

إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة
دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات المزاويلين
من إعداد:

عصام محمد عبد الهادي الطويل
جامعة الأقصى فلسطين
e_alhelo@yahoo.com

د.إعتدال سعيد محمد الحلو¹
جامعة فلسطين غزة
e_alhelo@yahoo.com

تاريخ القبول: 2018/12/26

تاريخ الإرسال: 2018/06/02

الملخص :

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى وضع إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة لمنشآت الأعمال الفلسطينية ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة هذه المنشآت بشكل عام ومن ثم تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه مراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وتوضيح دوره في المحافظة المجتمعية، وقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي ومن خلاله تم دمج الجانب النظري بالعملي، واستخدمت الاستبانة كأداة تم توزيعها بطريقة المسح الشامل على عدد 150 مراجع مزاوول لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات حسب كشف مرفق من نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية -غزة، تم استرداد 120 استبانة بنسبة 80% وتوصل الباحثان إلى وجود علاقة طردية وأثر ما بين " المراجعة على أنشطة محاسبة الاستدامة والإطار المقترح " وبين " تعظيم قيمة المنشأة " وبنفس الاتجاه ، ومن خلالها يتضح أن أي تغيير في المراجعة لأنشطة محاسبة الاستدامة يتبعه تغيير في تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الاتجاه، وأن أي تغيير في الإطار المقترح للمراجعة عن أنشطة الاستدامة يتبعه تغيير في تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الاتجاه. وقد أوصى الباحثان بضرورة إصدار التشريعات الخاصة لاعتماد المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة مجتمعة (أنشطة بيئية واقتصادية واجتماعية)، واعتماد الإطار المقترح من قبل الجهات العليا والتوصية بتطبيقها على مستوى منشآت الأعمال الفلسطينية، وضرورة اعتمادها كجزء من منهاج المراجعة المعتمدة من قبل الكليات الجامعية.

Abstract:

The main objective of this study is to develop a proposed framework for reviewing the activities of sustainability accounting for Palestinian businesses and to know the impact of this framework on the value of these establishments in general and then determine the responsibility of the external auditor to review the sustainability accounting activities and clarify its role in the community conservation. The questionnaire was used as a tool to be distributed in a comprehensive survey to 150 auditors of the accountancy and auditing profession, according to the disclosure of an annex from the Palestinian Accountants and Auditors Association. The researchers found that there is a positive correlation between the "review on sustainability accounting activities and the proposed framework" and "maximizing the value of the enterprise" and in the same direction, it is clear that any change in the audit of sustainability accounting activities is followed by a change in the value of the enterprise in the same direction, Any change in the proposed framework for the review of sustainability activities is followed by a change in the value of the enterprise and in the same direction. The two researchers recommended that the special legislation should be issued for the adoption of the audit on the activities of sustainability accounting combined (environmental, economic and social activities), the adoption of the proposed framework by the higher authorities and the recommendation to apply it at the level of Palestinian businesses.

¹ د.إعتدال سعيد محمد الحلو ، e_alhelo@yahoo.com

المقدمة :

إن قيام المنشآت بمسؤوليتها والإفصاح عن أنشطتها المستدامة لأصحاب المصالح وغيرهم في المجتمع، يساهم في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية وتحسين صورة ومركز المنشأة وقيمتها داخل المجتمع، حيث أثبت بعض الباحثين مثل (النجار، 2016) وجود علاقة إيجابية بين تقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية من جهة، والأداء المالي للمنشأة من جهة أخرى، مما ينعكس إيجاباً على مركزها وقيمتها ومكانتها السوقية، وهذا ما تركز عليه هذه الدراسة. ولقد أكدت الكثير من الدراسات مثل دراسة (الجندي، 2014) ودراسة (العليمات، 2014) أن المسؤولية الاجتماعية والبيئية أصبحت مشابهة لرقم الأرباح والعوائد من حيث الأهمية ويجب ألا تفصل عن مضمون التقارير المالية، وأصبحت الكفاءة البيئية والاجتماعية شأنًا من الكفاءة الاقتصادية حيث ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تقدم تفسيراً وافياً للتكاليف الخاصة بمحاسبة الاستدامة، ولم يعد مقياس الربح معياراً شاملاً للأداء في المنشأة، بل إن هناك أموراً كثيرة تتدخل في هذا المعيار، ومنها التكاليف الخاصة بأنشطة محاسبة الاستدامة.

مشكلة الدراسة

إن أنشطة محاسبة الاستدامة أصبحت شيئاً فشيئاً من الممارسات الأساسية الناتجة عن ثقافة المنشأة وخلقت شراكة حقيقية بين القطاعات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية وإذكاء الوعي الاجتماعي والبيئي (يس، 2012)، وحيث أن الشركات تقوم بإعداد ونشر تقارير التنمية المستدامة لتغطي الأمور البيئية والاجتماعية والاقتصادية لإظهار الثقة في قدرتها على تحقيق التنمية المستدامة، ولزيادة مصداقية هذه التقارير وتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة ظهرت الحاجة إلى مراجعة تقارير التنمية المستدامة (المحجوب وأبو شعالة، 2017)، ولأن الاهتمام بأنشطة محاسبة الاستدامة في فلسطين لم يتم بالشكل العملي التطبيقي السليم من جانب المنشآت المساهمة العامة وهذا ما يؤكد ضعف تحملها لمسؤوليتها تجاه المجتمع التي تعمل ضمن إطاره، وعليه فإنه يتطلب من إدارات هذه المنشآت أن تهتم بجوانب أنشطة محاسبة الاستدامة لكي لا تقع في مخالفات قانونية تعرضها لعقوبات مختلفة سواء قانونية أو مالية مما قد يؤثر على سمعتها وقيمتها السوقية ومكانتها داخل المجتمع، ومن ثم تؤثر على مزاولتها نشاطها بشكل عام، وعلى هذا الأساس يجب عليها القيام بإجراء عمليات مراجعة لأنشطة محاسبة الاستدامة التي تمارسها، الأمر الذي يساهم في المحافظة على المجتمع ويدفع هذه المنشآت للاهتمام بمراجعة هذه الأنشطة والإفصاح عنها بشكل واضح في تقاريرها المالية وبالتالي فإن الدراسة ستقدم إطاراً لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة التي تقوم بها المنشآت المساهمة وإمكانية معرفة مدى تأثير هذا الدور على قيمة المنشأة ومكانتها السوقية وقدرتها التنافسية.

وبناء عليه فإن يمكن صياغة المشكلة البحثية في السؤال التالي :

ما هو الدور الذي يمكن أن تقوم به مهنة المراجعة في محافظات غزة لتحقيق التنمية المستدامة من خلال مراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة للمنشآت المساهمة العامة الفلسطينية، وما مدى إدراك المراجع الخارجي لأسلوب المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة، وهل يمكن وضع إطار عملي لمراجعة هذه الأنشطة يمكن من خلاله زيادة وتحسين قيمة المنشأة ؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من خلال تطوير وتفعيل دور المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة وتفعيل دور المراجعة في تحسين قيمة منشآت الأعمال وتحسين سمعتها داخل وخارج المجتمع، وأيضاً تتبع أهميتها من خلال ما تتوصل إليه من نتائج نظرية وتطبيقية لأهمية مهنة المراجعة عن أنشطة التنمية المستدامة.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى وضع إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة لمنشآت الأعمال الفلسطينية ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة هذه المنشآت بشكل عام . ومن خلال هذا الهدف الرئيسي السابق يندرج عدد من الأهداف الفرعية كما يلي :

- ❖ تحديد مدى إدراك وتطبيق المراجع الخارجي لأسلوب المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة .
- ❖ توضيح مدى العلاقة بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة .
- ❖ تحديد الأثر الذي يمكن أن تعكسه مراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة على سمعة المنشأة الفلسطينية وتعظيم قيمتها .
- ❖ تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه مراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وتوضيح دوره في المحافظة المجتمعية .

فروض الدراسة

يمكن بناء هذه الدراسة على الفروض التالية :

- 1- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين (المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة والإطار المقترح للمراجعة) وبين تعظيم قيمة المنشأة ويتفرع منها:
 - 1.1- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة.

1.2- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الاطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة و تعظيم قيمة المنشأة.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المراجعة عن أبعاد أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة.

3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أبعاد الإطار المقترح و قيمة تعظيم المنشأة.

حدود الدراسة

اختصار الدراسة على وضع إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال الفلسطينية واقتصار الإطار المقترح على مراجعة أنشطة محاسبة التنمية المستدامة من قبل المراجع الخارجي .

منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على استخدام المنهجين :

المنهج الاستنباطي : وتم ذلك من خلال استعراض الدراسات التي تناولت موضوع أنشطة محاسبة الاستدامة والمراجعة، وكذلك عرض وتحليل وتقويم ما توصلت إليه نتائج هذه الدراسات وتحديد أوجه القصور واقتراح الملائم للتعديل .

المنهج الوصفي التحليلي : من خلال هذا المنهج تم دمج الجانب النظري بالفعلي، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية خاصة في قائمة استقصاء تم توزيعها على الأطراف الأساسية المزولة لمهنة المحاسبة والمراجعة بهدف تحقيق الأهداف التي تم تحديدها والتحقق من فرضيات الدراسة.

سابقا : الدراسات السابقة

1-دراسة (باسم رشيد علي ، 2017) بعنوان " إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة" استهدفت الدراسة وضع إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة ، ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة منشآت الأعمال العراقية، ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية وهي توضيح ماهية المسؤولية البيئية وأهميتها ودور المراجعة البيئية في تعزيز السمعة البيئية لمنشآت الأعمال العراقية ، وتوصلت الدراسة إلى أن القيام ببعض الأنشطة دون البعض الآخر، لا يعتبر تقصيرا من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسؤوليتها تجاه المجتمع ، أما فيما يخص الإطار المقترح ، فقد بينت نتائج الدراسة أن مستوى آراء المستقصين منهم بشأنه مرتفع ، وهو ما يدل على إدراكهم للمؤشرات والمقاييس العديدة المستخدمة للتحضير لعملية مراجعة الأنشطة البيئية وتنفيذها ، وأوصت الدراسة إلى

ضرورة إلزام منشآت الأعمال العراقية إلى اعتماد المراجعة البيئية ضمن هيكلها الرقابي وبالتالي ضرورة تطبيق الإطار المقترح للتأكد من إلزام هذه المنشآت بيئياً .

2-دراسة (المحجوب و أبو شعالة ،2017) بعنوان " أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب " هدف هذا البحث إلى إبراز وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابة في تحقيق التنمية المستدامة في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات البيئية وذلك من خلال تقسيم الورقة إلى محورين، الأول: يختص بتعريف المفاهيم الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ضمن تحديات التنمية المستدامة، والمحور الثاني يهتم بدراسة واقع الممارسة العملية للمراجعة الداخلية لتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي ضمن إطار التنمية المستدامة في ليبيا، وتم ذلك من خلال قائمة استقصاء تم تحليلها وعرض نتائجها وتقديم التوصيات اللازمة. وخلص البحث إلى أن الشركة تقوم بالقياس والإفصاح عن أدائها وفقاً لأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بشكل متوسط ، وأوصى الباحثان بضرورة سعي الشركة لضمان إجراء المراجعة الداخلية على عناصر تقارير التنمية المستدامة والتعامل معها بالطريقة نفسها وبالقدر نفسه من الأهمية التي تتعامل بها مع المعلومات المالية للشركة .

