

المحاسبة عن التنمية المستدامة كمدخل لتطوير نموذج المحاسبة المالية في ظل مفهوم حوكمة الشركات (دراسة اختبارية)

الدكتور علاء احمد رزق

المكلف برئاسة قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة أسوان

خلاصة البحث

تبنت معظم الدول التنمية المستدامة كهدف وطنى بعد الإهتمام بهذا المفهوم من قبل الهيئات الدولية وعلى رأسها الأمم المتحدة التى عقدت مؤتمرها ١٩٩٢ (مؤتمر الارض) حول هذا المفهوم وما يمكن أن تسهم به القطاعات الإقتصادية أو الأعمال فى تحقيق ذلك المفهوم خاصة وان مشكلة قياس الإستدامة تتعلق بصعوبة تحديد مجموعة من المؤشرات العملية التى تساعد الشركات فى تحسين أدائها والتحديد الرسمى للإستدامة أو عدم الإستدامة لمشروع ما .

لذا قمت الدراسة على تحليل مجموعة من المؤشرات الدالة على الإستدامة المحاسبية والمالية للشركات مع الإتجاه نحو تطوير هذه المؤشرات لتأخذ فى الحسبان مجموعة من المؤشرات غير المالية الأمر الذى يترتب عليه أن يعبر نموذج المحاسبة المالية عن الواقع الإقتصادى للمنشأة ويتلافى أهم المشاكل التى تجعله يفشل فى التعبير عن الواقع الإقتصادى للمنشأة ومنها مشكلة التعددية وعدم الإكتمال والمصدقية والعقلانية أيضاً السعى نحو إيجاد آلية توفير معلومات عن المحاسبة عن التنمية المستدامة لما له من آثار هامة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية فى ظل إنتشار إستخدام مفهوم حوكمة الشركات فى مختلف المجالات العملية والعلمية والأكاديمية كمحاولة للسيطرة على المخالفات وضمان حقوق الأطراف المختلفة خاصة بعد التوجه نحو العولمة وما تفرضه من مخاطر، الأمر الذى إنعكس على إهتزاز الثقة فىمن يعدون التقارير المالية وظهور حالة من عدم اليقين على المستوى العالمى .

لذا فإن البحث يهدف إلى تحليل مؤشرات الإستدامة وتطويرها لتأخذ فى الحسبان مجموعة من المؤشرات غير المالية بما يخدم الإستدامة المحاسبية والمالية للشركات ويؤدى إلى تعبير نموذج المحاسبة المالية عن الواقع الإقتصادى للمنشأة

ويوصى البحث بضرورة العمل على زيادة الوعي بالإستدامة المحاسبية والمالية وخاصة للجهات التشريعية والمهنية لسن تشريعات خاصة بالتنمية المستدامة والإلتزام بإطار للتقرير المحاسبى عنها يضمن قياس أبعاد التنمية المستدامة الثلاث وتحليل العلاقة التداخلية بينهما.

مقدمة

إنتشر إستخدام مفهوم حوكمة الشركات في مختلف المجالات العلمية والعملية والأكاديمية كمحاولة للسيطرة علي أنواع المخالفات المختلفة وعدم الإلتزام بالقوانين ، وكضمان لحقوق الأطراف المختلفة التي عادة لا يمكنها ممارسة أي نوع من أنواع الرقابة أو السيطرة علي مصالحها خاصة مع ما أدت إليه من زيادة التعرض للمخاطر وما أدت إليه تلك المخالفات من إهتزاز الثقة في من يعدون التقارير المالية و ظهور حالة من عدم اليقين المالي علي المستوي العالمي .

وأصبح الإختيار بين القرارات الإستثمارية أمراً صعباً للغاية خاصة أن هناك جدل في الأوساط المحاسبية عن المدى الذي يمكن أن تؤثر به العوامل البيئية في عملية إتخاذ القرارات الخاصة بالشركات .

لذا فإن هذه الدراسة تهدف إلي تحليل مؤشرات الإستدامة و تطويرها بما يخدم الإستدامة المحاسبية والمالية للشركات.وقامت الدراسة علي تحليل مجموعة من المؤشرات الدالة علي الاستدامة المحاسبية والمالية للشركات مع الإتجاه نحو تطوير هذه المؤشرات، لتأخذ في الحسبان مجموعة من المؤشرات غير المالية الأمر الذي يترتب عليه أن يعبر نموذج المحاسبة المالية عن الواقع الإقتصادي للمنشأة و ويتلافى أهم المشاكل التي تجعله يفشل فى التعبير عن الواقع الإقتصادي للمنشأة و منها مشكلة التعددية ، الاكتمال ، الملائمة ، المقابلة ،العقلانية والتحليلية و مشكلة المصدقية ، و توفير معلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة أمر هام و حيوي لما له من آثارعلى خصائص المعلومات النوعية لجودة المعلومات المحاسبية .

ولذا أصبحت بحوث التنمية المستدامة ومكافحة الفساد المالي وحوكمة الشركات والمسؤولية الإجتماعية تنصدر مكانة بارزة في الفكر المحاسبي .
ولما كانت المعلومات المحاسبية عنصر أساسي في إتخاذ القرارات الإقتصادية فإن سلامة تلك القرارات تتوقف علي مدي صحة و ملائمة المعلومات المحاسبية ,
و نجاح هذه القرارات يعتمد علي سلامة و ملائمة المعلومات ، و أن تعكس هذه المعلومات الواردة في التقارير المالية القدرة علي قياس التنمية المستدامة في ظل حالة عدم التأكد التي قد تنتج عن :
- عنصر التقدير الشخصي في مختلف جوانب العمل المحاسبي من اعتراف وقياس وإفصاح .

- ديناميكية البيئة المحيطة للعمل المحاسبي التي تتصف بالتغير والتطوير وهما من السمات الرئيسية لهذه البيئة فضلا عن سرعة تغيير المعايير والإرشادات التي تحكم العمل المحاسبي لملاحقة التغيرات والتطورات الإقتصادية والإدارية والإجتماعية , و بين بيئة الأعمال المحيطة بالعمل المحاسبي وما يرتبط بها من تغيرات .
والواقع يشير إلى أن أحد الجوانب الهامة للقصور في التقارير المالية هو تجاهل مجموعة المؤشرات غير المالية الأمر الذي يجعل نموذج المحاسبة المالية الحالي يؤثر عليه العديد من المشاكل تجعله يفشل في التعبير عن الواقع الاقتصادي للمنشأة وهذا ما أكدته ناش في النموذج الذي وضعه عام ١٩٩٨ . وحيث أن ضعف الأداء المحاسبي ومسئوليته عن حدوث الأزمات المالية أدي إلى ضرورة العمل بالمبادئ المحاسبية principles based بدلاً من القواعد المحاسبية rules based وهو الأمر الذي سيؤدي إلي زيادة الشفافية وتعزيز و وسائل المساءلة و الرقابة على أداء الشركات وجعل الأداء المالي جزء من الإصلاح الشامل لتحسين الأداء و القضاء على الممارسات التي تضر بمصلحة المساهمين و ولن يتأتى هذا إلا من خلال :

- توافر نظام مالي واضح و سليم و عادل يشبع إحتياجات المستخدمين و يعكس بأمانة الواقع الفعلي الخاص بالمنشأة .

- الإلتزام بثلاث موجهات أساسية عند إعداد المعايير وهي (التحسين - التبسيط - التقريب). كوسيلة لسد الفجوة الناتجة عن انفصال التقارير المالية عن إحتياجات المستخدمين وعدم توفير معلومات مستقبلية .

ويعد مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة حديث نسبياً و يشير المصطلح إلي كيفية تعامل الشركات مع حقائق مالية وغيرمالية هامة مثل الموضوعات المتعلقة بالحوكمة و البيئة و الاقتصاد والفرص التي يمكن أن تؤثر علي الأداء المستقبلي للمنشأة وعلی دخلها وقيمتها .

مشكلة البحث: أثبتت الدراسات ان هناك إهتمام كبير في العديد الدول المتقدمة بالمحاسبة على التنمية المستدامة من أجل إدراج كافة الأبعاد المتكاملة للأعمال من اجل تحقيق الإستدامة أي لا بد من إدخال نتائج وأثر العوامل الإدارية و الاقتصادية و بيئة الأعمال بالإضافة للعوامل المالية والمحاسبية كأركان أساسية للإستدامة .

إلا ان هذا الدور لم يحظي بالإهتمام الكافي في الدول النامية و التي من بينها مصر وباقي الدول العربية وهو الأمر الذي يتطلب ضرورة توافر نظام مالي واضح و سليم وعادل يشبع إحتياجات المستخدمين ويعكس بأمانة زيادة قدرة المعلومات المحاسبية على إبراز كفاءة الإدارة و قدرتها علي تحقيق الأهداف ، الأمر الذي يرتبط بضرورة تطوير نموذج المحاسبة المالية الحالي علي أن يرتبط التطوير بعناصر النموذج والمتمثلة في الاعتراف و القياس والإفصاح وهو ما سعت إليه الشركات خاصة الكندية بعد قمة الأرض ١٩٩٢ في البرازيل تحت رعاية الأمم المتحدة للإهتمام بمفهوم التنمية المستدامة والإفصاح عن التقرير السنوي عن التنمية المستدامة لإقتناعها بأن ذلك سوف يزيد من قيمة أسهمها و خلق ما يعرف بقيمة

المساهم shareholder ، مع التعرف علي المتغيرات الخارجية المؤثرة في هذه العملية و كيف يمكن إدخالها في معادلة التنمية المستدامة.

و بالتالي يمكن تلخيص مشكلة البحث فيما يلي :

١- قصور نموذج المحاسبة المالية الحالي عن إمداد المستخدمين بمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة و تفعيل دور حوكمة الشركات .

٢- عدم قياس التنمية المستدامة والتقرير عنها و تحديد المداخل التي يتم تطبيقها و المدخل الملائم لتطبيقها وتحديد أهمية القياس في التقرير عن التنمية المستدامة يؤثر علي جودة التقارير المالية من خلال قصور المعلومات التي توفرها والتي تتسم بعدم الدقة وهذا يؤيد وجهة نظر الباحث في ضرورة الإهتمام بالتنمية المستدامة و تضمينها بالتقارير المالية كأحد جوانب التطوير لنموذج المحاسبة المالية الحالي خاصة في ظل عدم وجود معيار أو إرشاد تتناول هذا الموضوع وبالرغم من أهميته وتأثيره علي العمل المحاسبي في جميع مراحلها .

٣- توفير معلومات تعكس واقع التنمية المستدامة في التقارير المالية للمنشأة يساهم في تفعيل أسلوب حوكمة الشركات كأسلوب يهتم بالشفافية والإفصاح المحاسبي ولن يتأتى ذلك إلا من خلال تطوير نموذج المحاسبة المالية الحالي لتعبر مخرجاته عن الواقع الاقتصادي الفعلي للمنشأة ، الأمر الذي يساهم في تعزيز دورالمساءلة و الرقابة و يجعل الأداء المالي جزء من الإصلاح الشامل بالإضافة لتحسين الأداء .

٤- أن القياس والإفصاح المحاسبي للتنمية المستدامة وإدراجه في التقارير المالية يعكس الواقع الاقتصادي بمنشأة الأعمال ويعكس الشفافية المطلوبة لتطبيق مبادئ و قواعد حوكمة الشركات والتقييم الحقيقي لأداء المنشآت ومساءلة الإدارة تجاه أموال المستثمرين .

أهداف البحث : من واقع مشكلة البحث يمكن صياغة مجموعة الأهداف التالية

لهذا البحث:

- ١- إدخال مفهوم التنمية المستدامة ضمن مكونات التقارير .
- ٢- القياس و الإفصاح المحاسبي علي التنمية المستدامة .
- ٣- أن يركز مفهوم حوكمة الشركات على الجوهر الإقتصادي والشفافية المطلوبة في المعلومات المالية كأحد مقومات وأركان تطبيق مفهوم حوكمة الشركات .
- ٤- تحديد وصياغة مؤشرات الاستدامة والتي تؤثر علي القياس المحاسبي مع محاولة إخضاعها للقياس الكمي وإختبار أثر ذلك على نوعية المعلومات بالتقارير المالية

فروض البحث :

١. **الفرض الأول:** المحاسبة عن التنمية المستدامة كأحد متطلبات تطوير نموذج المحاسبة المالية الحالي تساهم في التعبير عن الجوهر الإقتصادي للأحداث المالية ومن ثم تفعيل مفهوم الشفافية و ترشيد قرارات المستثمرين الحاليين و المرتقبين .
٢. **الفرض الثاني:** النموذج المقترح المبني علي قياس التنمية المستدامة يساهم في تفعيل الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية .
٣. **الفرض الثالث:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية لعناصر محاسبة الاستدامة و فئات الدراسة حول آرائهم تجاه درجة أهمية النموذج المحاسبي المقترح لمعالجة القصور في نموذج المحاسبي المالي .

أهمية البحث : تتبّع أهمية البحث من وجهة نظر الباحث من أن أداء الشركات الصناعية تهلك الكثير من الموارد من خلال ما تقوم به من أعمال ، و لمحدودية الموارد و ندرتها . مما يضر بمصلحة الأجيال الحالية و المستقبلية علي حد سواء ، فقد أصبح إلزاماً علي هذه الشركات الإهتمام بمسئوليتها الإقتصادية والبيئية

و الإجتماعية بعد عن أصبحت التنمية المستدامة عاملاً مهماً في العالم خاصة لدى الشركات التي يطلب منها الإلتزام بمسئوليتها تجاه المجتمع .

كما تظهر أهمية أخرى للبحث في محاولة تطوير نماذج الإفصاح الحالية التي غالباً ما تتضمن توفير معلومات عن المعاملات الداخلية للوحدة دون أن تعكس هذه المعاملات إقتصاديات المنشأة ، كما أنها لا توفر معلومات عن مدى تأثير البيئة المحيطة علي الوضع الإقتصادي للمنشأة و هو ما سوف يقلل من الأزمات المالية العالمية و تقليل لمخاطرها حال وقوعها ، وهو ما يعتقد الباحث أنه يمثل أهمية أساسية للبحث خاصة في حال إصدار تقارير إستدامة مالية و محاسبة و إقتصادية دورية تعنى بتحليل و تشخيص الواقع المالي للشركات والمؤسسات وأثر ذلك علي ترشيد قرارات المستثمرين .

حدود البحث: يقتصر البحث علي دراسة التنمية المستدامة وإنعكاساتها علي نموذج المحاسبة المالية والقياس والإفصاح عن البعد البيئي والإجتماعي و الإقتصادي للتنمية المستدامة ووضع إطار مقترح للتقرير المحاسبي لعمليات التنمية المستدامة بالتطبيق علي عينة تمثل الشركات الأعلى تداولاً في الشركات المساهمة في مصر .

