو المعنوية P-value فعندما تكون P-value أقل من 5% (P-0.05 < value) فإن ذلك يعني وجود فروق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة من وجهة نظر مجموعات العينة.

الأهمية النسبية للمحور الأول

المحور	عدد العبارات	كا ²	المعنوية
قياس البعد الاقتصادى لمحاسبة التنمية المستدامة	5	11.63	0.000

من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الأول .

الأهمية النسبية للمحور الثانى المشاكل الرئيسية للتعقيد فى التقارير المالية

المحور	عدد العبارات	كا ²	المعنوية
قياس البعد البيئى لمحاسبة التنمية المستدامة	5	7.78	0.000

من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الثانى .

الأهمية النسبية للمحور الثالث مدى حاجة الإطار المفاهيمى المشترك الى إعادة صياغة بعض فقراته

المحور	عدد العبارات	كا ²	المعنوية
قياس البعد الاجتماعى لمحاسبة التنمية المستدامة	5	47.53	0.000

من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات المحور الثالث .

5.4 التحليل الاحصائي لفروض الدراسة .

1.5.4 التحليل الاحصائي للفرض الأول

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة و زيادة موثوقية التقارير المالية

ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية :-

المتغير المستقل (س) : العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة

المتغير التابع (ص) : زيادة موثوقية التقارير المالية

قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين " العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة " كمتغير مستقل وبين " زيادة موثوقية التقارير المالية " كمتغير تابع ، وتعبّر قيمة معامل الارتباط عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية P-value فإذا كانت P-value أقل من 1% دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع والعكس، كما يتضح من خلال الجدول التالي:

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الأول)

المحور	معامل ارتباط بيرسون	المعنوية sig
زيادة موثوقية التقارير المالية الناتجة من الإفصاح عن العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة	0.861 **	0.000

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي :

▪ وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث أن معامل الارتباط = 0.861 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضاً يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية ، فكما كان هناك افصاح عن العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة أدى ذلك إلى زيادة موثوقية التقارير المالية .

قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط):

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (قصور الأطر الفكرية للمحاسبة المالية) على المتغير التابع (انخفاض مستوى جودة التقارير المالية) ، ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما يلي:

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الأول

المعالم	القيمة المقدره	قيمة اختبار (T)	P-Value	الدلالة Sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	3.097	12.23	0.000	دالة	
زيادة موثوقية التقارير المالية الناتجة من الإفصاح عن العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة	0.313	5.62	0.000	دالة	0.810
قيمة اختبار (F) = 31.54					
درجة الحرية = 211،1					
مستوى الدلالة = 0.000					

ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية ، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.313 وحدة تقريبا .
- أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين " العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة و زيادة موثوقية التقارير المالية " .

- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 81%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:
المتغير المستقل (س) قصور الأطر الفكرية للمحاسبة المالية :

$$ص = 1 + ب س$$

$$ص = 3.097 + 0.313 س$$

أذن " قبول أفراد العينة للفرض الأول "

2.5.4 التحليل الاحصائى للفرض الثانى

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة و زيادة موثوقية التقارير

المالية

المتغير المستقل (س) : العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة

المتغير التابع (ص) : زيادة موثوقية التقارير المالية

قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثانى)

المحور	معامل بيرسون	ارتباط	المعنوية sig
زيادة موثوقية التقارير المالية الناتجة من الافصاح عن العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة	0.933 **		0.000

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير حيث أن معامل الارتباط = 0.933 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضاً يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية ، فكما كان هناك افصاح عن العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة أدى ذلك إلى زيادة موثوقية التقارير المالية .

قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط):

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة) على المتغير التابع (زيادة موثوقية التقارير المالية) .

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثانى

المعالم	القيمة المقدره	قيمة اختبار (T)	P- Value	الدلالة Sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	3.12	14.22	0.000	دالة	0.954
زيادة موثوقية التقارير المالية الناتجة من الإفصاح عن العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة	0.30	6.20	0.000	دالة	
قيمة اختبار (F) = 31.54					
درجة الحرية = 211،1			مستوى الدلالة = 0.000		

ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية ، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.30 وحدة تقريباً.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين " العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة و زيادة موثوقية التقارير المالية " .
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 95% .
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:

$$ص = ا + ب س$$

$$ص = 3.12 + 0.30 س$$

أذن " قبول أفراد العينة للفرض الثانى "