3-دراسة (Krishna et al,2016) بعنوان " Value creation with life cycle Assessment : an Approach to contextualize the Application of life cycle Assessment in chemical companies to create sustainable value " . تحقيق قيمة مع تقييم دورة الحياة ، نهج في سياق تطبيق تقييم دورة الحياة في الشركات الكيميائية لخلق قيمة مستدامة . أوضحت هذه الدراسة كيف يمكن تحقيق قيمة لمنشآت الأعمال من خلال دمج أعمال الاستدامة البيئية عن طريق تقييم دورة حياة المنتج ، وخاصة في الصناعات الكيميائية وتوفير إجراءات تنفيذ للأعمال التجارية على أساس تقييم دورة حياة المنتج ، وسياق تطبيق تقييم الدورة من خلال برامج مختلفة وحالات الشركات الكيميائية بمساعدة إطار القيمة المستدامة ، واقتصرت الدراسة على ثلاث شركات لتوضيح خلق القيمة، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج منها: أن العديد من الشركات لا تقوم بتقييم دورة حياة المنتج على الرغم من أهمية هذا الموضوع بالنسبة للشركات، وذلك لصعوبة وتعقيد تطبيقها . وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية الجوانب المختلفة للاستدامة البيئية مثل: ندرة المياه، واستنزاف الموارد، وتغير المناخ، والتغيرات من منتج لآخر تبعاً لأنواع المنتج وأن مديري الأعمال بحاجة إلى أدوات ملموسة ومقاييس سليمة لإدماج الاستدامة البيئية في أعمالهم الأساسية كون تقييم حياة المنتج يمكن أن توفر مقاييس للمساعدة في تحسين الاستدامة البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات .

4-دراسة (أبو زر والعتوم، 2016) بعنوان " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الإجراءات التحليلية " هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مؤشرات الاستدامة وتطويرها بما يخدم فلسفة الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات. ولتحقيق ذلك، تم مراجعة وتحليل البيانات المالية الفعلية للشركات الصناعية الكبرى في دول الخليج العربي، وتحليل تقارير مجالس الإدارة، والتقارير والإيضاحات والإفصاحات المتعلقة بالشركات المدروسة. لقد قامت الدراسة على تحليل سبع مجموعات من المؤشرات الدالة على الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات، وهي: ملائمة رأس المال، وجودة الأصول، وإنتاجية العاملين، والأرباح والإيرادات، والكفاءة والتنافسية، والسيولة، وأخيراً، الانفتاح لمخاطر السوق، وقد أضاف الباحثان خمسة من المؤشرات على المجموعات الأصلية للمنهج CAMELS ولهذا، طور الباحثان هذا المنهج ليصبح باسم منهج CAPPELO والمؤشرات المضافة دالة على الإنتاجية، وهي مؤشرات غير مالية، حيث تشير النظريات المالية والمحاسبية والاقتصادية الحالية إلى الاهتمام الخاص بإنتاجية العاملين، خاصة وأن الانعكاس الفعلي لإدارة الموارد البشرية والمادية ورأس المال، تتأتى من كفاءة الإدارة البشرية، وقدرتها على تحقيق الجدارة والتنافسية في إنجاز الأعمال، ولهذا انعكاس واضح على حجم الإنتاج وجودته، وبالتالي قدرته على التنافس في السوق؛ وهذا من أساسيات الاستدامة العملية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج مهمة منها: أن معظم شركات دول الخليج لديها خطط استراتيجية، وتخطيط مالي، ولكن بعضها قد تحمل مخاطر أكبر من غيرها في إيجاد مصادر مالية بديلة، وعملت معظم الشركات الصناعية على توليد الدخل الذاتي، واختلفت في قدرتها على استثمار مواردها، من هنا؛ حصل التباين في قدرتها على الاستدامة المالية والمحاسبية. وتفاوتت الشركات في تقديمها للخدمات والسلع ضمن مسؤوليتها الاجتماعية والبيئية، وتوصي الدراسة بالعمل على زيادة الوعي بالاستدامة المالية والمحاسبية خاصة للجهات التشريعية والمهنية منها، والمجامع المحاسبية المهنية، وهيئة الأوراق المالية لسن التشريعات والمعايير الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية، وإصدار تقارير الاستدامة دورياً لبناء اقتصاد مستدام، وبناء أنظمة إنذار مبكر للشركات، وأنظمة حماية وحكومية للشركات قادرة على التنبؤ بالمشكلات المالية والفنية، وتقديم الحلول السريعة قبل وقوع الأزمات، للتمكن من تفاديها، وتطوير وعقد برامج تدريبية للمحاسبين المهنيين والمحاسبين القانونيين خاصة المتعلقة منها بتقارير الاستدامة ومراجعتها.

5-دراسة (حاج علي، 2015) بعنوان " دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي " استهدفت الدراسة التعرف على المحاسبة البيئية وعلى نشأة المراجعة بصورة عامة، والمراجعة البيئية بصورة خاصة، ودور مكاتب المراجعة كأحد مقومات الرقابة الخارجية في تفعيل كفاءة الأداء البيئي، وقد تمثلت المشكلة في تحديد الاتجاهات المتطورة للمراجعة البيئية وكيفية تطبيقها في بيئة

الأعمال السودانية . وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن الاختيار الصحيح للمراجعين لأداء المراجعة البيئية وفقا للمؤهلات المطلوبة والخبرات السابقة يزيد من كفاءة الأداء البيئي ، كما أن اعتماد مكاتب المراجعة على معايير الأداء البيئي للتنمية المستدامة يفعل من دورها ويمنحها القدرة على تنفيذ المراجعة البيئية بكفاءة وفعالية وبالتالي تحسين كفاءة الاداء البيئي ، وأوصت الدراسة بضرورة سن القوانين والتشريعات واللوائح البيئية وتفعيل الموجود مسبقا وإلزام المنشآت السودانية بتطبيقه.

الفجوة البحثية :

استوحى الباحثان من الدراسات السابقة بأن المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة (البيئية والاقتصادية والاجتماعية) وقيمة المنشأة متغيرين مهمين بالنسبة لمنشآت الأعمال ،وأن دراسة هذه المتغيرات ستعود بالنفع على المنشأة والمجتمع ،وهذا ما أراد الباحثان تتبعه من قبل المراجعة الخارجية لأنشطة الاستدامة وأهميتها في قياس قيمة المنشأة وتحديد أثرها على هذه القيمة، وذلك من خلال وضع إطار مقترح لمراجعة هذه الأنشطة وبيان أثره على قيمة المنشأة بالتطبيق على بيئة الأعمال الفلسطينية .

I. التنمية المستدامة:

تخضع المؤسسات لضغوط متزايدة لكي تقدم تقارير عن تأثيرها على المجتمع، وتعمل جاهدة لإدارة هذا التأثير من خلال الإفصاح عن أدائها المالي وغير المالي بتقديم تقارير إضافية متنوعة العناوين ، يطلق عليها في الغالب تقارير بيئية و/أو اجتماعية، أو تقارير عن الاستدامة، والتقارير عن الاستدامة أشمل من التقارير البيئية و/أو الاجتماعية، وذلك لأنها تتضمن تأثير المؤسسات الاقتصادي، ولأنها لا تكتفي بتقييم تأثير المؤسسة على المجتمع ومقارنة أدائها بمرور السنين، وإنما تقيم أيضاً استدامة عمليات المؤسسة ومنتجاتها من حيث تنمية المجتمع ، وللأهمية، تزايد استخدام الشركات الكبرى والشركات الأصغر حجماً للتقارير الثلاثية (التنمية المستدامة) عن نتائج أعمالها، نتيجة التنافس من أجل جذب العملاء ورؤوس الأموال، وتماشياً مع فكرة أن الشركات لم تعد مجرد كيانات اقتصادية، الأمر الذي يدفع الإدارة إلى التفكير في المشروع التجاري، ليس فقط من المنظور الاقتصادي ولكن أيضاً من المنظورين الاجتماعي والبيئي.

1. مفهوم وأهمية ومعايير أنشطة التنمية المستدامة:

تركز التنمية المستدامة في مفهومها على إشباع حاجيات الأجيال الحالية مع ضمان حق الأجيال المستقبلية في الموارد المتاحة، ويتم ذلك من خلال ثلاثة أنشطة أساسية وهي: الفعالية الاقتصادية ، العدالة والانصاف الاجتماعي ، والمحافظة على البيئة وحمايتها، والعنصر البشري باعتباره الغاية والوسيلة في آن واحد .

وتظهر أهمية التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات من خلال إحداث تغييرات سواء تعلقت بالسياسات أو العمليات أو المنتجات، يمكنها تحقيق مجموعة من المنافع تتمثل فيما يلي :

❖ **خلق ميزة تنافسية:** النظر إلى عمليات المؤسسة من خلال التنمية المستدامة من شأنه أن يخفض التكاليف ويزيد من العوائد .

❖ **تخفيض المخاطر :** إن المؤسسات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الاستدامة يزيد عندها احتمال تخفيض المخاطر .

❖ **الاحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة :** إن عدم استجابة المؤسسات لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الانتاجية؛ سوف يعرض لمخاطر جوهرية مما قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة .

❖ **تفعيل حوكمة الشركات :** إن المؤسسات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها عن الاستدامة من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والاجتماعي؛ الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ الحوكمة .

2. مؤشرات تقرير الاستدامة :

لقد ظهرت مبادرة الإبلاغ العالمية سنة 1997 كمبادرة دولية طويلة الأجل تهدف إلى تطوير ونشر المبادئ التوجيهية للإبلاغ الطوعي عن التنمية المستدامة من خلال المؤسسات التي ترغب في معالجة الأبعاد البيئية والأنشطة الاجتماعية ومنتجاتها وخدماتها وزيادة تأثير تقارير الاستدامة في التقارير المالية للمؤسسات، حيث تصميم المبادئ التوجيهية يهدف إلى التحسين المستمر مما يعكس الأبعاد الثلاثة للاستدامة (البيئية والاقتصادية والاجتماعية) وفي سنة 1999 نشرت نسخة أولية من المبادئ التوجيهية للتقرير عن التنمية المستدامة، وفي سنة 2002 ظهرت نسخة مكملة للنسخة السابقة (روجر ادامز ، 2002) ، وفي سنة 2007 تم إدخال تعديلات على المبادئ التوجيهية لسنة 2002 وتم اتخاذ هذه المبادئ كمرجع من قبل منظمة التعاون والتنمية والمجلس الأوروبي والمفوضية الأوروبية والمنتدى الاقتصادي العالمي ، وأصبحت أكثر من 131 مؤسسة في 21 بلد تعتمد على المبادئ التوجيهية في وضع تقاريرها عن التنمية المستدامة والتي تركز على الشفافية والدقة والشمولية والوضوح والرفاهية والمقارنة والوجاهة والقابلية للتحقق والحياد لكن دون الأهمية النسبية.

وفيما يلي أهم معايير قياس التنمية المستدامة في المؤسسات حددها (غنيم وابو زنت ، 2010) كما يلي :

معيار ايزو 14000 : ويشمل هذا المعيار على متطلبات تهتم بتكوين نظام إدارة بيئية يمكن تطبيقه في جميع أنواع وأحجام المؤسسات ويتكيف مع مختلف الظروف المتنوعة سواء أكانت ثقافية أو اجتماعية أو جغرافية ،ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم حماية البيئة ومنع التلوث أو توازنه مع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى تسهيل عملية التطبيق من خلال جمع متطلبات المعيار وتحديدتها وبشكل متزامن وتدقيقها في أي وقت .

معيار آيزو 19000 : نظام الإدارة والتدقيق الأوربي هو المعيار الأوربي بشأن الإدارة البيئية التي وضعتها المفوضية الأوروبية الساري منذ 1995 م، وضعه يتطلب أولاً، إقامة تعزيز و تحسين نظام الإدارة البيئية ، وتدقيق الحسابات للأداء المستمر على حماية البيئة ، ونشر تقرير لحماية البيئة والتحقق منه من قبل وكالات معتمدة .