منهج البحث: حتى يستطيع الباحث تحليل و دراسة المشكلة و تحقيقاً لأهداف البحث فإن الباحث إعتد علي المنهج الإستنباطي و المنهج الإستقرائي عند تناول الدراسات السابقة و العوامل المالية و الإقتصادية ذات الأثر المباشر علي الإستدامة المحاسبية للشركات والممارسات التي تتبعها لدعم وتفعيل دور حوكمة الشركات و الحد من الآثار السلبية للأزمات المالية والحد من أخطارها. كما إعتد الباحث علي المنهج التحليلي عند القيام بالدراسة الإختبارية بغرض إختبار مدي سلامة المقترحات التي ذكرها الباحث فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن التنمية المستدامة ودور نموذج

المحاسبة المالية للتغير من الواقع الإقتصادي الفعلي للمنشأة ، و ذلك من خلال قائمة لإستبيان آراء عينة من أساتذة الجامعات المصرية و مجموعة من الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية و مجموعة من المحاسبين بمكاتب المحاسبة و المراجعة المصرية لدراسة أثر المحاسبة علي التنمية المستدامة علي تطوير نموذج المحاسبة المالية و ذلك بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل و تقييم نتائج النموذج الكمي .

خطة البحث: ووفقا لمشكلة البحث وإنطلاقاً من أهميته وأهدافه وفروضه التي يسعى الباحث إلى دراستها وتحقيقها يمكن تقسيم البحث الى:

المبحث الأول: المحاسبة عن التنمية المستدامة و أهم الدراسات السابقة في مجال البحث عن التنمية المستدامة

المبحث الثاني: التنمية المستدامة ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة .

المبحث الثالث: النموذج المقترح للمحاسبة على التنمية المستدامة وأثره على جودة التقارير المالية.

المبحث الرابع: الدراسة الاختبارية

المبحث الأول

المحاسبة عن التنمية المستدامة و أهم الدراسات السابقة في مجال البحث

إن معظم الشركات التي تتكفل بإتباع التنمية المستدامة في عملياتها تركز في برامجها الإقتصادية و البيئية والإجتماعية على كيفية تحقيق هدف تعظيم قيمة الشركات .

وعلى الرغم من صعوبة مصطلح التنمية المستدامة نتيجة عدم وجود قبول عام حول هذه الأداة الجديدة التي تمثل أحد أهم القضايا الإدارية بالنسبة للشركات التي تريد أن يكون لها مستقبل في القرن الواحد والعشرين، حيث الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملاً رئيسياً من الأعمال الناجحة في هذه الشركات .

ويمكن التوصل الى التنمية المستدامة من خلال ثلاثة أبعاد إقتصادية و بيئية واجتماعية حيث يمثل أساس هذا المفهوم مجموعة من الأهداف التي تساعد عملية التنمية المستدامة و يمكن تقسيمها إلى الفئات التالية :

١- رأس المال المادي Physical capita ويمثله الأصول الإقتصادية مثل الأبنية و الآلات و البنية التحتية لأي إقتصاد .

٢- رأس المال الإجتماعي Social Capital ويمثله مهارات الأفراد و ثروتهم

٣- رأس المال الطبيعي ويمثله الموارد الطبيعية التجارية وغيرالتجارية والخدمات البيئية .

وعلى الرغم من صعوبة تحديد مصطلح المحاسبة عن التنمية المستدامة , نتيجة عدم وجود قبول عام حول هذه الاداة الجديدة إلا انه عندما يؤسس هذا المصطلح ASD بصورة منطقية سوف يتم تعريفه بصورة صحيحة . ويشار هنا إلى التعرف الخاص بشركة AT&T الخاص بالمحاسبة عن التنمية المستدامة :

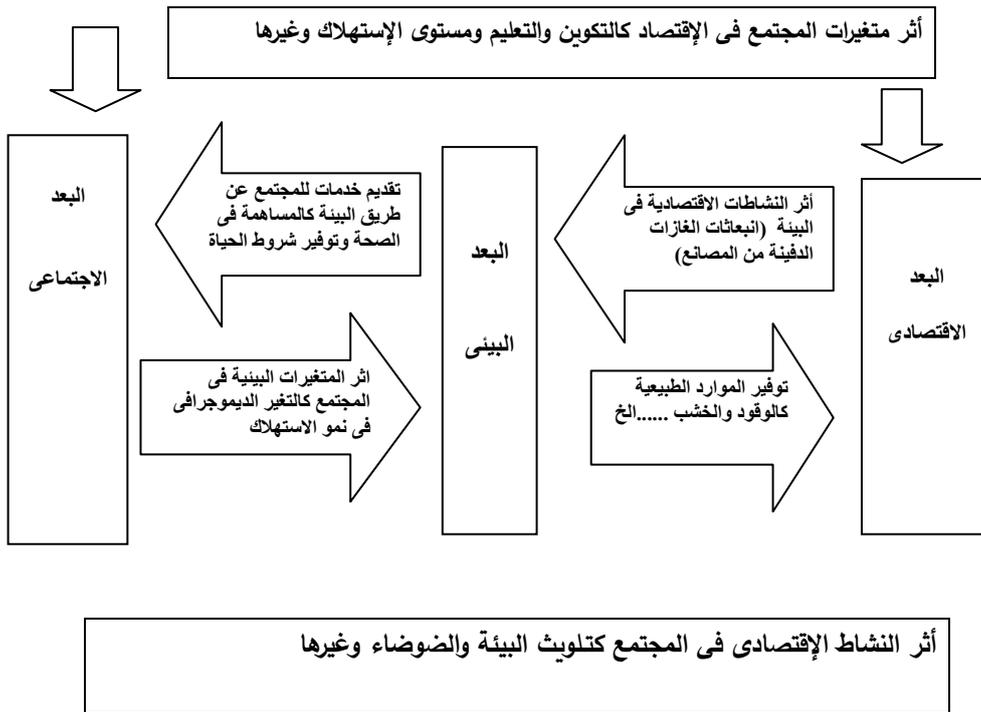
"Tracking environmental materials and activities and using this information for environmental management decisions. The purpose is to recognize and seek to mitigate the negative environmental effects of activities and systems. Sometimes (ASD) refers to a firm's private costs while others include the full ranage of private andsocial costs imposed throughout the life cycle of a product (Environmental Protection Agency 1995) ويحدد الإلتزام الإستراتيجي للمؤسسة تجاه التنمية المستدامة وهو جزء من توجه المؤسسة نحو إدارة المخاطر .

ويتألف إطار الإستدامة من : سياسات المؤسسة (تعكس أدوارها ومسئوليتها المتعلقة بالإستدامة) ، معايير أدائها المتعلقة بالإستدامة سواء بيئية / اجتماعية (موجهة للجهات المتعاملة مع المؤسسة لتقديم إرشاد حول كيفية تحديد المخاطر وإدارتها) ، وسياستها لإتاحة الحصول على المعلومات (تعكس الحوكمة والشفافية). بهدف المساعدة فى تجنب المخاطر والتخفيف منها وإدارتها بإعتبارها وسيلة لأداء الأعمال على نحو مستدام بما فى ذلك مشاركة اصحاب المصلحة وإلتزامات الجهة المتعاملة بالإفصاح فيما يتعلق بالأنشطة التى تم على مستوى المشاريع وفى حالات الاستثمار المباشر .

وتشكل معاييرالأداء الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية بالبنك الدولى ٢٠١٠ المعايير التى يجب على الجهات المتعاملة مع المؤسسة الوفاء بها على مدى عمر استثمار المؤسسة .

- ١) : تقييم المخاطر والأثار البيئية والاجتماعية وإدارتها .
- ٢) : العمال وأوضاع العمل .
- ٣) : كفاءة الموارد ومنع التلوث .
- ٤) : صحة المجتمعات المحلية وسلامتها وأمنها .
- ٥) : الأستحواذ على الأراضى وإعادة التوظيفين القسرى .
- ٦) : حفظ التنوع الحيوى والادارة المستدامة للموارد الطبيعية الحية
- ٧) : الشعوب الأصلية .
- ٨) : التراث الثقافى .

شكل (١) تحليل العلاقة التداخلية بين أبعاد التنمية المستدامة



أهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

أ- دراسة عام ١٩٩٨ Humphrey H.nash,sr

جاءت هذه الدراسة بعنوان نظرة عامة لنموذج المحاسبة عن المستقبل (AFTF) Accounting for the future يرى Nash أنه يمكن تعريف نظام المحاسبة عن المستقبل بأنه " نظام محاسبة عن عدم التأكد من خلال تقدير التدفقات المستقبلية المتوقعة والعمل على التواءم بين منظور إدارة و منظور حملة الأسهم للعوائد المتوقعة مع عدم إهمال الواقع وذلك بالاعتماد على خصم التدفقات بمعدل يعكس تكلفة رأس المال " وهو في ذلك يرى ضرورة المحاسبة عن عدم التأكد بالإعتماد على توقع تدفقات مستقبلية متوقعة على ألا تتعدى فترة التقدير ٥ سنوات , ولعل ذلك من المداخل المتعارف عليها محاسبيا عند تقدير القيمة العادلة كما ورد في المفهوم السابع من مفاهيم FASB حيث حدد مداخل قياس القيمة العادلة :

- القيمة السوقية

- القيمة السوقية لأدوات مشابهة

- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة

ويهدف نموذج ناش أساسا إلى التوسع في إستخدام الإسلوب القائم على تقدير التدفقات وخصمها وفقاً لما أورده ناش تم تحديد المشاكل المرتبطة بالنموذج المحاسبي الحالي فيما يلي:

١- **مشكلة التعددية The Problem of Multiplicity:**

حيث تتعدد نماذج القياس مما يؤدي لنتائج متعددة , وفي نفس الوقت فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP بها مبادئ لا تتسم بالوضوح والإتساق ولعل أبسط مثال على ذلك التناقض بين الإفصاح الكامل والأهمية النسبية .

٢- مشكلة الإكمال **The problem of Completeness**: لن تكتمل التقارير المالية إلا إذا تضمنت المحاسبة عن المستقبل ومن المشكلات الهامة , أن المحاسبة التقليدية تقيس فقط حجم الأموال التي تمثل نسبة صغيرة من قيمة الشركة خاصة في مؤسسات الخدمات , كما أن هناك العديد من محركات القيمة ظل الاقتصاد الجديد غير مقاسه في النموذج المحاسبي الحالي مثل البحث و التطوير و القدرات الإدارية الفعالة و المهارات الإبداعية واتفاقيات المستهلكين و القدرات التسويقية العالية ورضا المستهلك و السمعة الحسنة , وهذا التجاهل أدى لتأكيد قصور النموذج المحاسبي الحالي خاصة مع زيادة أهمية هذه المحركات .

٣- مشكلة الملائمة **The problem of Relevance**: لا توضح التقارير المالية بشكلها الحالي القيمة الاقتصادية للوحدة , كما أن الاعتماد على أساس الاستحقاق لا يحدد حقوق المبتكية تحديدا سليما حيث تدرج الإيرادات و المصروفات غير المحصلة (المنفقة) لأنها تخص الفترة دون الأخذ في الاعتبار , كما أن مفهوم التكلفة غير صحيح ويشوبه العديد من الأخطاء و عند شراء أي أصل فإنه يدرج بتكلفته ولكن عند اتخاذ قرار استثماري يتم التخلي عن التكلفة لأنها مفهوم غير مناسب للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية .

٤- مشكلة المقابلة **The problem of Matching**: التقارير المالية تحدد نتيجة النشاط عن طريق المقابلة بين المصروفات والإيرادات و تتحقق المقابلة بنقل وتحويل بعض الإيرادات أو التكاليف أو كليهما من وقت لآخر وفقا لعمل فنى بحت , و التحول يتم دون الأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود الأمر الذى يجعل نظام المحاسبة التقليدية غير سليم .

٥- مشكلة العقلانية **The problem of rationality**: هناك بعض المشاكل السابقة التى تؤدى للتشكيك فى منطقية المحاسبة التقليدية فما المنطق فى:

- أ- تجاهل المخاطر المحيطة بالمنشأة .
- ب- التحيز نحو التحفظ لحماية الدائنين وتجاهل حقوق الأسهم في حين أن حماية حقوق حاملي الأسهم تؤدي تلقائيا لحماية حقوق الدائنين .
- و بناء على ما سبق أوضح (ناش) ان المحاسبة التقليدية تتسم بالكذب فيما يتعلق بالموضوعية وعندما تكون الموضوعية غير مناسبة فإن العصا السحرية للمادية "الأهمية النسبية" تجعل الأشياء تختفي .

٦- مشكلة التضخم المالي The problem of Inflation

- أ- يعتقد البعض انه يتمثل في زيادة الأسعار بينما الأفضل أن يعتبر ارتفاع مستمر في القوة الشرائية للعملة , ومع 'عدد التقارير دون مراعاة التضخم تفتقد التقارير المالية القابل للمقارنة لإخلاف القوى الشرائية للنقود وتجاهل عنصر القيمة
- ب- وفي ظل فإن التضخم الدائن و المدين كلا منها قد يكسب أو يخسر , وهو ما لا يوضحه نظام المحاسبة التقليدية وكل ما أوضحتته هو إمكانية إعداد تقارير إختيارية بناء على التكلفة المعدلة بالمستوى العام للأسعار SFAS 33 أو بناء على التكلفة الجارية SFAS 87 .

٧- مشكلات تحليلية Analysis problem

في ظل المشكلات السابقة تكون اى محاولة للتحليل القائم على عناصر المحاسبة التقليدية محاولة محكوما عليها بالفشل . فمثلا العائد على حقوق الملكية وربحية السهم يتحددان في ضوء الأرباح التي تتحدد في ضوء كافة المشاكل السابقة .

٨- مشكلة المصدقية (الموثوقية) The problem of Reliability

وفقاً للمفهوم الثاني من مفاهيم المحاسبة المالية الذي أورده ال FASB فإن المصدقية تعتمد على ثلاث خصائص أساسية هي :

- القابلية للتحقق .
- الصدق في العرض .
- الخلو من التحيز .

ويعتقد ناش بإمكان القول بتحقيق الخاصيتين الأولى والثالثة , أما الخاصية الثانية فإنها تتطلب الاتفاق بين الأرقام المحاسبية والظواهر التي تعبر عنها وهو ما تفشل التقارير المالية الحالية فيه تماماً مع استمرار ل ما سبق من مشاكل .

وبناء على ما سبق قام ناش بتحديد المشكلة في الآتي :

فشل عام في الرؤية والهدف هذا ناتج عن فشل في نظرية المحاسبة التقليدية , والمهنة بحاجة لمساعدة , مع نظام محاسبي غير كفاء و غير مكتمل وغير مناسب و غير صادق و الحل في وجود نموذج محاسبي سليم .