3.5.4 التحليل الاحصائى للفرض الثالث

توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة و زيادة موثوقية التقارير المالية

المتغير المستقل (س) : العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة

المتغير التابع (ص) : زيادة موثوقية التقارير المالية

قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثانى)

المحور	معامل ارتباط بيرسون	المعنىة sig
زيادة موثوقية التقارير المالية الناتجة من الافصاح عن العناصر الاجتماعية لمحاسبة التنمية المستدامة	0.855 **	0.000

** تشير إلى معنىة معامل الارتباط عند مستوى معنىة 0.01

ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير حيث أن معامل الارتباط = 0.855 كما أن مستوى المعنىة (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضاً يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
- وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل وعبارات المتغير التابع حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، وهذا يعنى وجود علاقة إيجابية ، فكما كان هناك افصاح عن العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة أدى ذلك إلى زيادة موثوقية التقارير المالية .

قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط):

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة) على المتغير التابع (زيادة موثوقية التقارير المالية) .

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثانى

المعالم	القيمة المقدره	قيمة اختبار (T)	P-Value	الدلالة Sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	3.56	13.25	0.000	دالة	0.954
زيادة موثوقية التقارير المالية الناتجة من الإفصاح عن العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة	0.42	5.20	0.000	دالة	
قيمة اختبار (F) = 31.54					
درجة الحرية = 211،1			مستوى الدلالة = 0.000		

ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:

- إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
- إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.30 وحدة تقريباً.
- أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين "العناصر البيئية لمحاسبة التنمية المستدامة و زيادة موثوقية التقارير المالية".
- يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 95%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:

$$ص = ا + ب س$$

$$ص = 3.56 + 0.42 س$$

أذن " قبول أفراد العينة للفرض الثالث "

5. النتائج والتوصيات

1.5 النتائج

توصل الباحث من خلال كلا من الدراساتين النظرية و الميدانية الى مجموعة من النتائج أهمها :-

- 1- صحة فروض الدراسة والمتمثلة فى وجود دور قوى لمحاور محاسبة التنمية المستدامة فى زيادة موثوقية التقارير المالية .
- 2- أن الاهتمام بالقياس والإفصاح عن العناصر الثالثة لمحاسبة التنمية المستدامة يساعد على زيادة موثوقية التقارير المالية .
- 3- أن يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة فى شكل تقارير الاستدامة بما تحويه من معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية مع العمل على توصيلها الى أصحاب المصالح والجهات المعنية .
- 4- أن تطبيق سياسات محاسبية لقياس التكاليف البيئية والاجتماعية يساعد على زيادة موثوقية التقارير المالية لمنشات التعليم الخاص .
- 5- استعانة مستخدمى المعلومات بأبعاد التنمية المستدامة تساعدهم على زيادة فهم التقارير المالية وبالتالي زيادة الثقة فيها واتخاذ قرارات استثمارية سليمة .
- 6- زيادة فهم المحاسبين الإداريين لمدى أهمية تضمين الاعتبارات البيئية والاجتماعية داخل مقاييس الأداء يساعد ادارة المؤسسات التعليمية الخاصة على اتخاذ قرارات استثمارية سليمة .

ثانياً : التوصيات

- 1- ضرورة الاهتمام بتدريس موضوع التنمية المستدامة ضمن مقرر المحاسبة الادارية لإنتاج جيل واع بأهم المستجدات فى المجال المحاسبى .
- 2- ضرورة الالتزام بمعايير محاسبة التنمية المستدامة عند الإفصاح عن المعلومات بالقوائم والتقارير المالية .
- 3- ضرورة تبنى جهات وضع المعايير الدولية معايير للإفصاح عن التنمية المستدامة لما لها من دور اساسى وهام فى زيادة موثوقية التقارير المالية .

المراجع والإحالات:

- (1) د/محمد الشريف منصور، دور وأهمية كل من التجارة وأسواق المال فى المشاركة فى تحقيق التنمية لدى البلدان النامية، حالة الجزائر، المجلة العلمية للبحوث والدراسات (جامعة حلوان، العدد 1، 2008)، ص 22.
- (2) د/غادة على موسى، مخاطر غياب الأمن الإنساني على البيئة والتنمية المستدامة، (شرم الشيخ، مصر، 27-31مايو 2007م، المؤتمر العلمي السنوي، ص 53.
- (3) م/نبيل إسماعيل أبو شريحة، التوعية البيئية المستدامة، (المنامة: مملكة البحرين المؤتمر العربي الرابع للإدارة البيئية، 20-254 نوفمبر 2005م). ص 50.