نظام الصحة والسلامة المهنية 18001 : يحدد المتطلبات التي تمكن المؤسسة من السيطرة على خطر وقوع حوادث في مكان العمل ويعتبر أداة إدارية من خلاله تضمن المؤسسة التحكم في العناصر الخاصة بانتهاج سياسة إدارة المخاطر، ووضع أهداف وبرامج الإجراءات التأسيسية للقياس والرصد، وتنفيذ تدابير لمنع وقوع حوادث، وإنشاء تدقيق الإجراءات القانونية والتحقق .

المعيار 8000: معيار التدقيق الاجتماعي يوفر أساساً لإصدار الشهادات على أساس احترام حقوق الإنسان وحقوق العمال ، وضع في سنة 1997 م من قبل منظمة في أمريكا الشمالية / المساواة الاجتماعية الدولية، التي وصفت من قبل ،يقوم على أساس من الاتفاقيات الدولية(منظمة العمل الدولية)، والتي تغطي مختلف المجالات: عمل الأطفال، والصحة والسلامة وحرية تكوين الجمعيات، والحق في المفاوضة الجماعية، وظروف العمل والأجر لتقييم الظروف المحيطة بمكان العمل، بما في ذلك عمالة الأطفال والعمالة القسرية والأمور المتصلة بالصحة والسلامة في مكان العمل وحرية الارتباط والتميز والمضايقات في مكان العمل والإجراءات التأديبية وساعات العمل والأجور ومسؤولية الإدارة في بيئة وتحسين ظروف العمل المناسبة. قامت بتطبيق العمليات الداخلية الضرورية لضمان حصول الموظفين على حقوقهم الإنسانية الأساسية، ولذلك : - تؤدي لزيادة ولاء الموظفين ورفع كفاءتهم في العمل ، الحد من معدلات دوران العمالة، وضع قيم الشركة موضع التنفيذ، تحسين سمعة الشركة في السوق وعلامتها التجارية، تحسين أوضاع الموظفين وتطوير أدائهم.

3.المراجعة عن أنشطة التنمية المستدامة:

إن مهنة المراجعة من المهن الخدمية التي تهدف الى خدمة المجتمع وذلك من خلال تزويد أفرادها بما يحتاجونه من المعلومات اللازمة لإضفاء الاعتمادية والثقة على المعلومات المنشورة لمنشآت الاعمال

المختلفة (حسين ، 2013) ونتيجة لاهتمام العالم بالتنمية المستدامة وأنشطتها ركزت الجهات الخاصة بالاهتمام:

بالمراجعة البيئية كأحد أهم الأنشطة الخاصة بالتنمية المستدامة وقد كانت البداية الحقيقية للمراجعة البيئية في بداية التسعينات من القرن الماضي (حاج علي،2015) ونبع الاهتمام بالمراجعة البيئية من خلال اهتمام مستخدمي القوائم المالية والتقارير بضرورة الإفصاح الكافي والملائم للأداء البيئي للمنشآت وتأثير ذلك على مركزها المالي ، وأيضا على قيم تلك المنشآت التي تنعكس على أسعار تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية (الغول ، 2014) . وقد عرفت المراجعة البيئية من قبل معهد المعايير البريطانية بأنها تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمنشأة (رواني،2014) . وتتميز المراجعة البيئية بعدة خصائص حددها (أبو المجد،2015) في عدة نقاط أهمها :

الفحص الانتقادي الدوري المنظم ويتم بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية لتحديد أثر العمليات الإنتاجية للمشروع على البيئة وعناصرها ، كونها تعتبر جزءا من نظام إدارة البيئة ومن خلالها يتم تحديد ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية الخاصة بالمنشأة كافية بحيث تحقق الالتزام بالمتطلبات التشريعية والسياسات الداخلية المنصوص عليها ،وحسب (Cook et al.2016) فإن المراجعة البيئية تتميز بما يلي :

فعالية المراجعة ، سواء كانت فعالية داخلية تركز على كيفية تنفيذ عمليات المراجعة أو خارجية من خلال معرفة مدى تأثير نتائج المراجعة على الجهات الخارجية .

الموضوعية والحياد ، فعلى الرغم من صعوبة توافرها وكذلك الشفافية والتي تعتبر أهم هذه الخصائص لآثارها الواضحة في المراجعة البيئية من خلال ارتباطها بعمليات الانفتاح من قبل المنشأة وإعلان النتائج الحقيقية والمساءلة .

أما عن المراجعة الاجتماعية وحسب المفهوم الذي وضحه (اشميلة ، 2014) ، فهي تبحث في مدى إفصاح المنشآت عن إسهاماتها في تحسين ظروف العاملين فيها وعملائها والبيئة المحيطة بها والمجتمع المحلي بشكل عام ، فهي الفحص المنتظم للسياسات والمساهمات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للمنشأة بهدف التأكد من مدى وفائها وتحقيقها لمعاييرها الخاصة بالأداء، وقياس مدى تقدمها وتحقيقها لأهدافها المرسومة والمساعدة في إيجاد مقاييس لنجاحها ورفع مستوى أهدافها الاستراتيجية . ويرأي الباحثان ؛ فإن المراجعة عن أنشطة التنمية المستدامة تتطلب ما يلي :

- ❖ ضرورة توافر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تقوم بها المنشأة محل المراجعة وذلك بهدف تحقيق أهداف الأداء لأنشطة التنمية المستدامة.
- ❖ ضرورة توفر نظام خاص بالمحاسبة عن أنشطة التنمية المستدامة يهدف إلى قياس وتوصيل البيانات الخاصة بهذه الأنشطة إلى الجهات المعنية في المجتمع.
- ❖ ضرورة توفر معايير قياس معينة للأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي ، وكذلك توفر نصوص قانونية ملزمة لقياس الأداء الخاص بأنشطة التنمية المستدامة.
- ❖ ضرورة وجود أفراد ذوي كفاءة عالية للقيام بالمراجعة عن أنشطة التنمية المستدامة.

4. دور المراجعة الداخلية في مراجعة أنشطة التنمية المستدامة

بناء على رأي (المحجوب وابو شعيلة ،2017) إن تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة في أي مؤسسة يتطلب خمس مراحل ، وحيث أن المراجعة الداخلية تعتبر في وضع يؤهلها لمساعدة الإدارة في تنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة وتنفيذ عملية مراجعة النظام بعد مرحلة التنفيذ؛ لذا فهي لها دور في كل مرحلة من مراحل النظام يمكن إيجازه على النحو التالي :

1.4. مرحلة وضع السياسات والاستراتيجيات : عند اختيار سياسة الاستدامة على المراجع الداخلي أن يختبر ما إذا كانت هذه السياسة تتفق مع الخطة الإستراتيجية للمؤسسة وغيرها من السياسات فيجب أن تكون هذه السياسة مناسبة لطبيعة وحجم تأثيرات استدامة أنشطة المؤسسة والتحقق من أنها تشمل على المعايير ذات الصلة بالقانون والأنظمة والتعليمات والبروتوكولات والصناعة كما ينبغي على المراجع الداخلي يضمن أنه قد تم الإبلاغ عن هذه السياسات لجميع أصحاب المصلحة وكذلك يجب أن يتم تقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات والتي تم الاعتراف بها على أنها حرجة للتصدي لها (ابو زر ، 2012) .

2.4. مرحلة التخطيط وإدارة المخاطر : على المراجع الداخلي أن يتحقق في هذه المرحلة من أن أنظمة التنمية المستدامة تتضمن اتساق الأهداف والغايات مع السياسات والاستراتيجيات الملائمة والفعالة ويتحقق من أن وصف الأدوار والمسؤوليات يتماشى مع الاستراتيجيات والسياسات وتم ذلك من خلال استعراض ملفات الموظفين وإجراء المقابلات والاستبيانات كما ينبغي على المراجع الداخلي ضمان إدراج جوانب التنمية المستدامة في إدارة المخاطر ، وفي دوره الاستشاري يجب أن يقوم بمساعدة الإدارة في تحديد وتقييم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر للتصدي لمخاطر التنمية المستدامة كجزء من حساباتها (غلاب ، 2011) .

3.4. مرحلة التنفيذ و التشغيل : وينبغي على المراجع الداخلي تقييم ما إذا كان مدير التنمية المستدامة مخول ومتمكن بما يكفي لضمان تحقيق البرنامج ومقابلة الإدارة العليا والآخرين في المؤسسة ، لمعرفة

وجهة نظرهم بشأن فعالية المدير ، وينبغي عليه مراجعة التقارير الرسمية للإدارة العليا لكشف أية مشاكل ومعالجتها وتحقيق أهداف التنمية المستدامة .وعليه أيضاً أن يستعرض مدى كفاية واستدامة خطة الاتصال بشأن التنمية المستدامة ويجب تقييم هذه الخطة (أبو زر، 2012) .

4.4.مرحلة التحقق والإجراءات التصحيحية : بالنظر إلى أهداف التنمية المستدامة ينبغي على المراجعين الداخليين تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات توليد مؤشرات الأداء ، للكشف عن أوجه الضعف في هذه العملية وماهي الأسباب الرئيسية وهنا يجب أن تكون مؤشرات الأداء كمية لسهولة التحقق منها ومقارنتها بالمقاييس النوعية مثل الأمان ، الرفاهية، وعلى المراجع فحص الشكاوي المقدمة من داخل وخارج المؤسسة ومراجعة عملية تسوية الشكاوي واختبار فعاليتها (غلاب ، 2011) .

مرحلة فحص الإدارة والتطوير المستمر : ينبغي على المراجع الداخلي التحقق من مدى كفاية وفعالية نظام إدارة الاستدامة وذلك لأنه أساس لضمان التحسين المستمر وكذلك التحقق من أن الرقابة تكون فعالة لضمان أن المعلومات التي تم توفيرها تكون متسقة مع التقارير الأخرى المستخدمة في متابعة الأداء وينبغي على المراجع التأكد من أن نتائج مراجعته تكون واضحة وتؤدي الإجراءات التي تكفل التحسين المستمر لنظام التنمية المستدامة .

وبناءً على ما سبق يرى الباحثان أن المراجعة الداخلية تلعب دور رئيسي ومهم في كل مرحلة من مراحل تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة ، ويتم ذلك من خلال قيام المراجعة الداخلية بأداء مجموعة من الأنشطة والإجراءات التي تكفل متابعة أداء أنشطة التنمية المستدامة في الشركة وتحسينها بشكل مستمر .

5.التقارير الثلاثية (التنمية المستدامة) وأثرها على تقييم المؤسسات

يتكون تقرير الاستدامة من الإفصاح عن الأداء المتواصل للمؤسسة ويتلخص مفهوم التقارير الثلاثية (التنمية المستدامة) عن نتائج الأعمال في أنه عند تقييم المؤسسات، لم يعد الأداء المالي هو المحدد الوحيد لوضع الشركة في السوق أو لمستوى نجاح الشركة، بل يتعين على الشركات الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية لأنشطتها، ومع ذلك ففكرة التقارير الثلاثية لا تعنى قيام الشركة بتقسيم المسؤولية القانونية إلى عنصر اقتصادي وآخر اجتماعي وثالث بيئي ، والنظر إلى أي منهم بمعزل عن الآخر، بل على العكس، يجب النظر إلى كافة العناصر كوحدة واحدة، حيث إن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للشركة :

فمن الناحية الاقتصادية، تضمن التقارير الثلاثية عن نتائج أعمال الشركة توافر الشفافية والمعلومات المالية في الوقت المناسب لكل من المستثمرين والعاملين والعملاء والشركاء التجاريين والموردين.