وفيما يلي عرض أهم مقومات نموذج NASH في العناصر الآتية :

١- عناصر نظام المحاسبة عن المستقبل :يهدف نموذج المحاسبة عن المستقبل الى تحقيق التوافق و التماثل بين منظور الإدارة ومنظور حملة الأسهم للقيمة, و يأتي ذلك بتقدير الإدارة للتدفقات المتوقعة وخصمها بمعدلات خصم تتحد بناء على تكلفة رأس المال التي تمثل الحد الأدنى الذي يرغب حملة رأس المال في الحصول عليه , ويعتمد النموذج على المفاهيم الآتية :

أ- القياس باستخدام القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:القياس هو تحديد صفة مناسبة لتعريف بند ما بقدر كافي من المصدقية , و تعد القيمة الحالية أحد بدائل القياس المحاسبي حالياً ويتم حسابها بأخذ القيمة الزمنية للنقود في الاعتبار باستخدام معدل خصم وتحدد بالمعادلة التالية :

$$\text{القيمة الحالية} = \text{التدفق} * (1 + \text{ع})^{\text{ن}}$$

حيث ان معدل الفائدة الذى يعبر عنه بتكلفة رأس المال

حيث ن هي عدد السنوات

ب- التماثل بين منظور الإدارة ومنظور حملة الأسهم: حيث يهتم الحملة بزيادة الإيرادات و تخفيض تكلفة الدين و تحقيق قيمة موجبة لاستثماراتهم ويجب أن تهتم الشركة بذلك .

ت- تتمثل العناصر الرئيسة للنموذج فيما يلي :

الاصول : القيمة الحالية لجميع التدفقات المالية المستقبلية الى المنشأة .

الخصوم : القيمة الحالية لجميع التدفقات المالية المستقبلية من المنشأة .

٢- الاعتراف و القرارات :

أ- التدفقات يجب أن يتم توقعها لفترة لا تتجاوز ال ٥ سنوات وذل لإضفاء قدر من المصداقية عليها .

ب- الاعتراف فى المحاسبة عن المستقبل AFTF يعمل بشكل آلي و فوري و حيادي و تام و يربط الإيرادات بالتكاليف ومن غير المهم الحكم على مدى تحقيق الإيرادات .

ت- توجد طريقة وحيدة للمعالجة فى AFTF وهى التعرف على الاصول و الالتزامات مباشرة كتدفقات مالية مخصومة ,وإعتامادا على ما سبق نموذج Nash يتضمن الاعتراف الفوري بكل التدفقات الداخلة والخارجة دون الحاجة لمعايير للإعتراف أوالتحقق و بالتالي فهو يضمن إلى حد كبير الخروج عن مفهوم العملية الخارجية أوعملية التبادل التى تمثل المعوق الاساسى المؤدى الى عدم الإعتراف بالعديد من محركات القيمة بالإقتصاد الجديد و بالتالي سوف يقودنا الى أهمية المحاسبة عهن عدم التأكد.

٣- مزايا المحاسبة عن المستقبل :

- الاستخدام كأداة إستراتيجية لاتخاذ قرار .
- المرونة .
- القابلية للمقارنة بين حاجات الإدارة و حملة الأسهم .
- قياس القيمة المحققة لحملة الأسهم .
- التكلفة التاريخية لا وجود لها .
- التطلع للمستقبل : حيث إن القيمة المتوقعة تعكس المستقبل طويل المدى و النظام المحاسبي الذي يفشل في إدراك ذلك الفشل في أداء وظيفته الأساسية عند إعداد التقارير المالية بعدم إمداد المستخدمين باحتياجاتهم من المعلومات .و لعل ناش في عرضه لكل هذه المزايا يهدف الى أن يتم تطبيق المحاسبة عن المستقبل و التخلي على الاعتماد على الماضي كأساس لإعداد التقارير المالية .

٤- تقييم نموذج المحاسبة عن المستقبل :

يرى الباحث أن تقييم هذا النموذج في ضوء دراسة لجنة Jenkins و التي حددت ما يحتاجه المستخدمون بما يلي :البيانات المالية التي تمثل ترجمة الكثير من الأحداث و الأنشطة على الشركة الى مصطلحات مالية و هو ما يعنى هدم الشكل الحالي للتقارير المالية - بيانات عن التشغيل ومقاييس الأداء مثل عدد الموظفين - تحليل الإدارة للبيانات المالية وغير المالية - المعلومات المستقبلية عن الفرص والمخاطر وخطط الإدارة ويمكن توفير ذلك دون حاجة الى هدم النموذج الحالي بالكامل ولكن في اطار النموذج الحالي وفي ظل إجراء العديد من التعديلات على التقارير المالية بما يضمن توفير المعلومات تعكس القدرة على قياس التنمية المستدامة حتى يون هناء التقاء بين التقارير المالية الحالية واحتياجات المستخدمين والتقاء بين القديم والجديد .

ج-دراسة **Evans & Peiris,2010**:استهدفت هذه الدراسة بحث العلاقة بين عوامل ESG و عوائد الأسهم في المملكة المتحدة للشركات المدرجة في المؤشر , وتوصلت الدراسة الى ان هذه العوامل لا تؤثر فقط على عوائد الأسهم ولكن أيضا تؤثر على أسعار الأسهم والأداء التشغيلي , وذلك باستخدام إطار متعدد العوامل , وقدمت الدراسة دليلا على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين معايير التقييم ESG وكل من العائد على الاصول ومقياس القيمة السوقية الى الدفترية ودعم نظرية أصحاب المصلحة , وذلك لان الأداء الاجتماعي للشركات CSP يرتبط بعلاقة ايجابية مع الأداء المالي للشركات CFP .

د- دراسة **Poelloe 2010**:اختبرت هذه الدراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والاداء المالي للشركات , كما استخدمت نموذج الانحدار في تحليل البيانات لدراسة العلاقة على عينة صغيرة من المؤسسات بأوروبا و أمريكا الشمالية في القطاع المالي من ٢٠٠٠-٢٠٠٩ , وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة سلبية بين المسؤولية الاجتماعية والاداء المالي مقاسا بنسب الربحية (العائد على متوسط حقوق المساهمين , العائد على متوسط الاصول)

هـ - دراسة أنور ٢٠١٠ : توصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج لأثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على الأداء المالي وانعكاس ذلك على اسعار الأسهم تتمثل فيما يلي :

- زيادة العائد على حقوق الملكية , إذا ما قام مجلس إدارة الشركة بتطوير استراتيجية تساعد على جذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداة الشركة و التخصيص الأفضل للموارد , بالتالي خفض تكلفة التشغيل وتعظيم العائد.

- زيادة سعر السهم السهم على ربحيته , وذلك لأن المسؤولية الاجتماعية والحكومة الرشيدة تؤدي الى زيادة إمكانية الوصول الى موارد تمويل خارجية وبالتالي خفض تكلفة التمويل ورفع قيمة الشركة .
- زيادة القيمة السوقية الى القيمة الدفترية , وذلك لان المسؤولية الاجتماعية والحكومة الرشيدة تؤديان الى شفافية أعلى في الممارسات المالية وغير المالية وزيادة الإفصاح وطمأنة المستثمرين ويعظم حجم القيمة التي يخلقها المشروع للمساهمين ويحفز المستثمر على دفع قيمة أعلى لأسهم الشركة التي تمارس حوكمة أفضل .

و- دراسة Kim et al.,2010: استهدفت هذه الدراسة اختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وجودة الأرباح , وذلك باستخدام مؤشر المسؤولية الاجتماعية Domini Social Index400 والذي يتضمن معلومات عن المجتمع , لانتوع, علاقات الموظفين , البيئة , المنتج وذلك خلال الفترة من عام ١٩٩٤ وحتى عام ٢٠٠٩ , وتشير نتائج هذه الدراسة الى ان الشركات الأكثر قياما بالمسؤولية الاجتماعية تمتلك استحقاقات تقديرية أقل وبالتالي يقل نشاط إدارة الدخل مما يزيد من جودة الأرباح , وبالتالي إذا قامت الشركات بتطبيق آليات الحوكمة بشكل جيد , وممارسة المسؤولية الاجتماعية , والحفاظ على البيئة فيتوقع لها أن تكون أقل ميلا لإدارة الدخل .

ز- دراسة (Moufty,2010):

Developing a sustainability performance management framework based on stakeholders ,theory in the UK baking sector

تتناول الدراسة ادراج حاجات الشركاء كمحور أساس للاستدامة , حيث هدفت الأطروحة الى تطوير اطار أداء أدارى مستدام للبنوك البريطانية آخذة بالاعتبارنظرية الشركاء Stakeholders كإطار نظري . وعلى الرغم من أن القياس التقليدي لأداء

الشركات يركز على النظرة والمقاييس المالية , فإن الباحثين حديثا أصبحوا يركزون على استخدام المقاييس غير المالية الى جانب المقاييس المالية , كما دأبت الشركات حديثا بالتقييم الاقتصادي , و البيئي , والاجتماعي كنتيجة حتمية للتفاعل مع بيئة و مجتمع الأعمال و, وتقديم ما عليها من مسؤولية اجتماعية .

ح- دراسة **Hong&Anderson,2011**: استخدمت هذه الدراسة مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات والذي يتضمن معلومات عن المجتمع , حوكمة الشركات , المنتج , التنوع , علاقات الموظفين , البيئة , حقوق الانسان , وذلك لاختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وإدارة الدخل وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من ١٩٩٥ حتى عام ٢٠٠٥ . وأكدت نتائج الدراسة على الدور الذي تلعبه المسؤولية الاجتماعية في ضمان جودة التقارير المالية الخاصة بالشركة, حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الأكثر قياما بالمسؤولية الاجتماعية تمتلك استحقاقات عالية الجودة وبالتالي يقل نشاط إدارة , حيث أن تلك الشركات جديرة بالثقة و الأخلاق مما يقلل الحافز لدى المديرين على القيام بإدارة الدخل .

ط- دراسة **Balatbat,2012**: استهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير ممارسات ESG (البيئية والاجتماعية و الحوكمة) على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية الأسترالية في الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٠ , وقد استخدمت مجموعة من النسب المالية لقياس الأداء المالي مثل معدل العائد على الاصول و معدل العائد على حقوق الملكية , وتكونت عينة الدراسة من ٢٠٨ شركة مدرجة في سوق الاوراق المالية الأسترالية , وتم استخراج نموذج الانحدار في تحليل بيانات العينة , وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط إيجابية ضعيفة بين مؤشر ESG و الاداء المالي .

ى - دراسة جمعة و الزغبى ٢٠١٢ :حول الميزتين النسبية و التفاضلية لأداء البنوك الأردنية , فقد هدفت التعرف إلى الميزة النسبية والتفاضلية للبنوك الأردنية وأثرهما على ربحيتها وسيولتها ,لذا قسمت منتجات البنوك الى منتجات مالية وأخرى استثمارية , واشتملت الدراسة ١٣ بنكا , للفترة ٢٠٠١-٢٠١٠ استخدم الباحثان فيها تحليل الانحدار المشترك . وقد خلصت الدراسة الى وجود اختلافات كبيرة فى الميزة النسبية للبنوك , كما شهدت المنتجات الاستثمارية تزايدا مستمرا وأوصت الدراسة بأن تعمل البنوك على السيطرة على التكاليف التشغيلية لزيادة ربحيتها , والتركيز على المنتجات الاستثمارية بشكل أكبر , وذلك للتخلص من المخاطر الائتمانية بشكل عام , ولتحقيق ميزة التنوع فى مصادر الدخل للبنوك .

ك- دراسة (أبو زر, ٢٠١٢) :هدفت الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلى فى الاستدامة و المخاطر و الحاكمية , وتوضيح ماهية الاستدامة وعلاقتها بشركات الاعمال بشكل عام و التدقيق الداخلى بشكل خاص , ودور التدقيق الداخلى فى مجال التنمية المستدامة والابلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وإدارة المخاطر . وتوصلت الدراسة الى ان الشركات تعمل اليوم لاستخدام ووضع المقاييس غير المالية فى الطليعة لعملية صنع القوآر , كما ان وظيفة التدقيق الداخلى ليست أداة مهمة للحاكمية المؤسسية فقط , وإنما أيضا الطرق التى تقترحها من أجل تقوية أو ضعف الشركة ,و ان المدققن لديهم دورا رئيسيا يؤدوه فى المساعدة على ضمان ممارسات الاستدامة الفعالة . ويمكن للمدققين الداخليين الأخذ بعين الاعتبار إضافة قيمة للإدارة من خلال تعليمهم وتنقيفهم بأطرو إرشادات و معايير الاستدامة المهترف بها . أما أهم التوصيات فكانت ان على الشركات التى تعتبر نفسها قادة فى مجال الاستدامة والتدقيق الداخلى الأخذ بعين الاعتبار أى من المشاريع التى سوف تضيف القيمة الاكثر مثل : تحديد مخاطر الاستدام , حيث ينبغى زيادة الوعى و التعلم , والتعلم و التنقيف بأطر و ارشادات و معايير الاستدامة المعترف بها

خارجيا , مثل ارشادات مبادرة الابلاغ العالمية Global Reporting Initiative's أو المنظمة الدولية لمعايير الأيزو International Organization for Standardization's .

ل- دراسة (رمضان ٢٠١٣) :إستهدفت هذه الدراسة إختبار العلاقة بين مؤشر الشركات والتغيير فى أسعار الاسهم , ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تناول منهجية مؤشر مسئولية الشركات وعناصره الثلاثة (الاداء البيئى , الحوكمة , و المسئولية الاجتماعية) . وقد اعتمد الباحث على فرض تمثل فى (لا توجد علاقة بين قيد الشركة فى مؤشر مسئولية الشركات والتغير فى اسعار اسهمها) . وتم إجراء دراسة على عينة مكونة من ١٩ شركة خارج مؤشر المسئولية من نفس القطاع من الشركات المقيدة فى البورصة المصرية . و أشارت أهم نتائج الدراسة إل, كذلك الى وجود علاقة معنوية بين عضوية مؤشر مسئولية الشركات والتغير فى أسعار الأسهم , وكذلك أن نسبة التوزيعات على الأرباح ونوع القطاع معنوية تؤثر على التغير فى سعر السهم , كذلك أن نسبة التداول الحر وحجم الشركة غير معنوية لا تؤثر على التغير فى سعر السهم .

م- دراسة (Haiying and Chaochao ,2013):تهدف الدراسة الى قياس مستوى التنمية المستدامة فى البنوك التجارية المدرجة فى البورصة الصينية , فأخذت عينة عشوائية من ١٦ بنكا تجاريا فى الصين , وتم قياس التنمية المستدامة استنادا الى أربعة عوامل تمثلت فى : عامل الربحية , عامل السيطرة على المخاطر , عامل تنمية القدرات , عامل السيولة . وتم تحليل هذه العوامل بالطرق الإحصائية , وإيجاد علاقتها بالتنمية المستدامة . وكانت نتيجة الدراسة أن البنوك التجارية الصينية لا تولى اهتماما كافيا فى تحقيق التنمية المستدامة, وأن البنوك الكبيرة تهتم بالتنمية المستدامة أكثر من البنوك المتوسطة والصغيرة.