- (4) الطيب محمد علي عبدالرحيم، دور المحاسبة البيئية فى استخدام التنمية الإقتصادي، (السودان: جامعة النيلين، رسالة ماجستير - غير منشورة، 2008م). ص 70.
- (5) د/أسامة الزغبى، الحسابات البيئية والمائية فى منطقة أسكودا ومتطلباته ومكانية تطبيقها، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، اجتماع الجزائر بشأن إنتاج الإحصائيات حول الموارد الطبيعية والبيئية، يونيو 2007م، ص 16.
- (6) زينب إمام عبد الحافظ عمر، مرجع سابق، ص 65.
- (7) للمزيد :-
- إسلام محمد محمد شاهين، التنمية المستدامة ومؤشراتها فى مصر، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية المجلد 27، العدد الرابع، الجزء الأول، 2013). ص 111.
- د/ مختار الهادى الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية فى قياس مجالات التنمية المستدامة فى الشركات الصناعى، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال - كلية الأقتصاد والعلوم السياسية - جامعة مصراتة - ليبيا، المجلد 5، عدد خاص، مارس 2017، ص 185-186.
- (8) د/ عبد الرحمن عادل خليل، دور محاسبة التنمية المستدامة فى تحسين مستوى الإفصاح الاختياري لمنشآت الصناعة : دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة العلمية - كلية التجارة - جامعة النيلين - السودان، العدد الثالث، ديسمبر 2016، ص 25.
- (9) للمزيد :-
- راشد مبارك قرآن المنصوري، تقييم دور التخطيط الإقتصادية والاجتماعى، جامعة عين شمس، 2005م، ص 40.
- AlShammari, B., Brown, B.& Tarca, A. (2008), Compliance with Internaonal Accounting Standards in the Gulf Co-operation Council Member States: An empirical study. Unpublished doctoral dissertation, Public Authority for Applied Education and Training, Kuwait, University of Western Australia, UWA Business School.
- (10) نهال محمد فتحي الشحات ضرغام، برنامج التطبيق نظم الإدارة البيئية فى الصناعات الكبيرة، رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد الدراسات البيئي، جامعة عين شمس، 2007م، ص 150.
- (11) Gray,R.,(2010), Is Accounting for Sustainability Actually Accounting for Sustainability and How Would Know? An Exploration of Narratives of Organizations an d the Planet. *Accounting Organizations and Society*,35 (1),47-62
- (12) زينب إمام عبد الحافظ عمر، القياس والتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 70.
- (13) للمزيد :-
- field?', *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.. 1 Iss: 1 , pp. 11
- 32

- د/عصام على فرج بدر، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية، دراسة ميدانية، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات، المجلد 27، العدد الرابع، الجزء الثاني، 2013م)، ص 70. (14) للمزيد :
- صالح محمد السيد، الإفصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 75.
- Hopwood, A., Unerman, J. & Fries J. (eds) (2010), Accounting for Sustainability: Practical Insights, London: Earth Scan.
- (15) Gray, R. (2010), "A Re-evaluation of Social, Environmental and Sustainability Accounting: An exploration of an emerging transdisciplinary
- (16) د/امنة مرسى ، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة : حالة شركة سونطراك ، مجلة دراسات وأبحاث - جامعة الحلفة - الجزائر ، العدد 27 ، يناير 2017 ، ص 15-16 .
- (17) أحمد السروري التلوث البترولي، الملوثات البترولية والتأثيرات البيئية والصحية وطرق التحكم والسيطرة، مركز تنمية الأداء، 2011م، ص 15.
- (18) د/ حسين عبد العال سالم ، المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة تحد جديد للمعددين والمراجعين في ضوء مبادئ الحوكمة : مع دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبية ، قسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة عين شمس ، مجلد 21 ، العدد الثاني ، يوليو 2017 ، ص 215.
- (19) حسن على محمد سويلم، المتطلبات النظرية والعلمية للتقرير عن التكاليف البيئية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، 24 يوليو 2001م، ص 176.
- (20) Adams, A.A, Gonzalez, C.L, (2010), "Engaging with Organizations in Pursuit of improved sustainability accounting and performance ," Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.. 20 Iss: 3, pp.333 – 355.