ومن الناحية الاجتماعية، يهتم هذا النوع من التقارير بالصالح العام للمجتمعات التي تعمل فيها الشركات، كما تحتاج إلى توفير معلومات عن الممارسات والمعايير الأخلاقية، والتنمية المهنية، والممارسات الخاصة بتعيين العاملين والتبرعات الخيرية، إلى جانب عدة موضوعات هامة أخرى. أما المعلومات المتعلقة بالأثر على البيئة فتتضمن أثر أنشطة الشركة على البيئة بمفهومها الواسع، بما في ذلك البيانات بأمان المنتج، واستخدام الموارد في الإنتاج، ومعايير وموثيق الإنتاج. **الفوائد والمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة من خلال المراجعة الداخلية :**

من أهم الفوائد التي يمكن اكتسابها من إعداد تلك التقارير هي كما يلي:

❖ الوقوف على التحسينات التي حدثت في الإدارة الداخلية وتوحيد السياسات والإبلاغ بها وتسهيل عمل أصحاب المصلحة .

❖ إدارة المخاطر وحماية السمعة والقدرة على مواجهة الضغوط التي تمارسها الشركات النظيرة/الضغوط السياسية

❖ اجتذاب المستخدمين والمستثمرين/الاحتفاظ بهم و تأمين/تدعيم "رخصة العمل" و تحقيق ميزة تنافسية

❖ التشاور مع أصحاب المصلحة و تعزيز الحوار وتحقيق جاذبية ووفاء اكبر للمستخدمين من خلال التعهد بالشفافية

❖ تحسين السمعة، وهي أعلى ما تملكه أية شركة ، وزيادة الميزة التنافسية .

دور المراجعة الخارجية في تطوير نظم إدارة الأنشطة الاجتماعية والبيئية كما أوجزها (الغول، 2014) فيما يلي:

❖ مراجعة مبدئية وتقييم لأنشطة التنمية المستدامة مع التركيز على السياسات المتبعة والمعايير التي تتبناها الشركة الأم .

❖ تقييم للتأثيرات الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة على المنشأة التابعة ومدى توافقها مع الشركة الأم .

❖ مراجعة كافة الجوانب الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة .

❖ إعداد بيان تفصيلي بكافة المتطلبات والجوانب المطلوبة لإعداد خطة لإدارة أنشطة التنمية المستدامة .

I. تعظيم قيمة المنشأة

1. مفهوم قيمة المنشأة

اهتم الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المنشأة، لاسيما بعدما تغير الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الإدارة من العمل على تعظيم ربحية المنشأة إلى العمل على تعظيم قيمة المنشأة في سوق المال والذي أصبح من أهم الأهداف الرئيسية التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها (Irina and Elvira, 2013) أن هدف تعظيم القيمة / الثروة هو هدف رئيسي لمنشآت الأعمال ويلقى القبول العام في الفكر الإداري الحديث ، إنه هدف طويل الأجل يعمل على زيادة القيمة الحالية لاستثمارات الملاك والمساهمين ، ولتحقيق ذلك يجب اعتماد الدعائم والركائز التي تخدم هدف المنشأة في تعظيم القيمة، وتتمثل فيما يلي :

1.1. تجنب تعارض المصالح في ظل فصل الملكية عن الإدارة

إن فصل الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة في ظل نظرية الوكالة أدى الى ظهور ما يعرف بتعارض المصالح. إذ قد تسعى إدارة الشركة الى زيادة استخدام موارد الشركة إلى الحد الذي يزيد من الأرباح ولكن بنسب أقل من نسبة موارد المنشأة، الأمر الذي يعنى انخفاض العائد على الاستثمار وبالتالي فقد تحقق لإدارة الشركة مرادها من خلال تعظيم الأرباح التشغيلية ولكن هذا يؤدي الى انخفاض قيمة المنشأة مما يضر بمصالح الملاك والمساهمين. وقد تلجأ الإدارة في سعيها الى تحقيق أقصى ربح ممكن الى تجاهل المخاطر الناتجة عن الاستثمار مما قد يضر بمصالح المساهمين في تعرضهم لمخاطر الفشل المالي، وهنا يسعى المساهمون دائماً من خلال مجلس الإدارة المنتخب من قبلهم الى الرقابة المستمرة والتدخل أحيانا بقوة القانون اذا لم يعمل المديرون لمصلحة المساهمين، إذ أن الشركة المساهمة ومديروها خاضعون للتدقيق والرقابة المتخصصة من قبل الجهات الإشرافية المعنية. مما يدفع المديرون دائماً الى التركيز على مفهوم تعظيم قيمة المنشأة من خلال صنع قرارات تهدف الى تعظيم القيمة.

والاهتمام بتعظيم الربح قد يجعل بعض الشركات تخسر كثيراً مستقبلاً في حالة أنه لم يكن هذا التعظيم في الربح يأخذ بالاعتبار قيمة المنشأة وسمعتها وخير مثال هي شركة سامسونج بإصدار نوت سفين .. فالشركة من أجل تعظيم الربح حاولت أن تطرح منتجها بالسوق بشكل سريع مما كان له كثير الضرر على المنتج نفسه ولكي تحافظ على سمعة المنشأة وتعظيم قيمتها قاموا بالاعتراف بالخطأ والخسائر المادية الكبيرة وبدلاً من الخسارة مره واحده طروح نفس المنتج مره ثانية بعد تعديله بشكل سريع لتلافي الخطأ ومما نتج عليه انهم في النهاية قرروا سحب المنتج نهائياً من السوق وتحمل الخسارة مره اخرى من اجل الحفاظ على سمعة المنشأة .. ففكره تعظيم الربح وبشكل سريع قد ينتج عنها اضرار كبيره واعتقد أن شركة سامسونج لو كانت شركة موبيلات فقط لكانت الآن معرضه للإفلاس ولكن ما يساعدها أنها تنتج منتجات اخرى متنوعة .

2.1. تبني مفهوم إدارة رأس مال السمعة

إن السمعة هي رأس المال الحقيقي الذي تعمل الشركات من خلاله ، فبدون السمعة الجيدة لن تتجش الشركة وتستمر في البقاء . وقد باتت سمعة الشركات في جميع أنحاء العالم هي المحك نتيجة للنمو الكبير والتوسع المستمر لشبكة الاتصالات العالمية، وحتى تتجنب الشركة المخاطر على سمعتها، يتعين عليها أن تتفهم اهتمامات الشركاء المتعلقة بالموضوعات الاجتماعية والإنسانية، التي إما أن تكون رهن سيطرتهم المباشرة (مثل سياسات التوظيف) أو رهن نفوذهم (مثل أثر سلاسل التوريد الخاصة بهم على البيئة والمجتمع). ويزداد ارتباط تفهم تلك المسائل بنجاح الشركات في أية دولة تعمل بها؛ إذ ينبع هذا من تزايد تفاعل مؤسسات الأعمال وصلاتها على مستوى العالم. وثمة أمثلة لشركات مشهورة خسرت كثيراً وعانت من سخط العملاء نتيجة سلوك مورديها في البلاد التي تصنع فيها منتجاتها، وتمثلت إحدى الحالات المشهورة في تسعينيات القرن الماضي، في الضرر الذي لحق بأرباح شركة "نايكي" من جراء النقد العام لظروف العمالة السيئة لدى مورديها في شرق آسيا (على سبيل المثال: استخدام الورش الصغيرة وما يتصل بها من ظروف عمل غير إنسانية). وكان لهذا السخط العام في الواقع أثر سلبي على أرباح "نايكي" ومكانتها بالسوق، وتطلب الأمر إنفاق كبيرة لتحسين صورتها وتحسين ممارسات شبكة الموردين الخاصة بها.

3.1 كفاءة السوق

من الدعائم الأساسية التي يجب أن تستند إليها إدارة الشركات في تعظيم ثروة المنشأة هو وجود سوق كفوة تتحدد فيها قيمة المنشأة بصورة مستمرة وطبيعية. فالقيمة السوقية للمنشأة تتحدد على أساس محصلة القرارات الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية ، فإذا كانت تلك المحصلة قرارات سليمة، فإن المنشأة ستتمتع بمركز مالي قوى ومن ثم صعود إيجابي لأسهمها مما يدعم زيادة ثروة المساهمين، أما إذا كانت المحصلة قرارات خاطئة أو سلبية، فإن هذا ينعكس بالسلب على الأداء المالي للشركة ، ومن ثم تنخفض القيمة السوقية للمنشأة وبالتالي تنخفض ثروة المساهمين .

ومن هنا فإنه يمكن القول أنه بالاستعانة بتلك المحاور المعززة لمفهوم تعظيم القيمة بالشركات وتطبيقها على أرض الواقع العملي، فإنه يمكن تغيير ثقافة الشركات والتي عادة ما تهتم بقياس نتائج الأعمال على أساس المؤشرات المالية ومؤشرات الربحية مع التركيز على نتائج الأفعال وليس المسببات وهو ما يتعارض مع هدف تعظيم ثروة الملاك وحملة الأسهم . إذ أن زيادة الربحية يشير الى سعى الشركة الى توليد أكبر قدر ممكن من العائد مع خفض التكاليف ، بينما هدف تعظيم الثروة يتطلب إحداث توازن من جانب الشركة بين فرصة الحصول على عوائد مرتفعة من ناحية وإدارة المخاطر الناتجة عن تلك العوائد من جهة أخرى (اليمني ، 2014)

III. الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

حيث تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحثان في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

1. منهجية وأسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها فقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع، وقد استخدم الباحثان مصدرين أساسيين للمعلومات:

1.1 المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحثان إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2.1 المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحثان إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض

2. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من عدد 150 محاسب مزاويل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات حسب إحصائية نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية - غزة. وزعت الاستبانة عليهم جميعاً وتم استرداد 120 استبانة بنسبة 80% من الاستمارات تم استكمالها بالتعبئة من المبحوثين بينما 20% تم اعتبارها استمارات مفقودة..

3. خطوات بناء الاستبانة :

- تم تصميم أداة الدراسة لمعرفة " إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة و أثرها على قيمة المنشأة ": دراسة تطبيقية"، وتم اتباع الخطوات التالية لبناء الاستبانة :
- ❖ الاطلاع على الأدب الإداري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
 - ❖ استشارة الباحثان عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية في تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.
 - ❖ تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الاستبانة.
 - ❖ تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
- تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من محورين أساسيين.
- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية على (48) فقرة.

1.3. أداة الدراسة :

تم إعداد استبانة حول " إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة". تتكون من 3 محاور حسب جدول (1) (عناصر التنمية المستدامة 19 فقرة و إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة 20 فقرة وتعظيم قيمة المنشأة 9 فقرات) المجموع (48) فقرة.

جدول (1) توزيع الفقرات على محاور الاستبانة

عدد الفقرات	المجالات	
6	عناصر التنمية المستدامة	أولاً: أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة
6		ثانياً: الأنشطة الاقتصادية
7		ثالثاً: العناصر الاجتماعية
19	عناصر التنمية المستدامة	
4	الإطار المقترح من تحضير وتقرير عملية المراجعة	إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة
6		تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة
10		مقومات أنشطة التنمية المستدامة
20	الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة	
4	تعظيم قيمة المنشأة	المؤشر الأول : كفاءة السوق وتجنب تعارض المصالح بين الملاك والإدارة
5		المؤشر الثاني : المحافظة على ولاء العملاء وإدارة راس مال السمعة
9	تعظيم قيمة المنشأة	
48	إجمالي محاور الاستبانة	

تم استخدام التدرج (1-5) لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رقم (2) :

جدول رقم (2) درجات مقياس

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
المقياس	5	4	3	2	1

اعتمد الباحثان التدرج (1-5) للاستجابة ، وكلما اقتربت الإجابة من 5 دل على الموافقة العالية على ما ورد في الفقرة المعنية وكل تدرج له وزن نسبي 20%.