و أوصت الدراسة أن يكون هناك اهتمام أكبر من البنوك المتوسطة والصغيرة بالتنمية المستدامة , كما أوصت بأن يتم تضمين عوامل المخاطر البيئية والاجتماعية في ادارة مخاطر الإتمان , وزيادة منح القروض للمشاريع الموفرة للطاقة , وعمل مشاريع للحد من الانبعاثات ,وتوجيه رؤوس الاموال للاستثمار في مشاريع حماية البيئة والصناعة , وتحقيق توليفة جيدة من المصالح التجارية و فؤاد حماية البيئة .

"Developing a sunset in ability performable manna garment framework based an stakeholders theory in the banking"

وقد يتناول إدراج حاجات الشركات كمحور أساسي للاستدامة ، حيث هدفت الدراسة إلي تطوير اطار أولي إداري مستدام للبنوك البريطانية أخذة في الاعتبار نظرية الشركات stake holders كإطار نظري وعلي الرغم من ان القياس التقليدي لأداء الشركات يركز علي النظرية و المقياس المالي ، فان الباحثين حديثا أصبحوا يركزون علي استخدام المقاييس غير المالية إلي جانب المقاييس المالية .

المبحث الثاني

التنمية المستدامة ومتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي فى التقارير المالية المنشورة

أولاً : قياس التنمية المستدامة

تبدأ عملية القياس بتجديد إطار التنمية المستدامة الذى يتأسس من ستة العشرمبادئ تتضمن العناصر الثلاثة المتداخلة للتنمية المستدامة وعند تحديد مبادئ التنمية المستدامة بصدور صحيفة تأسيس تأتى الخطوة الثانية وهى تويد مؤشرات القياس المحاسبي بالإضافة الى معايير الأداء و التعديلات الضرورية للتعرفات غير المرضية .

وقد أفصحت الفايانانشيال تايمز ١٥ يوليو ١٩٩٩ عن تركيز مجتمع الأعمال على الإجماعالمتنامي حول عدم المقدرة على تحقيق زيادة فى قيمة الأسهم فى الاجل الطويل دون الاعتراف بالمسؤولية أمام الملاك والمساهمين و تعتبر الاستدامة الان مؤشر لأداء الشركات حيث طورت مؤشرات داونجيز سيتي مجموعة الاستدامة (SAM) معايير لأختبار الشركات طبقاً لتعهداتها بالمبادئ الخمسة الخاصة بالتنمية المستدامة .

جدول رقم (١) مبادئ SAM و مبادئ داوينجز و الاستدامة

المنتجات والخدمات على تكنولوجيا ابتكارية تستخدم الموارد بكفاءة وفعالية وبعقلانية وخلال الزمن	التكنولوجيا
معايير مسؤولية الإدارة/ القدرة التنظيمية / ثقافة الشركات والعلاقات مع المساهمين	التحكم المؤسسي
يهتم المساهمون بالعوائد المالية السليمة / النمو الاقتصادي طويل الاجل/ الزيادة في الإنتاجية / زيادة المنافسة الدولية والمساهمات في رأس المال الفكرى والمعرفي	المساهمون
تقود الشركات صناعتها باتجاه الاستدامة من خلال عرض أنشطتها و الإفصاح عنها	الصناعة
تشجع الشركات الرخاء الاجتماعى من خلال الاستجابات الملائمة للتغير السريع /التغيرات السكانية /تحول النماذج الثقافية و الحاجة للتعليم المستمر	المجتمع

على الرغم من عدم وجود نظرية واحدة خاصة بالتنمية المستدامة إلا ان حجم النظريات تشترك بالفكرة التى تقول ان الرخاء المستقبلى يتطور بمقدار ما يحدث للفرد بمرور الزمن .

جدول (٢) يبين مؤشرات التنمية المستدامة طبقاً لأبعادها على النحو التالي:

المجالات	المؤشرات	القياس
مؤشرات اقتصادية	الأداء الاقتصادي التجارة الحالة المالية استهلاك الماء استهلاك الطاقة انتاج وإدارة النفايات النقل والمواصلات	معدل الدخل القومي ونسبة الاستثمار ومعدل الدخل القومي الميزان التجاري ما بين السلع والخدمات قيمة الدين مقابل الناتج الوطني الاجمالي كثافة استخدام المواد الأولية الطبيعية في الانتاج الاستهلاك السنوي للطاقة لكل فرد ونسبة الطاقة المتجددة من الاستهلاك السنوي كمية انتاج النفايات على اختلافها وابعادة التدوير المسافة التي يقطعها كل فرد سنويا بالمقارنة مع الوسيلة المستخدمة
مؤشرات اجتماعية	الفقر (نسبة السكان تحت خط الفقر) المساواة (مقارنة معدل اجرالمراة مع الرجل) حالة التغذية الوفاة المياه الصحية مستوى التعليم محو الأمية السكن والامن والسكان	الحالات الصحية للاطفال معدل وفيات الاطفال تحت خمس سنوات والعمر المتوقع عند الولادة نسبة السكان المربوطين بمياه شرب صحية نسبة الاطفال الذين يصلون الى الصف السادس الابتدائي نسبة الكبار المتعلمين في المجتمع نسبة الابنية للشخص عدد الجرائم المرتكبة لكل ١٠٠ ألف شخص من سكان الدولة النسبة المئوية للنمو السكاني
مؤشرات بيئية	التغير المناخي نوعية الهواء الزراعة الغابات التصحّر المناطق الساحلية مصائد الاسماك المياه العذبة التنوع الحيوى	نسبة انبعاثات الغازات الدفيئة نسبة تركيز ملوثات الهواء في المناطق الحضرية مساحة الأراضي المزروعة مقارنة بالمساحة الكلية واستخدام المبيدات مساحة الغاباتالمزروعة مقارنة بالمساحة الكلية ومعدلات قطع الأشجار نسبة مساحة الأرض المتصحرة مقارنة بالمساحة الكلية نسبة السكان الذين يعيشون في المناطق الساحلية وزن الصيد السنوي في الانواع التجارية الرئيسية نوعية المياه وتقاس بتركز الاوكسجين نسبة مساحة المناطق المحمية للمساحة الكلية ونسبة الكائنات الحية

ثانياً: الاتجاهات السائدة فيما يتعلق بالإفصاح عن التنمية المستدامة :

دراسة , (Bennet and James 1999) والتي يمكن إجمالها في الإتجاهين الآتيين :

الاتجاه الأول : المسؤولية الإجتماعية / أخلاقيات الأعمال : ينص هذا الاتجاه على مواجهة التحديات الاجتماعية والبيئية من خلال خلق مجتمع حضري معلوماتي وتوسيع نطاق المساءلة من التركيز التقليدي على المتغيرات داخل الشركات الى التركيز على المتغيرات الخارجية و المجتمع بصورة عامة .

الاتجاه الثانى : قابلية تطبيق الأعمال / إدارة الأداء : وينص الاتجاه الثانى على أن الشركات تسلط الانتباه على قياس وتحسين الأداء غير المالي ,مثل الأداء البيئى إذا أرادت أن تحقق أهدافه طويلة الاجل. وبذلك يريد المساهمون صورة كاملة عن أوضاع الشركات و المعلومات التى تساعد فى تحديد مكاسبهم من الاستثمار فيها. وفى الحقيقة يوجد دعوات تساند فصل مواضيع الإفصاح البيئى عن المواضيع الاقتصادية والاجتماعية الأخرى ودعوات أخرى ترى ضرورة دمج الأنواع الثلاثة فى تقرير واحد . وفيما يلي جدولاً للاتجاهين:

جدول (٣) دمج و فصل الإفصاح عن التنمية المستدامة فى تقرير واحد أو تقارير

منفصلة :

الدعوات المساندة للفصل	الدعوات المساندة للدمج
يوجد فروقات نوعية فى طبيعة المعلومات المعالجة حيث المعلومات البيئية أكثر كمية وموضوعية وقدرة على المقارنة من المعلومات الاجتماعية	تعتبر العوامل المالية و الاقتصادية والاجتماعية متداخلة كل وتشكل التنمية المستدامة ومن الخطأ والتضليل فصل بعضها عن بعض .
تختلف المجالات الثلاثة تاريخيا ذلك يؤثر على الممارسات العملية التطوير و أدى ذل الى فصل الممارسين أو القائمين على التطبيق داخل وخارج الشركات	يشير الإفصاح المتكامل الى التحديد الدقيق للأسئلة الأساسية المتعلقة بهدف و أنشطة الشركات و بصورة خاصة المواضيع الاجتماعية التى تظهر عند الحديث عن المساهمين
أصبح الإفصاح البيئى أثر نمطية باستخدام نظم التدقيق و المراجعة و المكافآت التى تساهم بتحسين السمعة الجيدة للشركات.	يشجع الإفصاح المتكامل و الموحد المساهمين على رسم رؤية متوازنة لدور الشركات فى المجتمع و لمواجهة الصعوبات .
	ترجع مؤشرات الأعمال المستدامة لموضوع الابتكار و إدارة الجودة و السمعة الجيدة للشركات و العلاقات مع المساهمين و الأداء البيئى و كل ذلك يمكن جمعه ضمن تقرير واحد و متكامل

وقد طور مجلس الأعمال الدولي الخاص بالتنمية المستدامة مفهوم الكفاءة الاقتصادية فلسفة ترتكز عليها الممارسة التشغيلية فى الشركات (Simon and Popoll,1997) .و ساهم مؤخرا فى تطوير مقاييس الكفاءة الاقتصادية التى يمكن ان تمثل القاعدة أو الأساس للإفصاح عن الأداء .

المبحث الثالث

النموذج المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة وأثره على جودة

التقارير المالية

تتمثل الخطوة التالية في التوصل لنموذج مقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة يعتمد على مقومات ثابتة لا تتباين عند التطبيق بين معدي التقارير المالية التعقيد المتاح حالياً في المعايير والإرشادات المتوفرة في بعض الدول مما يساهم في تحديد إرشادات لإصدار معيار محاسبي للمحاسبة عن التنمية المستدامة والمساهمة في تطوير المعايير المحاسبية الحالية .

وتتمثل عناصر النموذج المقترح فيما يلي :

أولاً: الإعتبارات العامة :

- ١- تفسر التنمية المستدامة من خلال ثلاثة أبعاد إقتصادية وبيئية وإجتماعية حيث تمثل أساس هذا المفهوم مجموعة من الأصول التي تساعد في عملية التنمية المستدامة ويمكن تقسيمها الى الفئات التالية :
 - رأس المال المادي (الأبنية - الآلات ...)
 - رأس المال الاجتماعي (مهارات الأفراد وقدراتهم ...)
 - رأس المال الطبيعي (الموارد الطبيعية و التجارية)
- ٢- فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية لقياس الاستدامة

تعتمد التسوية المالية لمنهج CAMELS على ترتيب المخاطر في ستة عناصر هي:

- كفاية رأس المال Capital Adequacy
- جودة الاصول Asset Quality
- الإدارة Management
- الإيرادات Earnings

- السيولة Liquidity

- الحساسية Sensitivity

وتستخدم هذه المؤشرات لتقييم أداء كافة المؤسسات المالية كما تستخدم معاملات ارتباط بين المتغيرات لقياس درجة العلاقة بين المتغيرات الستة وقياس درجة الأداء ومخاطره.

٣- لتحديد مدى مساهمة الشركة فى التنمية المستدامة يتعين الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الموجودة والخاصة بالأداء الاقتصادي و إيمان ربطها بالمؤشرات التى تقدم أو تفسر مدى التنمية المستدامة التى تحققها الشركات ومدى أدائها البيئى . وبالتالي تم استخدام اسلوبين الأول عبارة عن استخدام مجموعة حسابات البيئة ضمن وحدات غير نقدية مرافقة لمؤشرات الأداء البيئى التقليدية وهى عبارة عن حاجات البيئة المعبر عنها بصورة نقدية والمستخدمه لتعديل إجماليات محاسبة الشركات التقليدية مثل الربح أو القيمة المضافة والحسابات النقدية الموسعة أو حسابات التكلفة الكاملة .

ويرى الباحث ان الفكرة من وراء ذلك هو عدم استبدال التطبيقات المحاسبية السائدة فى الواقع العملى حيث مازالت محاسبة التنمية المستدامة فى مرحلتها الأولية ولم يتم تحديدها و تعريفها بصورة يتفق عليها الجميع .

٤- أطلقت هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية , ومركز المديرين المصري لمسئولية الشركات والذي بدأ تطبيقه فى العام المالي ٢٠١١-٢٠١٢ , بإعداد المؤشر الخاص بالبيئة و المسئولية الاجتماعية والحوكمة والذي يقوم بترتيب الشركات المقيدة بالبورصة - فى مؤشر EGX 100 - بشكل سنوي من حيث مدى التزامها بقواعد الحوكمة والحفاظ على البيئة و المسئولية الاجتماعية للشركات ثم يتم اختيار أفضل ٣٠ شركة , مؤشر EGX30 الذى يضم أعلى ٣٠ شركة من حيث

السيولة والنشاط. ويعتمد هذا المؤشر على المعلومات التي تتيحها الشركات عن ممارسات الحكومة والبيئة والمسئولية الاجتماعية بشكل اختياري , و يتكون هذا المؤشر من محورين :

المحور الأول :

قواعد ومعايير الحوكمة و أهمها :

- ١- الإفصاح السليم فى الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المهمة المتعلقة بالشركة , بما فى ذلك المركز المالي , و الأداء , وحقوق الملكية .
- ٢- التوجيه و الإرشاد الاستراتيجى , والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة , ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئوليته أمام الشركة والمساهمين .
- ٣- المعاملة متساوية لكافة المساهمين , سواء أكانوا وطنيين أم أجنبى , كما ينبغي إتاحة الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم .
- ٤- توفير الحماية للمساهمين فى هذه الشركات, وأن يسهل بهم ممارسة حقوقهم

المحور الثاني :

قواعد ومعايير المسئولية الاجتماعية والبيئية

وتشتمل المؤشرات التالية :

(١) المؤشرات البيئية

- وتشتمل كافة معايير الأداء البيئى لحماية محيط أفراد المجتمع الذى تعمل الشركة داخل نطاقه الجغرافي و من أهمها ما يلي
- ١- تشجيع إتباع نهج احترازي إزاء جميع التحديات البيئية و الاضطلاع بمبادرات لتوسيع نطاق المسئولية عن البيئة .

- ٢- تشجيع تطوير التكنولوجيا غير الضارة بالبيئة ونشرها مع تحديد سياسة الإدارة فى استغلال الموارد الطبيعية .
- ٣- تحسين مؤشرات الأداء البيئى .

(٢) مؤشرات حقوق الإنسان

تتضمن كافة معايير أداء الشركة فى مجال خدمات المجتمع مشتملة بذلك على التبرعات و المساهمات للمنظمات غير هادفة للربح , وكذلك الأداء فى المجالات التالية :

- ١- دعم الشركة لحماية حقوق الإنسان المعلنة دوليا واحترامها .
- ٢- التأكد من عدم اشتراك الشركة فى انتهاكات حقوق الإنسان واستثمار الشركة فى رأس المال الاجتماعى .
- ٣- احترام الشركة لحرية تكوين الجمعيات والاعتراف الفعلي بالحق فى المساومة الجماعية .
- ٤- دور الشركة فى القضاء على جميع أشكال السخرة والعمل الاجبارى وعمالة الأطفال .

(٣) مؤشرات تطوير الإنتاج

وتشمل كافة معايير الأداء التى تنصب فى خدمة المستهلكين , مثل الرقابة على جودة الإنتاج وتكاليف البحث والتطوير , ثم تكاليف ضمانات المتابعة بعد البيع وتدريب وتطوير العاملين وغيرها من الخدمات التى تحقق حالة الرضا عن منافع المنتجات والخدمات المقدمة الى المستهلك والعلاقات مع المستهلكين والحد من الممارسات الاحتكارية .

(٤) مؤشرات الأخلاقيات والمسؤولية الاجتماعية

قيادة المسؤولية الاجتماعية للشركة ومكافحة الفساد بكل أشكاله , بما فيها الابتزاز والرشاوى .

ثانيا : أهداف النموذج المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة :

إن المعالجة المحاسبية للتنمية المستدامة يجب أن تكون واضحة وثابتة بالشكل الذي لا يؤدي الى إختلاف بين معدي التقارير المالية مع وجود مرونة كافية لاستيعاب ما يمكن ابتكاره من أساليب القياس المحاسبى للتنمية المستدامة بخلاف المتعارف عليها حاليا.

ويمكن تحديد أهداف الإطار المقترح فيما يلي :

١- ان توضح المعالجة المحاسبية للتنمية المستدامة التأثير الاقتصادي لتلك المعالجة بطريقة واضحة وعلى استنابته ودون ان يكون هناك خلاف بين معدي التقارير المالية وقد أتاحت الجزئية السابقة للباحث للتأكد من قصور الفكرين المحاسبى والاقتصادي فيما يتعلق بتحديد القيمة المثلى للاصول الثابتة والاصول المعرفية والبشرية والبيئية وغيرها من الاصول الضرورية لتحقيق الانتاجية المطلوبة وبالتالي التنمية المستدامة و تساعد مقاييس الكفاءة الاقتصادية فى عرض التقدم فى ظل الشروط البيئية وفى ظل زيادة النمو الاقتصادية فى الوقت نفسه . و بما أن التأثير البيئى قد يزداد بالقيم المطلقة فإنه من الأهمية بمكان تحديد الحالات التى تكون فيها تحسينات الكفاءة الاقتصادية تخطتها الزيادة فى نمو الإنتاج أو الاستهلاك. واستخدمت العديد من الدراسات ا التأثيرات المادية معبرا عنا بصورة كمية . وتطبيق الأساليب الكمية للتقييم الاقتصادي لترجمة التأثيرات المادية بصورة نقدية. كما حدث من الاستفادة من مبادئ محاسبة التكلفة الكاملة فى فهم التنمية المستدامة فى الشركات الإنتاجية.

٢- السعي نحو تعزيز فوائد تقرير الاستدامة التي تنحصر فى: إظهار الشفافية - خلق القيمة المالية - تعزيز السمعة - تحقيق التحسن المستمر - تعزيز الوعي وإدارة المخاطر - تحسن التوافق التنظيمي - تشجيع الابتكار - تعزيز نظم الإدارة وصنع القرار - زيادة الوعي وتحفيز والتوفيق بين الموظفين واستقطاب المواهب - اجتذاب رأس المال على المدى الطويل وشروط التمويل المناسبة .

٣- وجود إطار مفاهيمي واضح للمعالجة المحاسبية للتنمية المستدامة يشتمل على ما هدفت عليه ويمتد لما يمكن ابتكاره من أساليب القياس المحاسبى للتنمية المستدامة بخلاف المتعارف عليه حاليا حتى يمكن مساعدة معدي التقارير المالية بالاعتماد على المبادئ المحاسبية بدلا من القواعد المحاسبية كما ينبغي توفير التوجيه التطبيقي لسهولة فهم المعالجة المحاسبية الامر الذى يمكن من توفير الشفافية التى تنادى بها حوكمة الشركات .

٤- الإفصاح عن معلومات كافية ومحددة فى التقارير المالية عن التنمية المستدامة لتسهيل عملية الفهم عن الأثر الاقتصادي والبيئى والاجتماعى لها من خلال التعرف على طبيعة العمليات وأسس إعداد القوائم المالية وبعض التقديرات الجوهرية و التى يكون لها تأثير على نتائج الأعمال فى الاجل القصير والمخاطر التى تتعرض لها الوحدة الاقتصادية نتيجة التخصص فى النشاط .

ثالثا: عناصر الإعراف والقياس والإفصاح للتنمية المستدامة فى النموذج المقترح

فى ضوء الأهداف السابقة للنموذج المقترح يحدد الباحث العناصر الأساسية للإعراف والقياس والإفصاح المحاسبى للتنمية المستدامة :

١- المعالجة المحاسبية للتنمية المستدامة :

أ- يقترح الباحث إضافة مجموعة سابقة لمؤشرات قياس الاستدامة تضم مؤشرات الانتاجية للعاملين لما لها من أهمية كبيرة في توظيف المعرفة لدى العاملين في الاستخدام الامثل للموارد المالية و التكنولوجيا و موارد المواد الخام و بالتالى زيادة حقوق الملاك , و هذه المجموعة هي مؤشرات غير مالية وهى :

- مؤشرات ملائمة رأس المال Capital Adequacy
- مؤشرات جودة الموجودات Asset Quality
- مؤشرات انتاجية العاملين productivity of Labors
- مؤشرات الأرباح و الإيرادات Profit and earnings
- مؤشرات الكفاءة و Efficiency and competitiveness
- مؤشرات الانفتاح والحساسية لمخاطر السوق Openness and Sensitivity to market
- مؤشرات انتاجية العاملين .

تضم مجموعة من المؤشرات تتمثل فى :

- مضاعفة حقوق الملكية لتعبر عن قدرة حقوق الملكية على توليد الموجودات للشركة
- قاعدة الإيرادات لتعبر عن مدى اعتماد الشركة على الموجودات القادرة على توليد الإيرادات و التى يتأثر منها توليد الدخل للإيراد للشركة .
- مؤشر المنفعة الى التكلفة المعروف بدراسات الجدوى الاقتصادي .
- رأس المال العامل الى المطلوبات ليعبر عن قدرة رأس المال العامل فى الشركة على تغطية التزاماتها .

ويرى الباحث انه بمجرد الاعتماد على منهجية ستاندر د اندبورز في حساب المؤشرات السوقية للتنمية المستدامة كما يلي :

قيمة المؤشر = قيمة مؤشر السوق في الفترة ت / القاسم في الفترة ت

حيث يقوم هذه المؤشر بترتيب الشركات طبقا لمدى تطبيقها لقواعد الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية و حماية البيئة بما يضمن :

• المساعدة في تحسين نظام تقييم أداء الشركات بدلا من المؤشرات التي تعتمد على القواعد المالية الحالية فقط .

• مساعدة الجهاز المصرفي في ترشيد قرارات الائتمان

• تشجيع الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على الالتزام بالمبادئ العشرة للاتفاق العالمي للمسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال للأمم المتحدة , والتي يجب مراعاتها بشكل يومي عند اتخاذ كافة القرارات ووضع الاستراتيجيات , ومحاولة الامتناع عن عقد صفقات تجارية مع الشركات التي لا تحترم كل أو بعض المعايير المتعلقة بحقوق الإنسان و العمال و المحافظة على البيئة و مكافحة الفساد.

• تحسين الإفصاح و شفافية التقارير المالية.

• زيادة روح المنافسة بين الشركات في اطار احترام قواعد المسؤولية الاجتماعية للشركات ويرى الباحث ان ما سبق يأتي في نفس الاتجاه الذي حدده مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) أهداف التقارير المالية في البيان المفاهيمي رقم ١ الصادر عام ١٩٧٨ في إمداد كل من المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين والمعلومات المفيدة التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وبحيث تكون هذه المعلومات مفهومة لمن يستخدمها وان تمد هذه القوائم والتقارير كلا من المستثمرين والدائنين وغيرهم بالمعلومات عن التدفقات النقدية والعائد المتوقع الحصول عليه من استثماراتهم أو الفوائد على أموالهم , كما يجب ان توضح كل ما

يتعلق بحقوق الملكية و حقوق الغير وايه التزامات اخرى بالإضافة الى اثر العمليات والإحداث الاقتصادية على هذه الحقوق ، وتبين أيضا طرق الحصول على الموارد وكيفية استخدامها فى شكل اصول مختلفة وكذلك اى معلومات تفيد فى تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح المستقبلية .

٢- عناصر الإفصاح للتنمية المستدامة فى النموذج المقترح :

فى الآونة الاخيرة تزايدت الانتقادات الموجهة للقوائم المالية بضعفها و محدودية معلوماتها ، مما أدى لخلق جو من عدم الرضا عن القوائم المالية ، و بالتالى التشكيك فى مدى قدرة معلومات القوائم المالية على تقديم المدخلات المناسبة والملائمة لنماذج قرارات المستخدمين وبالتالى احتمالية عدم الرشد فى القرارات الاقتصادية المعتمدة على هذه المعلومات ، فالمعلومات التى تقدمها التقارير المالية الحالية على المجتمع لم تعد كافية لأغراض حوكمة الشركات ومسئوليتها البيئية والاجتماعية ، وعلى هذا فإن عدد كبير من الأطراف أصحاب المصالح بدأوا فى التركيز على بحوث محاسبة التنمية المستدامة Sustainability Accounting وتطبيقاتها ، التى تتضمن العوامل البيئية والاقتصادية الشاملة وكذلك الجوانب الاجتماعية الضرورية والأساسية للتنمية المستدامة . وكذلك فإن المنهج المتبع للإفصاح عن التنمية المستدامة طبقا لما ورد فى دراسات المنظمات المهنية والباحثين يتصف :

• **الضمنية:** من خلال الاعتراف بأهمية التدفقات النقدية المتوقعة للمستخدمين إلا ان ما توفره التقارير المالية هو العائد الفعلي على ان يقوم المستخدم بالتنبؤ بالعائد المتوقع وتحويله الى تدفقات نقدية متوقعة .

• **الجزئية وعدم الشمول :** حيث يتم التركيز على :

- العائد وإغفال المخاطرة .
- العائد الحالي دون المستقبلى .

- الاهتمام فقط ببعض الحالات المرتبطة بالتنمية المستدامة دون صياغة قواعد و سياسات عامة للإفصاح عنها.

أيضا فإن الإفصاح المتوفر حاليا عن التنمية المستدامة إفصاح وصفى وليس كمي , وعدم توافر هذا الإفصاح اللازم حاليا عن التنمية المستدامة المصاحب لإعداد التقارير المالية يؤدي الى عدم توافر المعايير المحققة لجودة المعلومات المحاسبية و الواردة بالمفهوم الثاني للإطار الفكري لـ FASB ويحدد الباحث العناصر الرئيسية للإفصاح طبقا للإطار المقترح مع على النحو التالي :

أ- أهداف الإفصاح عن التنمية المستدامة (أهداف موحدة)

- قائمة الإفصاح يجب ان تعد و تبني بحيث تتيح معلومات مناسبة عن التنمية المستدامة تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة .
- المستثمرون الحاليون و المستثمرون المحتملون في كافة الأنشطة يجب أن يزودوا بمعلومات مستمرة عن كافة العوامل البيئية والاقتصادية الشاملة وكذلك الجوانب الاجتماعية الضرورية والأساسية للتنمية .
- أن تتضمن التقارير المالية مستويات كافية من الإفصاح لتعزيز فهم المستخدمين القوائم المالية .

ب- خصائص الإفصاح المقترح عن التنمية المستدامة

من الأهمية للمستثمرين والأطراف الأخرى الحصول على معلومات لفهم وتقييم أداء الشركات في هذا المجال والخاص ببحوث التنمية المستدامة ومكافحة الفساد المالي وحوكمة الشركات واحترام حقوق الإنسان و المسؤولية الاجتماعية بحيث تتصف هذه المعلومات بما يلي :

- متطلبات الإفصاح عن التنمية المستدامة ليست على وتيرة واحدة بحيث تتصف التنمية المستدامة بطول الامد وتعدد الأنواع مما يعنى عدم وجود شكل واحد للإفصاح عنها
 - تحديد متطلبات الإفصاح عن التنمية المستدامة بشكل كامل ومناسب Strictly Relevant تساعد مستخدمي القوائم المالية فى اتخاذ القرارات المناسبة , مع مراعاة أن لا يكون الإفصاح أكثر مما ينبغي أو معقد أو يجب أن يتضمن المعلومات المناسبة فقط .
 - اتساق الإفصاح عن التنمية المستدامة مع النموذج المحاسبى المستخدم .
 - الإفصاح عن التنمية المستدامة بشكل قابل للمقارنة للعمليات المتشابهة .
 - قواعد الإفصاح عن التنمية المستدامة جوانب العمل المحاسبى يجب أن تكون كافية ومرنة لتستوعب الجديد من مجالات التنمية المستدامة .
- ج-متطلبات الإفصاح عن التنمية المستدامة:**

يتطلب الإفصاح عن التنمية المستدامة مراعاة العناصر الآتية :

- بالنسبة المنشأة عليها أن تمد بشكل اعتيادي و شامل بمعلومات مناسبة عن مختلف مجالات التنمية المستدامة التى قد تتعرض لها فى التوقيت المناسب .
 - المنظمون ومصدورا القواعد القانونية المنظمة للتنمية المستدامة ليهم عبء و هو ألا يضعوا عقبات Impediments عن المعلومات المناسبة لجميع أنواع التنمية المستدامة.
 - بالنسبة للمستثمرين يجب مراعاة ما يلي:
- أخذالوقت الكافي و المعلومات الكافية والملائمة لعمل التقييم الكامل قبل اتخاذ اى قرارات اقتصادية و هو ما يطلق عليه Obtain Internal Approvals .

- المستثمرون المرتقبون يجب أن يكونوا مؤهلين Entitled للحصول على نفس المعلومات قبل اتخاذ قرار الاستثمار .
- يجب تزويد المستثمرين بأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة فى الشركات ذات الأهداف القومية و الاجتماعية لما لها من قدرة على ضمان الشفافية التى تنادى بها حوكمة الشركات .