صدق الاستبيان: يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قام الباحثان بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

2.3. صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

عرض الباحثان الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 7 اشخاص متخصصين في المجالات الأكاديمية والمحاسبية والمهنية والإحصائية، وقد استجاب الباحثان لأراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية .

3.3. صدق المقياس :

1.3.3. الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحثان بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

- نتائج الاتساق الداخلي :

يوضح جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " أنشطة الإستدامة الخاصة بالبيئة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية 0.05 α وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال الأمان والاستقرار لأنشطة الإستدامة الخاصة بالبيئة والدرجة الكلية

للمجال

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	أولا أنشطة الإستدامة الخاصة بالبيئة
0.000	*0.638	1 تتبنى الإدارة رؤية مؤسسية شاملة لحماية البيئة وجعلها من استراتيجيات المنشأة
0.000	*0.588	2 تعمل المنشأة على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم والسياسات البيئية داخلها.

0.000	*0.674	يتم إدراج الأمور البيئية في العمليات الصناعية وتصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات.	3
0.000	*0.639	يتم تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية والامتناع عن القيام بالأنشطة التي تقوم بإحداث خلل في البيئة	4
0.000	*0.558	تلتزم المنشأة بجميع القوانين واللوائح والأعراف الاجتماعية الخاصة بالبيئة لتحقيق التوافق بين أنشطة الشركة وقيم المجتمع .	5
0.000	*0.652	تصح المنشأة بشفافية عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية	6

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

يوضح جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الأنشطة الاقتصادية والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " الأنشطة الاقتصادية " والدرجة الكلية للمجال

#	ثانياً الأنشطة الاقتصادية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تقوم المنشأة بالإفصاح عن تكاليف مبادراتها المتعلقة بالمساهمة في الاقتصاد المحلي " أي تنمية الاقتصاد الوطني"	*0.764	0.000
2	تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مخاطر قد تواجه الشركة مستقبلاً	*0.588	0.000
3	تقوم المنشأة بإدخال أساليب جديدة وحديثة في العمل من شأنها رفع كفاءة واقتصاد الشركة	*0.659	0.000
4	تتجح المنشأة في تخفيض التكلفة للمساهمة في تحسين مركزها الاقتصادي ومن ثم يعظم الربحية	*0.761	0.000
5	تتبع المنشأة أسس ومبادئ اقتصادية سليمة لإنشاء خطة لتخفيض الكلفة	*0.750	0.000
6	تستطيع المنشأة التحكم والسيطرة على الموارد المتوفرة فيها	*0.696	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

يوضح جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " العناصر الاجتماعية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال العناصر الاجتماعية والدرجة الكلية للمجال

#	ثالثاً العناصر الاجتماعية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	نظرة الشركة إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها جهود تأخذ شكل تنظيمي له خطط وأهداف محددة	*0.363	0.006
2	تقوم المنشأة بالإفصاح في بياناتها المالية عن قيمة التبرعات والمساعدات المالية المقدمة للمنظمات والجمعيات الخيرية .	*0.744	0.000

0.000	*0.766	3	تفصح المنشأة في بياناتها المنشورة عن التكاليف التي تتحملها لقاء تدريب الموظفين وإكسابهم المهارات اللازمة و اعتمادها لنظام رواتب وأجور عادل و يوازي الجهود المبذولة من قبل العاملين
0.000	*0.626	4	تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تساهم في توفير فرص عمل لمعالجة البطالة .
0.000	*0.608	5	تمتلك المنشأة جوائز وشهادات تقديرية عن مدى التزامها بالجودة والسلامة العامة وتحملها لأي تكاليف إضافية نظير الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية .
0.000	*0.580	6	تسعى المنشأة إلى تحسين ظروف العمل المادية والخدمية للعاملين لديها وتحسين المهارات وتطوير القدرات الادارية والتنظيمية.
0.000	*0.709	7	تقوم المنشأة بمعالجة مسؤوليتها الاجتماعية محاسبيا وتملكها نظاما يفي بهذا الغرض .

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

يوضح جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة والدرجة الكلية للمجال

#	إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تحديد الهدف الرئيسي لمراجعة أنشطة التنمية المستدامة للمنشأة	*0.723	0.000
2	تشكيل فريق عمل يقوم بمراجعة أنشطة التنمية المستدامة .	*0.803	0.000
3	وضع خطة لعملية مراجعة أنشطة التنمية المستدامة	*0.868	0.000
4	جمع وتقييم المعلومات حول أنشطة التنمية المستدامة	*0.873	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

يوضح جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة والدرجة الكلية للمجال

#	تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	تقييم فاعلية الوسائل الرقابية التي تطبقها المنشأة للحماية من أي آثار سلبية خاصة بأنشطة التنمية المستدامة	*0.763	0.000
2	تقييم السياسات والخطط والبرامج المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي .	*0.826	0.000
3	تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة الموارد الخاصة بالأنشطة البيئية والاقتصادية	*0.856	0.000
4	تحديد القيود المفروضة على نشاط المنشأة من خلال التشريعات	*0.737	0.000

0.000	*0.771	قياس قدرة التقارير المالية وملحقاتها حول إفصاحها عن الالتزامات الخاصة بأنشطة الاستدامة	5
0.000	*0.593	فحص فني لإجراءات الأمن والرقابة والاداء الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة	6

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

يوضح جدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " مقومات أنشطة التنمية المستدامة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال مقومات أنشطة التنمية المستدامة والدرجة الكلية للمجال

#	مقومات أنشطة التنمية المستدامة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	يشير التقرير إلى الإجراءات والسياسات المتبعة لتخطيط ورقابة أنشطة وبرامج الاستدامة.	*0.734	0.000
2	يوضح التقرير مدى توافر نظام معلومات بأنشطة الاستدامة يمكن الاعتماد عليه في توفير أدلة إثبات مناسبة.	*0.719	0.000
3	يوضح التقرير مدى توافر نظام للرقابة الداخلية على أداء المنشأة تجاه أنشطة التنمية المستدامة .	*0.785	0.000
4	يفصح التقرير عن النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم للسياسات والممارسات الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة .	*0.670	0.000
5	يشتمل التقرير على أوجه القصور في نظم أنشطة التنمية المستدامة والتي ظهرت من خلال الفحص والتقييم.	*0.776	0.000
6	يتضمن التقرير المجالات والأنشطة والبرامج التي تخصص لعملية الفحص والتقييم لأنشطة التنمية المستدامة.	*0.796	0.000
7	يوضح التقرير مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة .	*0.668	0.000
8	يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة قد أعدت وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المقترحة .	*0.720	0.000
9	يحدد التقرير طبيعة وخصائص الخدمات التي يقوم بها المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة وحدود مسؤوليته عن أدائها.	*0.755	0.000
10	يبين التقرير مدى توافر نظام للمحاسبة المستدامة يساعد في تحقيق أهداف المراجعة .	*0.712	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

يوضح جدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " تعظيم قيمة المنشأة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال تعظيم قيمة المنشأة والدرجة الكلية للمجال

#	تعظيم قيمة المنشأة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1	المؤشر الاول : كفاءة السوق وتجنب تعارض المصالح في ظل فصل الملكية عن الادارة	*0.424	0.002
2	خلق مساحة سوقية جديدة من خلال الابتكارات الإنتاجية والمساهمات الاجتماعية والبيئية .	*0.627	0.000
3	تنمية الوعي بأنشطة الاستدامة(البيئية والاجتماعية والاقتصادية) بربطها بمنتج أو خدمة ذات طابع فريد .	*0.549	0.000
3	تعزيز المنافسة وتحقيق الاستقرار من خلال الالتزام بمعايير التنمية المستدامة .		

0.000	*0.815	تعزيز ثروة أصحاب المصالح من خلال تحقيق منافع اقتصادية ورفاهية للمجتمع .	4
		المؤشر الثاني : المحافظة على ولاء العملاء وادارة السمعة ويندرج تحت هذا المؤشر ما يلي :	
0.005	*0.370	المحافظة على العملاء القدامى وكسب عملاء جدد من خلال التفاعل المجتمعي والبيئي والحضاري .	1
0.000	*0.638	تعزيز سمعة المنشأة من خلال تخضير البيئة ودعم البنى التحتية والمشاريع الاقتصادية والاجتماعية .	2
0.000	*0.688	إرضاء العملاء وكسب ثقتهم من خلال الشفافية والإفصاح عن الخطط التنموية والتطويرية للشركة بما فيها المساهمات المجتمعية .	3
0.000	*0.557	تلبية متطلبات شريحة ما من المجتمع .	4
0.000	*0.605	تعزيز قيمة العميل من خلال مشاركته في المساهمات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة.	5

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

4.3. الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. يبين جدول رقم (10) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضع لقياسه. جدول رقم (10) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من محور المراجعة عن أنشطة التنمية المستدامة والدرجة الكلية للمحور

المجالات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
عناصر التنمية المستدامة	6	*0.669
	6	*0.758
	7	*0.821
عناصر التنمية المستدامة	19	*0.876
الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة	4	*0.811
	6	*0.877
	10	*0.848
الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة	20	0.931
تعظيم قيمة المنشأة	4	*0.831
	5	*0.651
تعظيم قيمة المنشأة	9	*0.457

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$. قيمة r الجدولية يساوي 0.349

5.3. ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحققت الباحثان من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient وطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (11).

جدول رقم (11) معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

المجالات	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية
عناصر التنمية المستدامة	6	0.685	0.735
	6	0.791	0.738
	7	0.762	0.787
عناصر التنمية المستدامة	19	0.879	0.904
الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة	4	0.825	0.902
	6	0.856	0.876
	10	0.905	0.901
الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة	20	0.949	0.957
تعظيم قيمة المنشأة	4	0.700	0.721
	5	0.701	0.722
تعظيم قيمة المنشأة	9	0.700	0.702
إجمالي محاور الاستبانة	48	0.933	0.957

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لمحوري إجمالي عناصر التنمية المستدامة حيث تتراوح بين (0.685 - 0.791) بينما بلغت لجميع المجالات (عناصر التنمية المستدامة) (0.879). أما حسب طريقة التجزئة النصفية فكانت النتائج مشابهة لطريقة ألفا كرونباخ حيث تتراوح بين (0.735 - 0.787) بينما بلغت لجميع المجالات (0.904).

أما قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لمحور الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة حيث بلغت (0.949)، أما حسب طريقة التجزئة النصفية فكانت النتائج مشابهة لطريقة ألفا كرونباخ حيث بلغت لجميع المجالات (0.957).

أما قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لمحور تعظيم قيمة المنشأة حيث بلغت (0.700)، أما حسب طريقة التجزئة النصفية فكانت النتائج مشابهة لطريقة ألفا كرونباخ حيث بلغت لجميع المجالات (0.702).

أما بالنسبة لإجمالي محاور الاستمارة فكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة حيث بلغت (0.933) ، وحسب طريقة التجزئة النصفية فكانت (0.957).

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية قابلة للتوزيع. وتم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4.المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

1.4. اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف-سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (12).