٣- المعلومات الواجب الإفصاح عنها فى المحاسبة عن التنمية المستدامة:

- فى سبيل تحقيق أهداف الإفصاح عن التنمية المستدامة يرى الباحث أن تتضمن المعلومات التى يجب الإفصاح عنها ما يلي :
- الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية أو البيئية وحكومة الشركات للأطراف أصحاب المصلحة يعاد فى تقييم كفاءة السياسات التمويلية والاستثمارية للشركة .
 - توفير معلومات ضرورية عند بناء نماذج التنبؤ المتعلقة بالأرباح المستقبلية والسيولة حيث انه عند بناء نماذج التنبؤ يؤخذ فى الاعتبار ظروف عدم التأكد و المخاطرة مثل مخاطر العمليات والمخاطر المالية والبيئية وهو الامر الذى يعمل على تخفيض التشتت لدى المحللين الماليين عند بناء هذه النماذج
 - الإفصاح عن مدى توافق الشركة مع التشريعات والقوانين وإرشادات هيئات الإشراف والرقابة على أسواق الأوراق المالية مما يساعد على بث روح الطمأنينة لدى الإطراف أصحاب المصلحة بخصوص مستقبل واستمرارية الشركة .
 - الإفصاح عن سياسات وإجراءات نظام البلاغات داخل الشركة فى اطار حوكمة الشركات
 - التحقق من الإفصاح عن سياسات وإجراءات مكافحة الرشوة والفساد وهى من المبتدئ الأساسية التى قامت من اجلها حوكمة الشركات وهى احد العوامل المؤثرة فى عملية ضبط الأداء المالي فى الشركات المقيدة بالبوصة المصرية .

- الإفصاح عن مدى محافظة الشركة على امن وصحة الموظفين من خلال دعم سياسات وقواعد الرعاية الصحية بالشكل الذى يؤدي الى زيادة الأداء وجودة العمل المؤسسي مما يساهم فى زيادة جودة الإنتاج وزيادة قيمة الأسهم للمستثمرين
- الإفصاح عن مدى وجود سياسات واضحة فيما يتعلق بالاستثمارات فى المجتمع التى ترتبط بإيجابية الأداء المالي للشركات .
- الإفصاح عن مدى التزام الشركة باللوائح والتشريعات الاجتماعية .
- الإفصاح عن مدى التزام الشركة بالسياسات الاجتماعية ونظم وبرامج الحماية .
- الإفصاح عن مدى قيام الشركة عن بمعالجة أثار المخاطر البيئية الضارة على المجتمع ومدى سعى الشركة على تقليل الانبعاثات الضارة الناتجة عن أنشطتها.
- الإفصاح عن الأعباء الحالية والمحتملة الناتجة عن مخالفة الشركة قوانين حماية البيئة .
- الإفصاح عن الدعاوى القضائية الحالية و المحتملة وكذلك الغرامات الناتجة عن التلوث لأنشطة الشركة على البيئة .
- ضرورة التفرقة بين التطبيق الاجبارى والاختياري لأساس الاستحقاق الذى يتطلب من المحاسبين توقع المستقبل وإصدار أحكام صعبة حول الأحداث غير الأكيدة والتي تعتبر الجزء الأكبر من وظيفة المحاسب , وسواء كان التطبيق إجباري أو اختياري فإن كلا منهما يرتبط بدرجة عالية من عدم التأكد التى يجب الإفصاح عنها لمستخدمي التقارير المالية .
- ضرورة الإفصاح عن حالات عدم التأكد و المخاطرة الكبيرة من أجل السماح للمستخدمين بتقييم هذه الحالات والتقليل من تنوع النتائج التى يتوصل إليها متخذي القرارات عند التقييم الشخصي لحالات عدم التأكد .
- ضرورة الإفصاح عن المخاطر السياسية , وخاصة مع تزايد الشركات متعددة الجنسيات وتعدد أنشطتها إلى حد القول بأن القوة الإقتصادية لبعض هذه الشركات

قد أصبحت تتجاوز القوى الاقتصادية لكثير من الدول , وتظهر أهمية المخاطر السياسية فى كون ٨٠% من أصول تلك الشركات خارج حدود دولتها الأم وتعدد طرق تحليل المخاطر السياسية سواء طريقة دلقي أو الزيارات الميدانية أو آراء أصحاب الخبرة أو الأساليب الكمية و أهمها نماذج المحاكاة نظرا لسهولة الاستخدام و أيضا لإمكانية استخدام الآراء المختلفة فى تركيب النموذج.

و يحقق الإطار المقترح من وجه نظر الباحث ما يلي :

- الوضوح والبساطة .
- المرونة (إمكانية تطويره).
- إمكانية الاسترشاد به عند إصدار معيار محاسبي خاص به .
- يمكن استخدامه لتطوير المعايير التى تطرقت للتنمية المستدامة .
- عدم احتوائه على تفاصيل كثيرة أو معقدة.

المبحث الرابع

(الدراسة الإختبارية)

تهدف الدراسة الإختبارية الى دعم الجانب النظري في مدى امكانية المحاسبة عن التنمية المستدامة كمدخل لتطوير نموذج المحاسبة المالية لشركات المساهمة المتداولة في سوق المال من خلال استقراء وتحليل آراء مجتمع الدراسة بما يتمتعوا به من خبرة علمية وعملية وذلك لتأكيد النتائج التي تم التوصل اليها في الاطار النظري، ثم يتناول الباحث في هذا المبحث إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في تحقيق أهداف البحث، ويبدأ بتحديد إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي التي اتبعها الباحث في كل من الإحصاء الوصفي من المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري والإحصاء التحليلي لاختبار فروض البحث، ويتناول الباحث هذا الجزء كما يلي:

أولاً: منهجية الدراسة الميدانية. سوف يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال الاعتماد علي عمل قائمة استقصاء لاختبار مدي صحة أو عدم صحة فروض البحث من خلال استقراء وتحليل آراء ثلاث فئات وقع عليها اختيار الباحث نظراً لأنها تمثل الفئات ذات الصلة بموضوع البحث وأكثر الفئات التي يمكن الحصول منها علي إجابات منطقية تتسم بالواقعية نتيجة لقدرتها علي فهم وتقييم موضوع البحث وتتمثل هذه الفئات في:

- ١- المدراء الماليين بالشركات المساهمة.
- ٢- اعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية.
- ٣- المحاسبون بمكاتب المحاسبة والمراجعة .

• **عينة الدراسة:** تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة، وقد اعتمد الباحث في تحديد مفردات هذه العينة علي أسلوب العينة الحكيمة Judgmental Sampling، نظرا لعدم توافر المعلمات الإحصائية لفئات الدراسة، وبالتالي عدم إمكانية الاعتماد علي اسلوب العينات الإحصائية في تحديد عينة الدراسة.

• **تصميم قائمة الاستقصاء:**

تم تصميم أسئلة قائمة الاستقصاء بحيث تشمل علي ما يلي:

١- بيانات شخصية عن المستقصي منهم (الصفات الديموجرافية).

٢- أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale). وقد أعتمد عليه الباحث بدلاً من المقياس الثنائي الذي يتضمن خيارين والمقياس الثلاثي الذي يتضمن ثلاثة خيارات وذلك لتوسيع الإجابة حول قوة الموافقة وتحقيق المرونة في تقييم الوزن النسبي لكل متغير وتم صياغته كآلاتي:

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق فعلي الإطلاق
الترجيح الرقمي	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)

• **توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:**

تتمثل عينة الدراسة في ثلاث مجموعات هي الأكثر ارتباطا بموضوع البحث وهي ٣٧ & ٥٨ & ٥٥ من فئات الدراسة السابق الإشارة إليها على الترتيب ، وتم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة، وكانت نسبة الاستجابة الكلية ٧٨,٩٥%، كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول (٥): بيان عدد استمارات الاستقصاء الموزعة وغير المستلمة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل ونسبة الاستجابة علي مستوى فئات عينة الدراسة

فئات الدراسة	عدد القوائم المرسله	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل	
				العدد	النسبة %
المدرء الماليين بالشركات	٥٠	٣٨	١	٣٧	٧٤,٠٠%
اعضاء هيئة التدريس	٧٠	٦١	٣	٥٨	٨٢,٨٦%
المحاسبون بمكاتب المحاسبة	٧٠	٥٧	٢	٥٥	٧٨,٥٧%
الإجمالي	١٩٠	١٥٦	٦	١٥٠	٧٨,٩٥%

و يتضح من الجدول السابق أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدل مناسب، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار فروض البحث.

• أساليب التحليل الإحصائي للبيانات :

بعد تغريغ وترميز البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الاصدار التاسع عشر من البرنامج الاحصائي (The Statistical Package For The Social Sciences) في إجراء التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

وتم استخدام الاساليب الاحصائية التالية لإثبات صحة الفروض:

١- معامل الفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لقياس الاتساق الداخلي للمستقصي منهم حول متغيرات الدراسة، هو أسلوب يهتم بمدى إمكانية الاعتماد علي نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى مدى تجانس الإجابات بين المستقصي منهم ومدى

إمكانية تعميم نتائجها علي المجتمع وذلك من خلال اختبارات معامل الثبات ومعامل الصدق.

٢- الوسط الحسابي و الانحراف المعياري وهي من الاساليب الوصفية بغرض تلخيص البيانات الاحصائية بهدف توضيح مدى تشتت الآراء حول عناصر الاستقصاء.

٣- اختبار كروسكالواليز Kruskal - Wallis: وهو اختبار لامعلمي بديل لتحليل التباين ويستخدم لتحديد الفروق بين اجابات مفردات العينة من البنود المختلفة.

٤- تم استخدام معامل الانحدار لتحديد العلاقة بين المتغيرات باستخدام الانحدار التدريجي لتحديد أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة في المتغير التابع .

• إختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

قام الباحث بحساب معامل ألفا كرونباخ CronbachAlpha، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية (Reliability) دلالة في تقييم درجة التماسق الداخلي بين بنود المقياس الخاضع للاختبار، ويستخدم لبحث مدي إمكانية الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (واحد). وكلما اقتربت من الواحد دللت علي وجود ثبات مرتفع، وكلما اقتربت من الصفر دللت على عدم وجود ثبات، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات لمقاييس الدراسة.

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الاستقصاء (ما يسمى بمعامل الاعتمادية)، وذلك لبحث مدي الاعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج

جدول (٦): معاملي الثبات والصدق لأسئلة استمارة الاستقصاء

السؤال	البيان	معامل الثبات (Alpha)*	معامل الصدق Validity
الأول	تغيير المعايير المفاهيم لمواكبة التغيرات في بيئة العمل المحاسبى	.859	.927
الثاني	القياس والإفصاح المحاسبى لمفهوم التنمية المستدامة وإدراجة في التقارير المالية.	.757	.870
الثالث	أثر الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة و زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية من خلال تحسين جودة القوائم المالية	.887	.942
الرابع	دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين مستوى الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية:	.840	.917
	أولاً : البعد البيئى.	.903	.950
	ثانياً: البعد الاجتماعى.	.836	.914
	ثالثاً: البعد الاقتصادى .	.782	.884
الخامس	عناصر تحقق جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	.874	.935

وباستعراض الجدول السابق يتضح أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة:

ثانياً: نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض.

يتناول الباحث عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الاختبارية. وذلك لاختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض البحث، وذلك كما يلي:

نتائج اختبارات الفرض الأول: لاختبار هذا الفرض يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي: يعرض الجدول التالي الإحصاء الوصفي لأثر العلاقة بين المحاسبة عن التنمية المستدامة وتطوير نموذج المحاسبة المالية من وجهة نظر عينة الدراسة (المدراء الماليين، الأكاديميون المحاسبون بمكاتب المحاسبة) واختبار معنوية الفرق بين الوسط الحسابي لفئات الدراسة. تم استخدام اختبار كروسكالواليز (أحد الاختبارات اللامعلمية لاختبار الفرق بين أكثر من متوسطين) وهو اختبار بديل لتحليل التباين ANOVA وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين اراء فئات الدراسة ويعرض الجدول نتائج هذا الاختبار.

جدول (٧): قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال
ويلز (Kruskal-Wallis)

العناصر	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي للتنمية المستدامة إلى توفير المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصورة ملائمة وقابلة للإعتماد عليها في التوقيت المناسب مما يساهم في ترشيد قراراتهم.	المدراء الماليين بالشركات	37	73.36	.886
	اعضاء هيئة التدريس	58	75.19	
	مراجعي الحسابات	55	77.26	
	الإجمالي	150		
يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي للتنمية المستدامة الإلزامي وفقاً لمتطلبات القوانين ومعايير المحاسبة إلى تحقيق توازن المعلومات الواردة بالتقارير المالية والتغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات	المدراء الماليين بالشركات	37	67.04	.114
	اعضاء هيئة التدريس	58	83.11	
	مراجعي الحسابات	55	73.16	
	الإجمالي	150		
توفر هذه المعايير القواعد التي تحكم قياس نتائج الأعمال .	المدراء الماليين بالشركات	37	64.18	.121
	اعضاء هيئة التدريس	58	79.47	
	مراجعي الحسابات	55	78.93	
	الإجمالي	150		
توفر هذه المعايير القواعد التي تحكم قياس المركز المالي للشركة ممثلاً بموجودات الشركة وما عليها من إلتزامات .	المدراء الماليين بالشركات	37	67.24	.224
	اعضاء هيئة	58	74.94	

العناصر	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
	التدريس			
	مراجعي الحسابات	55	81.65	
	الإجمالي	150		
	المدراء الماليين بالشركات	37	87.35	
توفر هذه المعايير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة	اعضاء هيئة التدريس	58	77.23	.030 معنوية
	مراجعي الحسابات	55	65.70	
	الإجمالي	150		
	المدراء الماليين بالشركات	37	82.58	
زيادة متطلبات الإفصاح الواردة بهذه المعايير يؤدي إلى تحسين مستوى شفافية المعلومات	اعضاء هيئة التدريس	58	78.20	.169 غير معنوية
	مراجعي الحسابات	55	67.89	
	الإجمالي	150		
	المدراء الماليين بالشركات	37	80.84	
قيام الشركة بالإفصاح عن الأحكام والتقديرات الشخصية المستخدمة في تطبيق السياسات المحاسبية والتي لها تأثير على المبالغ المسجلة بالقوائم المالية	اعضاء هيئة التدريس	58	75.71	.562 غير معنوية
	مراجعي الحسابات	55	71.69	
	الإجمالي	150		
	المدراء الماليين بالشركات	37	64.15	
قيام الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل خاصة فيما يتعلق ببرامج التنمية المستدامة	المدراء الماليين بالشركات	37	64.15	.096 غير معنوية

العناصر	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
	اعضاء هيئة التدريس	58	80.83	
	مراجعي الحسابات	55	77.52	
	الإجمالي	150		
قيام الشركة بالإفصاح عن التغيرات المستقبلية المتوقعة فى السياسات المحاسبية مما يؤدي إلى تعزيز قناعة المستثمرين بعدالة التقارير المالية	المدراء الماليين بالشركات	37	75.95	.996
	اعضاء هيئة التدريس	58	75.47	
	مراجعي الحسابات	55	75.23	
	الإجمالي	150		
قيام الشركة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة حتى ولو لم تتناولها المعايير المحاسبية	المدراء الماليين بالشركات	37	82.26	.094
	اعضاء هيئة التدريس	58	80.25	
	مراجعي الحسابات	55	65.95	
	الإجمالي	150		
قيام الشركة بالإفصاح عن أية أحداث استثنائية أو غير عادية والتي لها تأثير مادي هام على موقفها المالي	المدراء الماليين بالشركات	37	78.47	.123
	اعضاء هيئة التدريس	58	81.72	
	مراجعي الحسابات	55	66.94	
	الإجمالي	150		

العناصر	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
قيام الشركة بالإفصاح عن أية معلومات جوهرية لها تأثير على القيمة السوقية للشركة	المدراء الماليين بالشركات	37	82.58	.169
	اعضاء هيئة التدريس	58	78.20	
	مراجعي الحسابات	55	67.89	
	الإجمالي	150		

* دالة احصائياً عند مستوي معنوية ٠,٠٥

يتضح من نتائج الجدول السابقة أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أثر العلاقة بين المحاسبة عن التنمية المستدامة وتطوير نموذج المحاسبة المالية بما يساهم في التعبير عن الواقع الاقتصادي للأحداث المالية عند مستوى معنوية ٥%، حيث إن قيم P-Value اكبر من مستوى المعنوية ٥%، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر حسب الوظيفة. تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي. وذلك لقياس التأثير الإيجابي لأهم المتغيرات المستقلة (عناصر التنمية المستدامة) التي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئات الدراسة حول جودة نموذج المحاسبة المالية الحالي)، ويعرض الجدول التالي تقديرات نماذج الانحدار المترج :

جدول (٨) نموذج الانحدار الخطي لتحديد الأثر التفاعلي للمتغيرات الأكثر تأثيراً على تحسين جودة نموذج المحاسبة المالية

R2	F.Test		T.Test		المعلومات المقطرة B	المتغيرات المستقلة
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
80.6 %	**.00	25.828	.889	-.139-	-.041-	الجزء الثابت
			.000	4.508	.125	يؤدى القياس والإفصاح المحاسبى إلى توفير المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصورة ملائمة وقابلة للإعتماد عليها فى التوقيت المناسب مما يساهم فى ترشيد قراراتهم.
			.000	6.855	.175	قيام الشركة بالقياس والإفصاح عن أية أحداث استثنائية أو غير عادية والتي لها تأثير مادي هام على موقفها المالى
			.000	5.260	.142	زيادة متطلبات الإفصاح الواردة بهذه المعايير يؤدي إلى تحسين مستوى شفافية المعلومات
			.001	3.499	.097	توفر هذه المعايير القواعد التي تحكم قياس نتائج الأعمال
			.001	3.401	.094	قيام الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل خاصة فيما يتعلق ببرامج التنمية المستدامة
			.000	3.753	.097	توفر هذه المعايير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة الإفصاح عن المعلومات فى القوائم المالية المنشورة
			.004	2.941	.066	قيام الشركة بالإفصاح عن الأحكام والتفديرات الشخصية المستخدمة فى تطبيق السياسات المحاسبية والتي لها تأثير على المبالغ المسجلة بالقوائم المالية
			.002	3.191	.083	يؤدى الإفصاح المحاسبى الإلزامى وفقاً لمتطلبات القوانين ومعايير المحاسبة إلى تحقيق توازن المعلومات الواردة بالتقارير المالية والتغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات
			.011	2.584	.066	توفر هذه المعايير القواعد التي تحكم قياس المركز المالى للشركة ممثلاً بموجودات الشركة وما عليها من التزامات
.034	2.143	.055	قيام الشركة بالإفصاح عن التغيرات المستقبلية المتوقعة فى السياسات المحاسبية مما يؤدي إلى تعزيز قناعة المستثمرين بعدالة التقارير المالية			

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

١- معامل التحديد (R Square):

يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغير المستقل في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك علي القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (٨٠,٦%) من التغير الكلي في المتغير التابع تحسین جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية. وباقي النسبة (١٩,٤%) يرجع الي الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٢- اختبار معنوية كل متغير مستقل علي حدة (T.Test):

باستخدام اختبار (T.test) نجد أن المتغير المستقل عناصر التنمية المستدامة ، ذو تأثير معنوي على تحسین جودة نموذج المحاسبة المالية وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣- اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار (F.test):

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F.test)، وحيث إن قيمة اختبار (F.test) هي (٢٥,٨٢٨) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل عناصر التنمية المستدامة لنموذج الانحدار على تحسین جودة نموذج المحاسبة المالية.

من خلال التحليل السابق يتضح صحة الفرض الاول: "توجد علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة احصائية بين المحاسبة عن التنمية المستدامة كأحد متطلبات تطوير نموذج المحاسبة المالية الحالي بما يساهم في التعبير عن الجوهر الإقتصادي للأحداث المالية ومن ثم تفعيل مفهوم الشفافية وترشيد قرارات المستثمرين الحاليين والمرقبين".

نتائج اختبارات الفرض الثاني:

والذي ينص علي: "توجد علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة احصائية بين النموذج المقترح المبني على قياس التنمية المستدامة وتفعيل الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية".

لاختبار هذا الفرض يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي:

جدول (٩): قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال ويلز

(Kruskal-Wallis)

العناصر	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
إن توافر نموذج للمحاسبة عن التنمية المستدامة يؤدي إلى تدفق المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية بصورة واضحة مما يؤدي إلى رفع كفاءة تخصيص الموارد وإنضباط الأسواق	المدراء الماليين بالشركات	37	72.26	.753
	اعضاء هيئة التدريس	58	77.88	
	مراجعي الحسابات	55	75.17	
	الإجمالي	150		
إن نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة يساهم بدرجة كبيرة في توفير معلومات لاغراض التنمية المستدامة والرقابة عليها والتحقق منها .	المدراء الماليين بالشركات	37	68.15	.289
	اعضاء هيئة التدريس	58	80.45	
	مراجعي الحسابات	55	75.23	
	الإجمالي	150		
تزداد جودة النموذج المقترح عند الإعلان عن التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وأثار هذا التغيير على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة مما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية	المدراء الماليين بالشركات	37	70.05	.413
	اعضاء هيئة التدريس	58	79.91	
	مراجعي	55	74.51	

				الحسابات	
		150		الإجمالي	
غير معنوية	.899	77.72	37	المدراء الماليين بالشركات	يقيم النموذج المقترح الاثار السلبية الناتجة عن قيام الشركة بممارسات سلبية تجاه المجتمع .
		73.95	58	اعضاء هيئة التدريس	
		75.65	55	مراجعي الحسابات	
		150		الإجمالي	
غير معنوية	.637	70.43	37	المدراء الماليين بالشركات	إن النموذج المقترح يمكن أن يخفض من احتمالات قيام الإدارة بإساءة إستخدام سلطاتها عند قيامها بعملية إدارة الأرباح .
		76.10	58	اعضاء هيئة التدريس	
		78.27	55	مراجعي الحسابات	
		150		الإجمالي	
غير معنوية	.069	63.26	37	المدراء الماليين بالشركات	تزداد جودة النموذج المقترح عند قيام الشركة بتوفير كافة المعلومات (المالية وغير المالية) للمستخدمين في أن واحد
		79.79	58	اعضاء هيئة التدريس	
		79.21	55	مراجعي الحسابات	
		150		الإجمالي	

*دالة احصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥ .

يتضح من نتائج الجدول السابق أنه لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء عينة الدراسة حول أثرالنموذج المقترح المبني على قياس التنمية المستدامة على تفعيل الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية". عند مستوى معنوية ٥%، حيث إن قيم P – Value اكبر من مستوى المعنوية ٥% ، مما يدل على وجود اتفاق بين

متوسط آراء فئات الدراسة حول تلك العناصر حسب الوظيفة. تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي. وذلك لقياس التأثير الإيجابي لأهم المتغيرات المستقلة (نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة) التي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئات الدراسة حول تحسين جودة الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية).

ويعرض الجدول التالي تقديرات نماذج الانحدار المترج :

جدول (١٠) نموذج الانحدار الخطي لتحديد الأثر التفاعلي للمتغيرات الأكثر

تأثيراً على تحسين جودة النموذج المقترح

R2	F.Test		T.Test		المعلومات المقدره B	المتغيرات المستقلة
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
62 %	**.00	59.030	.001	3.528	.802	الجزء الثابت
			.000	3.669	.172	إن النموذج المقترح يمكن أن يخفض من احتمالات قيام الإدارة بإساءة إستخدام سلطاتها عند قيامها بعملية إدارة الأرباح .
			.001	3.376	.196	تزداد جودة النموذج المقترح عند الإعلان عن التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وأثار هذا التغيير على نتائج الأعمال والمركز المالى للشركة مما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية
			.000	5.941	.286	إن نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة يساهم بدرجة كبيرة في توفير معلومات لاغراض التنمية المستدامة والرقابة عليها والتحقق منها
			.006	2.772	.147	يقيم النموذج المقترح الاثار السلبية الناتجة عن قيام الشركة بممارسات سلبية تجاة المجتمع .

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

١- **معامل التحديد (R Square):** يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغير المستقل في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك علي القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (٦٢%) من التغير الكلي في المتغير التابع. وباقي النسبة (٣٨%) يرجع الي الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٢- **اختبار معنوية كل متغير مستقل علي حدة (T.test):** باستخدام اختبار (T.test) نجد أن المتغير المستقل نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة ، ذو تأثير معنوي علي تحسين جودة تحسين جودة الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٣- **اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار (F.test):** لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F.test)، وحيث إن قيمة اختبار (F.test) هي (٥٩,٠٣٠) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل لنموذج الانحدار على تحسين جودة الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية . من خلال التحليل السابق يتضح صحة الفرض الثاني: "توجد علاقة ارتباط معنوي ذات دلالة احصائية بين النموذج المقترح المبني على قياس التنمية المستدامة وتفعيل الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية".

نتائج اختبارات الفرض الثالث:

والذي ينص علي: "توجد فروق ذات دلالة احصائية لعناصر محاسبة الاستدامة وفئات الدراسة حول ارائهم تجاة درجة اهمية النموذج المحاسبى المقترح لمعالجة

القصور في نموذج المحاسبة المالية". لاختبار هذا الفرض يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي

جدول (١١) قياس التباين في آراء مجموعات العينة (اختبار كروسكال

ويلز (Kruskal-Wallis)

العناصر	مجموعات العينة	العدد	متوسط الرتب	مستوى المعنوية p-value
تغيير المعايير المفاهيم لمواكبة التغيرات في بيئة العمل المحاسبية من شأنه التأثير على تعبير النموذج المقترح عن الواقع الاقتصادي للمنشأة.	المدراء الماليين بالشركات	37	71.57	.069
	اعضاء هيئة التدريس	58	84.26	
	مراجعي الحسابات	55	68.91	
	الإجمالي	150		
القياس والإفصاح المحاسبى للتنمية المستدامة وإدراجه في التقارير المالية يساهم في زيادة جودة التقارير المالية بما يخدم اهداف التنمية المستدامة.	المدراء الماليين بالشركات	37	66.53	.268
	اعضاء هيئة التدريس	58	79.07	
	مراجعي الحسابات	55	77.77	
	الإجمالي	150		
تتمثل جودة المعلومات بالتقارير المالية في ظل تطبيق قواعد الحوكمة في الإفصاح عن المعلومات التالية: النتائج المالية والتشغيلية، أهداف وسياسات الشركة. عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب، القيمة العادلة للأصول خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية الحادة التي تواجهها دول المنطقة، التعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة وما هي طبيعة تلك التعاملات ومقدارها.	المدراء الماليين بالشركات	37	77.35	.239
	اعضاء هيئة التدريس	58	80.95	
	مراجعي الحسابات	55	68.51	
	الإجمالي	150		
تراعي الشركة عرض المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة مستخدمي التقارير المالية.	المدراء الماليين بالشركات	37	79.82	.147
	اعضاء هيئة التدريس	58	80.94	

		66.85	55	مراجعي الحسابات	
			150	الإجمالي	
غير معنوية	.467	78.12	37	المدراء الماليين بالشركات	قدرة التقارير المالية في توفير معلومات لاغراض التنمية المستدامة والرقابة عليها يساهم في تضييق فجوة المعلومات عن الادارة ومستخدمى القوائم المالية .
		78.69	58	اعضاء هيئة التدريس	
		70.37	55	مراجعي الحسابات	
			150	الإجمالي	
غير معنوية	.778	72.72	37	المدراء الماليين بالشركات	يساهم النموذج المقترح في تعظيم رفاهية الانسان في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال القادمة على تلبية احتياجاتها من خلال توافر نظام معلوماتى مرضى .
		74.67	58	اعضاء هيئة التدريس	
		78.25	55	مراجعي الحسابات	
			150	الإجمالي	
غير معنوية	.419	81.01	37	المدراء الماليين بالشركات	تساهم قواعد الحوكمة في تحسين الأداء الفعال لإدارة الشركة والحد من الممارسات غير القانونية.
		76.72	58	اعضاء هيئة التدريس	
		70.51	55	مراجعي الحسابات	
			150	الإجمالي	
غير معنوية	.990	75.38	37	المدراء الماليين بالشركات	يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى الحد من المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها الشركة.
		75.06	58	اعضاء هيئة التدريس	
		76.05	55	مراجعي الحسابات	
			150	الإجمالي	

* دالة احصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

يتضح من نتائج الجدول السابق أنه لا يوجد اختلاف معنوي الدراسة بين آراء عينة الدراسة تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي. وذلك لقياس التأثير الإيجابي لأهم المتغيرات

المستقلة (الالتزام بتطبيق نموذج محاسبة الاستدامة) التي تؤثر في المتغير التابع (متوسط آراء فئات الدراسة)، ويعرض الجدول التالي تقديرات نماذج الانحدار المترج:

جدول (١٢) نموذج الانحدار الخطي لتحديد الأثر التفاعلي للمتغيرات الأكثر

تأثيراً على تحسين جودة نموذج محاسبة التنمية المستدامة

R ²	F.Test		T.Test		المعاملات المقدرة B	المتغيرات المستقلة
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
63.8 %	**.000	42.086	.000	6.677	1.351	الجزء الثابت
			.000	6.169	.146	تغيير المعايير المفاهيم لمواكبة التغيرات في بيئة العمل المحاسبية من شأنه التأثير على تعبير النموذج المقترح عن الواقع الاقتصادي للمنشأة بما يخدم محاسبة الاستدامة.
			.000	7.312	.104	تراعي الشركة عرض المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة مستخدمي التقارير المالية
			.000	5.606	.118	تتمثل جودة النموذج المقترح في ظل تطبيق قواعد الحوكمة في الإفصاح عن المعلومات التالية: مثلث عناصر التنمية المستدامة، أهداف وسياسات الشركة .عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب، القيمة العادلة للأصول خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية الحادة التي تواجهها دول المنطقة، التعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وما هي طبيعة تلك التعاملات ومقدارها
			.000	5.331	.110	تساهم قواعد الحوكمة في تحسين الأداء الفعال لإدارة الشركة والحد من الممارسات غير القانونية
			.000	4.396	.090	توفر الشركات معلومات تمكن المستثمرين من التننؤ بقيمة الأسهم
			.000	4.316	.127	يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى الحد من المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها الشركة

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

١- معامل التحديد (R Square):

يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغير المستقل في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك علي القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (٦٣,٨%) من التغير الكلي في المتغير التابع وباقي النسبة (٣٦,٢%) يرجع الي الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٢- اختبار معنوية كل متغير مستقل علي حدة (T.test):

باستخدام اختبار (T.test) نجد أن المتغير المستقل مدى الالتزام بتطبيق محاسبة التنمية المستدامة، ذو تأثير معنوي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٢- اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار (F.test): لاختبار معنوية جودة

توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F.test)، وحيث إن قيمة اختبار (F.test) هي (٤٢,٠٨٦) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل لنموذج الانحدار على تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية. من خلال التحليل السابق يتضح صحة الفرض الثالث: "توجد فروق ذات دلالة احصائية لعناصر محاسبة الاستدامة وفئات الدراسة حول ارائهم تجاه درجة اهمية النموذج المحاسبي المقترح لمعالجة القصور في نموذج المحاسبة المالية".