جدول رقم (12) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجالات	عدد الفقرات	كولمغوروف-سمرنوف (K-S)	Sig. المعنوية
عناصر التنمية المستدامة	6	1.24	0.09
	6	1.09	0.19
	7	0.87	0.44
عناصر التنمية المستدامة	19	0.57	0.90
1 الإطار المقترح من	4	1.32	0.06
2 تحضير وتنفيذ	6	0.85	0.46
3 وتقرير عملية المراجعة	10	0.93	0.35
الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة	20	0.80	0.55
1 تعظيم قيمة المنشأة	4	1.32	0.06
2 تعظيم قيمة المنشأة	5	1.14	0.15
تعظيم قيمة المنشأة	9	1.2	0.11
إجمالي محاور الاستبانة	48	0.83	0.49

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (12) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وحيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

5. تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

من خلال جدول (13) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي مجال أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة بلغ 62.6% وبمتوسط بلغ (3.13) وانحراف معياري بلغ 0.44، بينما لفقرات مجال أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة كانت الفقرة الثانية (تعمل المنشأة على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم والسياسات البيئية داخلها) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 65.4%، بينما كانت الفقرة السادسة (تفصح المنشأة بشفافية عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 59.0% ويعزو الباحثان ذلك إلى أن طبيعة المنشآت عادة لا تفصح عن أضرارها أو مخلفاتها وأثرها على البيئة ولكنها تفصح عن أي إجراءات قدمتها وترى أنها تخدم البيئة.

جدول (13) الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة

أولا	أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار	المعنوي p-value	ترتيب الفقرة
1.	تتبنى الإدارة رؤية مؤسسية شاملة لحماية البيئة وجعلها من استراتيجيات المنشأة.	3.21	0.59	64.2	8.99	0.00	2
2.	تعمل المنشأة على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم والسياسات البيئية داخلها.	3.27	0.7	65.4	8.2	0.00	1
3.	يتم إدراج الأمور البيئية في العمليات الصناعية وتصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات.	3.09	0.82	61.8	5.41	0.00	4
4.	يتم تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية والامتثال عن القيام بالأنشطة التي تقوم بإحداث خلل في البيئة.	3.02	0.62	60.4	6.27	0.00	5
5.	تلتزم المنشأة بجميع القوانين واللوائح والأعراف الاجتماعية الخاصة بالبيئة لتحقيق التوافق بين أنشطة الشركة وقيم المجتمع.	3.21	0.68	64.2	7.86	0.00	3
6.	تفصح المنشأة بشفافية عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية.	2.95	0.8	59.0	4.2	0.00	6
أولا:	أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة	3.13	0.44	62.6	10.64	0.00	

من خلال جدول (14) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي مجال الأنشطة الاقتصادية بلغ 65.2% وبمتوسط بلغ (3.26) وانحراف معياري بلغ 0.49، بينما لفقرات مجال الأنشطة الاقتصادية كانت الفقرة الخامسة (تتبع المنشأة أسساً ومبادئ اقتصادية سليمة لإنشاء خطة لتخفيض الكلفة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 67.6%، بينما كانت الفقرة الثانية (تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مخاطر قد تواجه الشركة مستقبلاً) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 61.0% ويعزو الباحثان ذلك إلى حرص المنشأة على سمعة الشركة وسعر سهمها في السوق.

جدول (14) الوسط الحسابي والوزن النسبي الأنشطة الاقتصادية

ترتيب الفقرة	المعنوية p- value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الأنشطة الاقتصادية	ثانيا
5	0.00	6.12	62.6	0.76	3.13	تقوم المنشأة بالإفصاح عن تكاليف مبادراتها المتعلقة بالمساهمة في الاقتصاد المحلي " أي تنمية الاقتصاد الوطني"	1.
6	0.00	5.2	61.0	0.8	3.05	تقوم المنشأة بالإفصاح عن أي مخاطر قد تواجه الشركة مستقبلاً.	2.
2	0.00	9.81	66.8	0.64	3.34	تقوم المنشأة بإدخال أساليب جديدة وحديثة في العمل من شأنها رفع كفاءة واقتصاد الشركة.	3.
3	0.00	9.26	66.4	0.66	3.32	تنجح المنشأة في تخفيض التكلفة للمساهمة في تحسين مركزها الاقتصادي ومن ثم يعظم الربحية.	4.
1	0.00	9.69	67.6	0.68	3.38	تتبع المنشأة اسس ومبادئ اقتصادية سليمة لإنشاء خطة لتخفيض التكلفة.	5.
4	0.00	8.9	66.4	0.69	3.32	تستطيع المنشأة التحكم والسيطرة على الموارد المتوفرة فيها.	6.
	0.00	11.44	65.2	0.49	3.26	ثانيا: الأنشطة الاقتصادية	

من خلال جدول(15) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي مجال العناصر الاجتماعية بلغ 63.4% وبمتوسط بلغ (3.17) وانحراف معياري بلغ (0.46) بينما لفقرات مجال (العناصر الاجتماعية) كانت الفقرة السادسة (تسعى المنشأة إلى تحسين ظروف العمل المادية والخدمية للعاملين لديها ، وتحسين المهارات وتطوير القدرات الإدارية والتنظيمية) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 66.8% ، بينما كانت الفقرة الأولى (نظرة الشركة إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها جهود تأخذ شكل تنظيمي له خطط وأهداف محددة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 60.8% ، ويعزو الباحثان ذلك إلى أن إدارة الشركة ترى أن الخدمات الاجتماعية محققة ضمن الخطة الإدارية للشركة ولا تستدعي الاهتمام الخاص .

جدول (15) الوسط الحسابي والوزن النسبي العناصر الاجتماعية

ترتيب الفقرة	المعنوية p- value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العناصر الاجتماعية	ثالثا
7	0.00	8.46	60.8	0.47	3.04	نظرة الشركة إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها جهود تأخذ شكل تنظيمي له خطط وأهداف محددة	1.
3	0.00	5.99	64.6	0.91	3.23	تقوم المنشأة بالإفصاح في بياناتها المالية عن قيمة التبرعات والمساعدات المالية المقدمة للمنظمات والجمعيات الخيرية .	2.
5	0.00	5.62	62.6	0.83	3.13	تفصح المنشأة في بياناتها المنشورة عن التكاليف التي تتحملها لقاء تدريب الموظفين وإكسابهم المهارات اللازمة و اعتمادها لنظام رواتب وأجور عادل ويوازي الجهود المبذولة من قبل العاملين ..	3.
6	0.00	6.43	61.0	0.64	3.05	تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تساهم في توفير فرص عمل لمعالجة البطالة .	4.
2	0.00	9.19	65.0	0.61	3.25	تمتلك المنشأة جوائز وشهادات تقديرية عن مدى التزامها بالجودة والسلامة العامة وتحملها لأي تكاليف إضافية نظير الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية	5.
1	0.00	9.81	66.8	0.64	3.34	تسعى المنشأة إلى تحسين ظروف العمل المادية والخدمية للعاملين لديها وتحسين المهارات وتطوير القدرات الإدارية والتنظيمية.	6.
4	0.00	6.33	63.2	0.78	3.16	تقوم المنشأة بمعالجة مسؤوليتها الاجتماعية محاسبياً وتملكها نظاماً يفي بهذا الغرض .	7.
	0.00	11.03	63.4	0.46	3.17	ثالثا: العناصر الاجتماعية	

من خلال جدول(16) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي مجال إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة بلغ 67.6% ويمتوسط بلغ (3.38) وانحراف معياري بلغ (0.63) بينما لفقرات مجال إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة كانت الفقرة الأولى (تحديد الهدف الرئيسي لمراجعة أنشطة التنمية المستدامة للمنشأة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 71.8% ، بينما كانت الفقرة الرابعة (وضع خطة لعملية مراجعة أنشطة التنمية المستدامة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 63.2% ، ويعزو الباحثان ذلك إلى أن وضع خطة خاصة لمراجعة أنشطة التنمية المستدامة يحتاج إلى المزيد من الوقت والجهد والمال؛ الأمر الذي يقتصر على المراجعة الخارجية المالية والإدارية.

جدول (16) الوسط الحسابي والوزن النسبي مجال إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة

أولا	إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار	المعوية p-value	ترتيب الفقرة
1.	تحديد الهدف الرئيسي لمراجعة أنشطة التنمية المستدامة للمنشأة	3.59	0.56	71.8	14.43	0.00	1
2.	تشكيل فريق عمل يقوم بمراجعة أنشطة التنمية المستدامة .	3.39	0.65	67.8	10.25	0.00	2
3.	وضع خطة لعملية مراجعة أنشطة التنمية المستدامة	3.16	0.99	63.2	5.01	0.00	4
4.	جمع وتقييم المعلومات حول أنشطة التنمية المستدامة	3.39	0.82	67.8	8.11	0.00	3
	اجراءات انشطة محاسبة الاستدامة	3.38	0.63	67.6	10.55	0.00	

من خلال جدول(17) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي مجال تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة بلغ 67.0% ويمتوسط بلغ (3.35) وانحراف معياري بلغ (0.58) ، بينما لفقرات مجال تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة كانت الفقرة السادسة (فحص فني لإجراءات الأمن والرقابة والأداء الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 68.2% ، بينما كانت الفقرة الأولى (تقييم فاعلية الوسائل الرقابية التي تطبقها المنشأة للحماية من أي آثار سلبية خاصة بأنشطة التنمية المستدامة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 65.4% ويعزو الباحثان ذلك لعدم وجود جهة قانونية رقابية تتولى إصدار التشريعات وتلزم بها وتباشر بالعقوبات والمخالفات .

جدول (17) الوسط الحسابي والوزن النسبي مجال تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة

ثانيا	تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار	المعوية p-value	ترتيب الفقرة
-	تقييم فاعلية الوسائل الرقابية التي تطبقها المنشأة للحماية من أي آثار سلبية خاصة بأنشطة التنمية المستدامة	3.27	0.78	65.4	7.34	3.27	6
-	تقييم السياسات والخطط والبرامج المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي .	3.34	0.82	66.8	7.7	3.34	5
-	تقييم مدى كفاءة وفاعلية إدارة الموارد الخاصة بالأنشطة البيئية والاقتصادية	3.36	0.75	67.2	8.56	3.36	3
-	تحديد القيود المفروضة على نشاط المنشأة من خلال التشريعات	3.36	0.84	67.2	7.63	3.36	4
-	قياس قدرة التقارير المالية وملحقاتها حول إفصاحها عن الالتزامات الخاصة بأنشطة الاستدامة	3.38	0.73	67.6	9	3.38	2
-	فحص فني لإجراءات الأمن والرقابة والأداء الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة	3.41	0.63	68.2	10.89	3.41	1

تنفيذ إجراءات محاسبة الإستدامة	3.35	0.58	67.0	11.05	3.35
--------------------------------	------	------	------	-------	------

من خلال جدول (18) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي مقومات أنشطة التنمية المستدامة بلغ 71.2% وبمتوسط بلغ (3.43) وانحراف معياري بلغ (0.53) ، بينما لفقرات مقومات أنشطة التنمية المستدامة كانت الفقرة الأولى (يشير التقرير إلى الإجراءات والسياسات المتبعة لتخطيط ورقابة أنشطة وبرامج الاستدامة) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 71.2% ، بينما كانت الفقرة الثانية (يوضح التقرير مدى توافر نظام معلومات بأنشطة الاستدامة يمكن الاعتماد عليه في توفير أدلة اثبات مناسبة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 66.8% ويعزوا الباحثان ذلك الى ان الادلة الخاصة بالاثبات لا لزوم لها ضمن مقومات أنشطة الاستدامة

جدول (18) الوسط الحسابي والوزن النسبي مقومات أنشطة التنمية المستدامة

ترتيب الفقرة	المعنى p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقومات أنشطة التنمية المستدامة	ثالثا
1	0.00	13.85	71.2	0.57	3.56	يشير التقرير إلى الإجراءات والسياسات المتبعة لتخطيط ورقابة أنشطة وبرامج الاستدامة .	.1
10	0.00	7.92	66.8	0.79	3.34	يوضح التقرير مدى توافر نظام معلومات بأنشطة الاستدامة يمكن الاعتماد عليه في توفير أدلة اثبات مناسبة	.2
5	0.00	9.79	68.6	0.71	3.43	يوضح التقرير مدى توافر نظام للرقابة الداخلية على أداء المنشأة تجاه أنشطة التنمية المستدامة	.3
6	0.00	9.3	68.2	0.73	3.41	يفصح التقرير عن النتائج الأساسية من عملية الفحص والتقييم للسياسات والممارسات الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة	.4
8	0.00	8.72	66.8	0.72	3.34	يشتمل التقرير على أوجه القصور في نظم أنشطة التنمية المستدامة والتي ظهرت من خلال الفحص والتقييم	.5
7	0.00	9.1	67.2	0.7	3.36	يتضمن التقرير المجالات والأنشطة والبرامج التي تخصص لعملية الفحص والتقييم لأنشطة التنمية المستدامة	.6
4	0.00	10.13	69.2	0.71	3.46	يوضح التقرير مدى التزام المنشأة بتطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة .	.7
3	0.00	9.99	70.4	0.76	3.52	يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية الخاصة بأنشطة التنمية المستدامة قد أعدت وفقا للمعايير الفنية والمهنية المقترحة	.8
9	0.00	7.1	67.2	0.9	3.36	يحدد التقرير طبيعة وخصائص الخدمات التي يقوم بها المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة وحدود مسؤوليته عن أدائها	.9
2	0.00	12.27	70.8	0.63	3.54	يبين التقرير مدى توافر نظام للمحاسبة المستدامة يساعد في تحقيق أهداف المراجعة .	.10
	0.00	13.15	68.6	0.53	3.43	مقومات أنشطة التنمية المستدامة	

من خلال جدول (19) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي محور إجمالي محاور المتغيرات المستقلة بلغ 65.8% وبمتوسط بلغ (3.29) وانحراف معياري بلغ (0.42)، بينما في المجال الفرعي

لعناصر التنمية المستدامة احتلت الأنشطة الاقتصادية المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 65.2% ،
وبمتوسط بلغ (3.26) وانحراف معياري بلغ (0.49) ، بينما كان مجال أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة
احتل المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 62.6% وبمتوسط بلغ (3.13) وانحراف معياري بلغ (0.44)، ويعزو
الباحثان ذلك الى ان التركيز والاهتمام بالأنشطة الاقتصادية له علاقة بالوضع السياسي والظروف
الصعبة التي تعاني منها الاراضي الفلسطينية

بينما المجال الفرعي لعناصر الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة احتلت
مقومات أنشطة التنمية المستدامة المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 67.8% ، وبمتوسط بلغ (3.43)
وانحراف معياري بلغ (0.53) ، بينما كان مجال تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة احتل المرتبة الأخيرة
بوزن نسبي 67.0% وبمتوسط بلغ (3.35) وانحراف معياري بلغ (0.58)، ويعزو الباحثان ذلك الى ان
مرحلة التحضير لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة تعتبر المرحلة المهمة والتي تقود بدورها الى التنفيذ
ومن ثم ابداء الرأي وكتابة تقرير معبر .

جدول (19) الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجالات الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة

ترتيب الفقرة	المعنوية p- value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أولا
3	0.00	10.64	62.6	0.44	3.13	أولا: أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة
1	0.00	11.44	65.2	0.49	3.26	ثانيا: الأنشطة الاقتصادية
2	0.00	11.03	63.4	0.46	3.17	ثالثا: العناصر الاجتماعية
	0.00	12.9	63.6	0.4	3.18	عناصر التنمية المستدامة
2	0.00	10.55	67.6	0.63	3.38	1 إجراءات أنشطة محاسبة الاستدامة
3	0.00	11.05	67.0	0.58	3.35	2 تنفيذ إجراءات محاسبة الاستدامة
1	0.00	13.15	68.6	0.53	3.43	3 مقومات أنشطة التنمية المستدامة
	0.00	12.69	67.8	0.52	3.39	الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة
	0.00	14.09	65.8	0.42	3.29	إجمالي محاور المتغيرات المستقلة

تعظيم قيمة المنشأة

من خلال جدول (20) يتضح أن الوزن النسبي لإجمالي تعظيم قيمة المنشأة بلغ 70.8%
وبمتوسط بلغ (3.54) وانحراف معياري بلغ (0.25) ، بينما كان المحور الفرعي زيادة المبيعات /
الخدمات بلغ الوزن النسبي له 69.2% وبمتوسط بلغ (3.46) وانحراف معياري بلغ (0.38) بينما فقرات
المحور (زيادة المبيعات / الخدمات) كانت الفقرة الأولى (خلق مساحة سوقية جديدة من خلال الابتكارات
الإنتاجية والمساهمات الاجتماعية والبيئية) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 72.8% ، بينما كانت
الفقرة الثانية (تنمية الوعي بأنشطة الاستدامة) البيئية والاجتماعية والاقتصادية) يربطها بمنتج أو خدمة

ذات طابع فريد) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 64.2% ويعزوا الباحثان ذلك الى رغبة الشركات في تقليل التكاليف وانحصار التسوق في البيئة الفلسطينية فقط

بينما فقرات المحور (المحافظة على ولاء العملاء) بلغ وزنه النسبي 72.4% ، وبمتوسط بلغ (3.62) وانحراف معياري بلغ (0.28) بينما كانت الفقرة الأولى (تلبية متطلبات شريحة ما من المجتمع) احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ 74.2% ، بينما كانت الفقرة الثانية (تعظيم قيمة العميل من خلال مشاركته في المساهمات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة) احتلت المرتبة الأخيرة بوزن نسبي 71.8% ويعزوا الباحثان ذلك الى تقسيم المجتمع الى شرائح ويتم الاهتمام بتلبية احتياجات شريحة معينة وهذا يكفي ، بمعنى لا تعمل الشركة على تعظيم قيمة عميل وتترك الاخرين .

جدول (20) الوسط الحسابي والوزن النسبي تعظيم قيمة المنشأة

ترتيب الفقرة	المعنوية p-value	قيمة الاختبار	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	تعظيم قيمة المنشأة
1	0.00	17.69	72.8	0.48	3.64	خلق مساحة سوقية جديدة من خلال الابتكارات الانتاجية والمساهمات الاجتماعية والبيئية .
4	0.00	8.56	64.2	0.62	3.21	تنمية الوعي بأنشطة الاستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) بربطها بمنتج أو خدمة ذات طابع فريد .
3	0.00	9.69	67.6	0.68	3.38	تعزيز المنافسة وتحقيق الاستقرار من خلال الالتزام بمعايير التنمية المستدامة .
2	0.00	12.46	72.6	0.68	3.63	تعظيم ثروة أصحاب المصالح من خلال تحقيق منافع اقتصادية ورفاهية للمجتمع .
	0.00	19.01	69.2	0.38	3.46	المؤشر الاول : كفاءة السوق وتجنب تعارض المصالح في ظل فصل الملكية عن الادارة
4	0.00	16.42	71.8	0.5	3.59	المحافظة على العملاء القدامى وكسب عملاء جدد من خلال التفاعل المجتمعي والبيئي والحضاري .
2	0.00	17.23	72.6	0.49	3.63	تعزيز سمعة المنشأة من خلال تخضير البيئة ودعم البنى التحتية والمشاريع الاقتصادية والاجتماعية
3	0.00	16.81	72.2	0.49	3.61	إرضاء العملاء وكسب ثقتهم من خلال الشفافية والإفصاح عن الخطط التنموية والتطويرية للشركة بما فيها المساهمات المجتمعية
1	0.00	19.93	74.2	0.46	3.71	تلبية متطلبات شريحة ما من المجتمع
5	0.00	15.72	71.0	0.5	3.55	تعظيم قيمة العميل من خلال مشاركته في المساهمات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة.
	0.00	30.05	72.4	0.28	3.62	المؤشر الثاني : المحافظة على ولاء العملاء وادارة السمعة
	0.00	31.38	70.8	0.25	3.54	إجمالي محور تعظيم قيمة المنشأة

اختبار الفرضيات :

اختبار الفرضيات حول العلاقة بين متغيرين من متغيرات الدراسة (الفرضية الرئيسية الأولى):

الفرضية الصفرية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة

الفرضية البديلة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

إذا كانت Sig.(P-value) أكبر من مستوى الدلالة $0.05 \geq \alpha$ فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية وبالتالي لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة، أما إذا كانت Sig.(P-value) أقل من مستوى الدلالة $0.05 \geq \alpha$ فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرين من متغيرات الدراسة.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى:

يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين (المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة والإطار المقترح للمراجعة) وبين تعظيم قيمة المنشأة .

يبين جدول رقم (21) أن معامل الارتباط يساوي 0.485 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00 وهي أقل من مستوي الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة والإطار المقترح للمراجعة وبين تعظيم قيمة المنشأة ، ومما سبق يتضح للباحثة أن نتيجة معامل الارتباط بيرسون قريبة من 50% فهي نتيجة متوسطة والإشارة الخاصة بها موجبة ، إذاً أي تغيير متعلق في المراجعة عن أنشطة الاستدامة والإطار المقترح للمراجعة يتبعه تغير في تعظيم قيمة المنشأة بنفس الاتجاه ، بمعنى أن العلاقة طردية ولأن القيمة الاحتمالية هي قيمة الدلالة الاحصائية التي يتم الاختبار عندها ، فإذا كانت القيمة أقل من 5% تكون هناك علاقة معنوية ، ومما سبق يتضح أن القيمة أقل من 5% إذاً هناك علاقة معنوية .

جدول (21) معامل الارتباط بين أنشطة محاسبة الاستدامة و قيمة تعظيم المنشأة.

الفرضية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين (المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة والإطار المقترح للمراجعة) وبين تعظيم قيمة المنشأة	*0.485	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وينتفرع منها الفروض الفرعية:

يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة.

يبين جدول رقم (22) أن معامل الارتباط يساوي 0.364 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00 وهي أقل من مستوي الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة بين أنشطة محاسبة الاستدامة و قيمة تعظيم المنشأة....ومما سبق نستنتج أن نتيجة معامل الارتباط بيرسون 37% فهي قريبة من المتوسطة والإشارة الخاصة بها موجبة ، إذاً أي تغير في المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة يتبعه تغير في تعظيم قيمة المنشأة بنفس الاتجاه .

جدول (22) معامل الارتباط بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.000	*0.364	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة و تعظيم قيمة المنشأة.

يبين جدول رقم (23) أن معامل الارتباط يساوي 0.497 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.00 وهي أقل من مستوي الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة بين الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة و قيمة تعظيم المنشأة....ومما سبق نستنتج أن نتيجة معامل الارتباط بيرسون متوسطة وهي قريبة من 50% والإشارة الخاصة بها موجبة ، إذاً أي تغير في الإطار المقترح للمراجعة عن أنشطة الاستدامة يتبعه تغير في تعظيم قيمة المنشأة بنفس الاتجاه

جدول (23) معامل الارتباط بين الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة و تعظيم قيمة المنشأة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
0.000	*0.497	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين الإطار المقترح من تحضير وتنفيذ وتقرير عملية المراجعة و تعظيم قيمة المنشأة.

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha \leq 0.05$.

الفرض الرئيس الثاني:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المراجعة عن أبعاد أنشطة محاسبة الاستدامة و تعظيم قيمة المنشأة.

للقوف على مستوى تأثير أبعاد أنشطة محاسبة الاستدامة (أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة، الأنشطة الاقتصادية، العناصر الاجتماعية) مُجمعة على تعظيم قيمة المنشأة، تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد باستخدام طريقة Stepwise ويمكن استنتاج ما يلي:

يبين نموذج الانحدار النهائي باستخدام طريقة Stepwise أن قيمة تعظيم المنشأة وهو يمثل المتغير التابع ، يتأثر بصورة جوهرية وذات دلالة إحصائية بكل من المتغيرات (الأنشطة الاقتصادية). تم استبعاد المتغيرات (أنشطة الاستدامة الخاصة بالبيئة ، العناصر الاجتماعية) لعدم وجود تأثير ذات دلالة إحصائية حسب طريقة Stepwise مع قيمة تعظيم المنشأة.

أظهرت نتائج التحليل أن معامل الارتباط بلغ 0.374، بينما بلغ معامل التحديد المعدل 0.140 ، و هذا يعني أن 14% من التغير في قيمة تعظيم المنشأة يعود إلى تأثير المتغيرات المستقلة التالية (الأنشطة الاقتصادية) والباقي 86% يعود لعوامل أخرى تؤثر على المتغير التابع في قيمة تعظيم المنشأة.

جدول (24): نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير أبعاد أنشطة محاسبة الاستدامة مجتمعة على قيمة تعظيم

المنشأة

المتغير التابع	(R)	(R ²)	F	DF درجات الحرية	Sig.	معامل الانحدار β	T	Sig.
الارتباط	معامل	التحديد	المحسوبة		مستوى		المحسوبة	مستوى
					الدلالة		الدلالة	الدلالة
قيمة تعظيم المنشأة	0.374*	0.140	8.76	الاتحدار 1	0.000	المقدار الثابت	12.180	.000
				البواقي 119		الأنشطة الاقتصادية	2.961	.005

معادلة التأثير:

$$\text{قيمة تعظيم المنشأة} = 2.722 + 0.201 (\text{الأنشطة الاقتصادية})$$

عند زيادة (الأنشطة الاقتصادية) بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى زيادة المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بمقدار (20%).

وهذا ما يدعو المعنيين الى الاهتمام بالمحور (الأنشطة الاقتصادية). ويرى الباحثان أن نتيجة التحليل منطقية وأن التوجه للاهتمام بالأنشطة الاقتصادية هو الأهم للمنشأة في الفترة الحالية ، وذلك بسبب الظروف التي تحيط بها في ظل الحصار والإغلاق والأزمة المالية والوضع الاقتصادي المتدني للقطاع الغزي .

الفرض الرئيس الثالث:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أبعاد الإطار المقترح و تعظيم قيمة المنشأة.

للقوف على مستوى تأثير أبعاد الإطار المقترح (تحضير لعملية المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة، تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة) مُجمعة على تعظيم قيمة المنشأة ، استخدم الباحثان اختبار الانحدار المتعدد باستخدام طريقة Stepwise ويمكن استنتاج ما يلي:
يبين نموذج الانحدار النهائي باستخدام طريقة Stepwise أن تعظيم قيمة المنشأة وهو يمثل المتغير التابع يتأثر بصورة جوهرية وذات دلالة إحصائية بالمتغير المستقل التالي (تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة).

تم استبعاد المتغيرات (تنفيذ عملية المراجعة، التحضير لعملية المراجعة) لعدم وجود تأثير ذات دلالة إحصائية حسب طريقة Stepwise مع تعظيم قيمة المنشأة.

أظهرت نتائج التحليل أن معامل الارتباط بلغ 0.565، بينما بلغ معامل التحديد المعدل 0.320 و هذا يعني أن 32% من التغير في تعظيم قيمة المنشأة يعود إلى تأثير المتغير المستقل التالي (تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة) والباقي 68% يعود لعوامل أخرى تؤثر على المتغير التابع في تعظيم قيمة المنشأة.

جدول (25) نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير أبعاد الإطار المقترح مجتمعة على قيمة تعظيم المنشأة

المتغير التابع	(R) الارتباط	(R ²) معامل التحديد	F المحسوبة	DF درجات الحرية	Sig. مستوى الدلالة	B معامل الانحدار	T المحسوبة	Sig. مستوى الدلالة
قيمة تعظيم المنشأة	*0.565	0.320	25.35	الانحدار	0.000	المقدار الثابت	15.665	0.000
				البواقي		119	تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة	5.036

معادلة التأثير :

$$\text{قيمة تعظيم المنشأة} = 2.566 + 0.240 (\text{تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة})$$

عند زيادة (تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بمقدار (0.240).

وهذا ما يدعو المعنيين إلى الاهتمام بالمحاور (تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة).

IV. الخاتمة

_ أظهرت نتائج الدراسة التحليلية ما يلي :

- ❖ يوجد علاقة طردية ما بين " المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة والإطار المقترح " وبين " تعظيم قيمة المنشأة " وبنفس الاتجاه ، ومن خلالها يتضح أن أي تغيير في المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة يتبعه تغيير في تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الاتجاه ، وأن أي تغيير في الإطار المقترح للمراجعة عن أنشطة الاستدامة يتبعه تغيير في تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الاتجاه .
- ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين " المراجعة عن أبعاد أنشطة محاسبة الاستدامة مجتمعة " (الأنشطة البيئية والاقتصادية والاجتماعية) وبين " تعظيم قيمة المنشأة " ، واتضح ذلك من خلال نموذج الانحدار النهائي باستخدام طريقة stepwise ، وتبين من التحليل أنه عند زيادة الأنشطة الاقتصادية بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة المتغير التابع " تعظيم قيمة المنشأة " بمقدار 20% ، ومن وجهة نظر الباحثان أنها نتيجة منطقية حيث التوجه للاهتمام بالأنشطة الاقتصادية هو الأهم للمنشأة في الفترة الحالية ، وذلك بسبب الظروف التي تحيط بها في ظل الحصار والاعلاق والأزمة المالية والوضع الاقتصادي المتدني للقطاع الغزي .
- ❖ وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين " أبعاد الإطار المقترح " مجتمعة (تحضير عملية المراجعة ، تنفيذ عملية المراجعة ، تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة) على " تعظيم قيمة المنشأة " ، وباستخدام نموذج الانحدار النهائي واستخدام طريقة stepwise ، تبين أن " تعظيم قيمة المنشأة " وهو المتغير التابع يتأثر بصورة جوهرية و بنسبة 32% من خلال المتغير المستقل " تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة "
- ❖ تبين أن مستوى آراء الباحثين بشأن الإطار المقترح لعملية المراجعة مرتفعة ، الأمر الذي يدل على إدراكهم بالمقاييس والمؤشرات الخاصة بعملية التحضير والتنفيذ والتقرير عن أنشطة محاسبة الاستدامة .
- ❖ أيضا لوحظ أن مستوى آراء الباحثين حول تعظيم قيمة المنشأة مرتفعة إلى حد ما، وهذا يدل على مدى إدراك الباحثين لأهمية مؤشرات قياس تعظيم قيمة المنشأة باعتبارها عنصراً أو مطلباً أساسياً لتحديد وقياس وعرض المعلومات بما يتلاءم مع المتطلبات الحديثة وعوامل المنافسة ، وحرصاً على تقديم معلومات ملائمة وكاملة للمستخدمين وأصحاب المصالح .
- ❖ إن القيام ببعض أنشطة محاسبة الاستدامة دون الآخر لا يعتبر تقصير من منشآت الأعمال بعدم الوفاء بمسؤولياتها تجاه المجتمع وإنما يرجع لأسباب اجتماعية وسياسية واقتصادية .

الإقتراحات:

- ❖ ضرورة إصدار التشريعات الخاصة لاعتماد المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة مجتمعة (أنشطة بيئية واقتصادية واجتماعية) .
- ❖ اعتماد الإطار المقترح من قبل الجهات العليا والتوصية بتطبيقها على مستوى منشآت الأعمال الفلسطينية .
- ❖ ضرورة اعتماد المراجعة عن أنشطة محاسبة الاستدامة كجزء رئيسي من منهج المراجعة المعتمد من قبل كليات الإدارة والاقتصاد في الجامعات الفلسطينية .

المراجع :

- 1- باسم رشيد علي ، " إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة " دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، جامعة المنصورة - مصر ، 2017 .
- 2- حميدة المحجوب وحنان أبو شعالة، "أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب"، دراسة حالة ، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال ، المجلد 5، مارس 2017 .
- 3- ميلاد رجب اشميلة ، " إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية " دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبيا ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد والتجارة ، الجامعة الأسمرية الإسلامية - ليبيا ، 2014 .
- 4- الرفاعي والخطيب ، " مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي كجزء من عملية التدقيق الشاملة " ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، العدد 27 - 2 حزيران 2012 .
- 5- غنيم عثمان محمد، وماجدة أبو زنت ، "التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها " ، الطبعة الأولى ، دار صفا للنشر والتوزيع ، عمان، 2010 .
- 6- روجر ادامز، الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وعن الاستدامة، 2002م
- 7- حسين ، علي كاظم ، "دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد" بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد الثامن ، العدد الثالث والعشرون ، 2013 .
- 8- رواني ، ابو حفص ، " المراجعة البيئية للمؤسسات كافة لتحقيق التنمية المستدامة " ، مجلة رؤى الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة غرداية ، العدد السادس ، 2014 .
- 9- حاج علي، الفاتح الطيب عبد الله ، "دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2015 .
- 10- أبو المجد، رشا محمد السيد، "أثر تطبيق آليات الحوكمة البيئية على تفعيل أداء المراجعة البيئية وانعكاساتها على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها ، 2015 .
- 11- ابو زر ، هفاف اسحق ، " النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات " المؤتمر المهني الدولي الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات ، رام الله ، فلسطين ، 2012 .

- 12- غلاب ، فاتح ، " تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتحسين مبادئ ومعايير التنمية المستدامة " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة والتسيير ، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر ، 2011 .
- 13- يس ، شيماء ، سعيد محمد ، " تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة على جودة التقارير المالية وانعكاسه على قرارات المستثمرين " ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 2012 .
- 14- العليمات ، ضيف الله احمد عايش ، " مدى التزام الشركات الصناعية الكيماوية الأردنية بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية " دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، جامعة حلوات ، 2014 .
- 15- الجندي ، ثامر يوسف عبد العزيز علي، " تطوير أساليب مراجعة الأداء الاجتماعي للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية بمصر ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلوان ، 2014 .
- 16- النجار ، جميل حسن ، " المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال وأثرها على الأداء المالي " دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية ، جامعة القدس المفتوحة ، فرع الشمال ، 2016 .
- 17- محمد حسون عبد الله ،دواي صالح مهدي ،خضير عبد الرحمن إسرائ،" التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والابعاد " ، جامعة ديالي ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة ديالي ، العدد السابع والستون ، البحث مسئل من أطروحة دكتوراه ، 2015 .

الكتب :

- 1- الغول ،رشا " المراجعة البيئية (التأصيل النظري والممارسات البيئية) مكتبة الوفاء القانونية / الاسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2014 .

المواقع الإلكترونية :

- 1- منتدى المراجعين الداخليين العرب < أقسام المراجعة الداخلية > المراجعة الداخلية للتنمية المستدامة <http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t=1106>
- 2- <http://www.shbabmisr.com/t~70793> محمد مسعد اليماني، 9 يونيو 2014 .

المراجع باللغة الإنجليزية :

- 1-Cook.William,se verine van Bomme ,and Eslher Turnhout,(2016)"Inside environmental auditing : Effectiveness, objectivity,and transparency " current opinion in Environmental sustainability, pp.33-39.
- 2-Krishna Manda,Henk Bosch et al,(2016)"value creation with life cycle assessment: an approach to contextualize the application of life cycle assessment in chemical .
- 3- 1. Afza. Talat and Nazir. Mian sajid,(2014) "Audit Qulity and Firm value: Acase of Pakistan", Research Journal of Applied Sciencess, Engineering andTechnology", pp: 1-52.