نتائج وتوصيات البحث :

توصل الباحث في نهاية هذا البحث الى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها ما يلي :

أولاً : نتائج البحث :

- ١- إحتلت برامج التنمية المستدامة الإهتمام سواء أكانت من الناحية الإقتصادية ام من الناحية البيئية أو الاجتماعية من أجل تعظيم رفاهية الإنسان فى الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها .
- ٢- الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي تفاوتت الشركات فى تقديمها للخدمات والسلع ضمن مسؤوليتها الاجتماعية والبيئية فظهرت بعضها بتقديم خدمات ومنتجات متواضعة امام مسؤوليتها .
- ٣- أن من اهم مزايا الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة هو خلق قيمة مالية للشركة وتدعيم سمعة الشركة الأمر الذى يساهم فى جذب المستثمرين الى الشركة .
- ٤- لا يزال هناك نقص كبير فى ايجاد الصيغ المحاسبية التى تربط بين الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة بآل واحد حيث المطلوب توفير المقاييس التى تركز على تكامل هذه الأبعاد .
- ٥- أن أحد الجوانب الهامة فى القصور فى التقارير المالية هو تجاهل مفهوم التنمية المستدامة و عدم قياسها أو الإفصاح عنها فى ظل الآثار السلبية للأداة المحاسبية لمواجهة المخاطر (مفهوم التحفظ).
- ٦- أن هناك حاجة الى تطوير أساليب القياس المحاسبى بصفة عامة وأساليب قياس أبعاد التنمية المستدامة بصفة خاصة مع وضع معايير محاسبية ترشد وتحكم عمليات الإفصاح عن التنمية المستدامة .
- ٧- هناك انفصال للتقارير المالية عن احتياجات المستخدمين خاصة مع سيادة ومقومات الاقتصاد الجديد وعدم قدرة النموذج الحالي للتعامل مع هذه المعوقات.

- ٨- الضغوط على واضعي المعايير يؤدي الى معايير قاصرة ينتج عنها تقارير مالية غير معبرة عن واقع النشاط الاقتصادي .
- ٩- وجود تأثير لمتغيرات النموذج المقترح الذي من شأنه أن يؤدي الى زيادة قدرة التقارير المالية في التعبير عن واقع المنشأة الاقتصادي والى زيادة الدقة عند قياس أبعاد التنمية المستدامة بشكل كبير .
- ١٠- اتفاق الفئات الثلاثة للدراسة حول أهمية إبعاد النموذج المقترح لمعالجة القصور في نموذج المحاسبة المالية حيث انه يتميز بالوضوح والبساطة وعدم احتوائه على تفاصيل كثيرة ومعقدة تربك معدي التقارير .

ثانياً: توصيات البحث :

- في ضوء هدف البحث وما انتهت إليه الدراسة النظرية والاختبارية يوصى الباحث بما يلي :
- ١- الاهتمام بضرورة تطوير كلا من التقارير المالية والإطار المفاهيمي للمحاسبة أساساً للتعامل مع الحقل الجديد في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة خاصة في ظل اعتماد الاقتصاد الجديد بشكل كبير على الأضلاع الثلاثة للتنمية المستدامة.
- ٢- الإهتمام بالرد بين الجهات الأكاديمية (البحث العلمي) والمنظمين والممارسين حتى يمكن تعظيم الاستفادة عند إصدار معيار محاسبي يتناول القياس والإفصاح عن التنمية المستدامة مما يساهم بزيادة الوعي حول الاستدامة المالية والمحاسبية خاصة الجهات التشريعي المهنية منها والمجامع المحاسبية المهنية وهيئة الأوراق المالية .
- ٣- التركيز بدرجة كبيرة على التنبؤ بالمخاطر وكيفية إدارتها بهدف تقاديتها قبل وقوعها و للتخفيف من آثارها السلبية عند وقوعها مع تعزيز بناء أنظمة إنذار مبكر للشركات و أنظمة حماية وحاكمية لها .

٤- تطوير وعقد برامج تدريبية للمحاسبين المهنيين والقانونيين خاصاً المتعلق
ببقرير الاستدامة ومراجعتها .

٥- يجب على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية -وخصوصاً شركات المؤشر
المصري -أن تضع مؤشرات أو مقاييس خاصة بقواعد حوكمة الشركات
و المسؤولية الاجتماعية و المسؤولية البيئية, لما لهذه المؤشرات من أهمية على
الشركة و المستثمرين و البيئة والعاملين.

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية

- ١- أبو العز , محمد السعيد , (٢٠١٣) , " تحليل القائم المالية لأغراض
الائتمان والاستثمار " , مكتبة المدينة , الزقازيق ص ص ٣٥٢-٤٧٢.
- ٢- أنور بنورا محمد عماد الدين (٢٠١٠), "المسؤولية الاجتماعية للشركات في
ظل الأزمة الاقتصادية - دراسة تطبيقية " مركز المديرين المصري , مسابقة
الأبحاث السنوية .ص ٨٤-١ .
- ٣- الشراقوي , أشرف (٢٠١١), " مؤتمر المؤشر المصري لمسؤولية الشركات " ,
المركز المصري لمسؤولية الشركات , مركز المديرين المصري ص١٧.
- ٤- الشويمان , نزار صالح (٢٠١٣) , " تطوير النظام المحاسبي بما يعكس
المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " مجلة
البحوث التجارية , كلية التجارة , جامعة الزقازيق , العدد الثاني , ص ص ٢٣٧٠-
٢٣٨

- ٥- التنفيذي , مجلة , (٢٠١١) , " المؤتمر الإفريقي حول تعزيز العمل المسئول و الحومة " , مركز المديرين المصري , وزارة الاستثمار , العدد الثالث عشر , ص ص١٦-١٧ .
- ٦- , (٢٠١٠) , "المؤتمر الثالث للمسؤولية الاجتماعية للشركات " , مركز المديرين المصري , وزارة الاستثمار , العدد العاشر , ص ص ٢٤-٣٩
- ٧- جمال , أشرف (٢٠١١) , " مؤتمر المؤشر المصري لمسؤولية الشركات " , مركز المديرين المصري , وزارة الاستثمار , ص ٣٠ .
- ٨- مركز المديرين المصري , (٢٠١٠) , " المؤتمر الثالث للمسؤولية الاجتماعية : الشفافية و الإفصاح فى ممارسات المسؤولية الاجتماعية , يناير , مارس .
- ٩- د.فؤاد عيسى , (٢٠١٠) , "المسؤولية الاجتماعية للقطاع الخاص فى مصر : دراسة حالة تطبيقية لقياس و تقييم المسؤولية الاجتماعية للشركات " , المؤتمر السنوى الثالث للمسؤولية الاجتماعية للشركات , وزارة الاستثمار , القاهرة , مارس , ص ٤٠-١ .
- ١٠- عناني , محمد عبد السميع (٢٠١١) , " التحليل القياسي و الاحصائى للعلاقات الاقتصادية - مدخل حديث باستخدام spss " , الطبعة الثالثة , مكتبة المدينة , الزقازيق .
- ١١- عقل , يونس , جمال على (٢٠١٠) قياس مستوى إدراك المستثمرين للمحتوى المعلومات للمؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية والبيئية و حوكمة الشركات ESG- دراسة اختبارية " , مجلة الدراسات و البحوث التجارية , كلية التجارة و إدارة الأعمال , جامعة حلوان , ملحق العدد الرابع , القاهرة .
- ١٢- عقل , يونس حسن , (٢٠١٠) , " نموذج مقترح لقياس المحتوى المعلومات للإفصاح عن المؤشر المصري لمسؤولية الشركات " دراسة اختبارية " , مجلة المحاسبة

- و الإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السابع و السبعون ، السنة التاسعة و الأربعون
- ١٣- رمضان ، محمد السيد أحمد (٢٠١٣) ، " اختبار العلاقة بين مؤشر مسئولية الشركات ESG و التغير فى أسعار الأسهم - دراسة أميريكية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق .
- ١٤- د/ أحمد السروي، التلوث البترولي- الملوثات البترولية والتأثيرات البيئية و الصحية و طرق التحكم والسيطرة ،مركز تنمية الأداء ، ٢٠١١، ص ١٥.
- ١٥- جمعة حسن على الملا المنصوري ، إدارة التنمية الزراعية المستدامة بدولة الإمارات العربية المتحدة ، رسالة دكتوراه فى الفلسفة فى العلوم البيئية ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠.
- ١٦- د/ عبد الرازق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبى لتكاليف الأداء البيئى للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره فى قدرتها التنافسية فى مجال الجودة ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد ، جامعة حلب ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد ٢٦ العدد الأول ٢٠١٠.
- ١٧- د/ على غزاي سعد المطيرى ، منهج مقترح للمحاسبة المسؤلية عن التكاليف البيئية مع التطبيق على شركة نفط الكويت ، رسالة ماجستير فى المحاسبة ، كلية تجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠ .
- ١٨- محمد غنايم ، الاقتصاد والبيئة ، معهد الأبحاث التطبيقية ، القدس ، فلسطين ، ٢٠١٢ .
- ١٩- يوسف أحمد العبد الله الأحمد، أطار مقترح للمحاسبة الإدارية البيئية من منظور الجودة الشاملة فى شركات النفط (دراسة تطبيقية فى الجمهورية العربية السورية)رسالة دكتوراه فى المحاسبة ، كلية الاقتصاد جامعة حلب، سوريا، ٢٠١٠ .
- ٢٠- عبد السلام أديب ، أبعاد التنمية المستدامة

مصادر الانترنت :

- ١- مركز المديرين المصري , المركز المصري لمسئولية الشركات , البورصة المصرية , (٢٠١١) , " المؤشر المصري , لمسئولية الشركات S&P-EGX ESG " , منهجية المؤشر , أكتوبر , متاح على الموقع التالية : <http://www.eiod.org> , <http://www.ecrc.orgoeg> ,
- ٢- الهيئة العامة للرقابة المالية,المركز المصري لمسئولية الشركات,٢٠١٢, متاح على موقع : <http://www.ecrc.org.eg/Index AR.aspx>

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Balatbat ,M.C.A.,Siew, R.Y.J.and armichael,D.G.(2012)'ESG scores and its influence on firm performance; Australian evidence ' , University of New South Wales.
- Hong , Y., and Anderson , M.l.,(2011) "The relationship between corporate Social responsibility and Earnings management: An Explanatory Study", Journal of business Ethics 104,461,471
- Kim,Y., M.S., and Wier B.,(2012) , " Is Earnings Quality associated with Corporate Social responsibility?,The Accounting Review87 (3) 761-796,
- Evvans,J. Peiris,D.,(2010), " The relationship between Environmental Governance Factors and Stock Returns", Available at : <http://www.ssrn.com>
- Egyption Stock Exchang (EGY) , (2010) , " S&P /Index : Index Methodology", <http://www.egyptse.com>
<http://www.SSRN.com>
- Poelloe A (2010),: Is There a Trade – off Social responsibility and Financial Performance " , Masters Thesis In Economics and Business, Erasmus University Rotterdam Netherlands.

-
- Standard and Poor's (S&P/EGX ESG Index Methodology", Available at:<http://www.Standardandpoors.com>
 - Abu Zerr ,Afaf .2012." Integrated Models for Internal Auditing and Its Role in Stratgy and Risk Mangement. Palastinian Legal Accounting Auditing Association.
 - **Al- Zaeideyh, Ramy and AlThnaiat ,Ali. 2012. " The Impact of External Editor in Bank's Credit Decision Making. Jordan Journal of Business Administration" ISSN, 1815-8633 University of Jordan ,Amman ,Jordan ,8 (3).**

ملحق البحث

قائمة الاستقصاء

اسم المستطلع راية /..... (اختياري)

المؤهل العلمي (الوظيفة) /.....

المهنة ومكان العمل /.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث في هذا الصدد بإعداد بحث بعنوان " المحاسبة عن التنمية المستدامة كمدخل لتطوير نموذج المحاسبة المالية في ظل مفهوم حوكمة الشركات (دراسة اختبارية)."

ولإتمام البحث يحتاج الباحث الى تعاونكم معه من خلال قراءة هذا الاستقصاء بعناية والإجابة على الأسئلة الموجودة به بحيادية وموضوعية حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون اى تحيز ؛لذا يأمل الباحث من ساعاتكم منح قائمة الاستقصاء المرفقة بعضا من وقتكم للإجابة على الأسئلة الواردة بها شاكرين لكم مقدما حسن تعاونكم حتى يمكن استكمال هذا البحث .ويتعهد الباحث إمام الله ثم إمامكم بالحفاظ على سرية البيانات الواردة في إجاباتكم بتلك القائمة وعدم استخدامها في غير اغراض البحث ؛ مع العلم بأنه من حقكم عدم الإفصاح عن بياناتكم الشخصية أو اسم الجهة التى تعملون لها .

مع خالص شكري الباحث

د.علاء أحمد رزق

كلية التجارة -جامعة أسوان

بيانات شخصية

من فضلك استيفاء البيانات التالية:

الاسم:

(إذا رغبت)

المؤهلات العلمية:

الوظيفة:

أ) استاذ بالجامعة.

ب.

مكاتب المحاسبة والمراجعة

ج) مراقب حسابات شركات مساهمة

د) مراجع داخلي لإحدى شركات المساهمة.

هـ) مدير مالي لإحدى الشركات المساهمة.

و) جهة العمل.....

ز) (وظيفة أخرى).....

س٢: ما هي مدة خبرتكم في شئون المحاسبة والمراجعة ؟

أ) أقل من خمس سنوات.

ب) من خمس سنوات إلى عشر سنوات

ج) أكثر من عشر سنوات.

س٣: ما هي آخر درجة علمية حصلت عليها؟

١) بكالوريوس. ٢) دبلوم. ٣) ماجستير ٤) دكتوراه

السؤال الأول: هل ترون سيادتكم أن هناك علاقة بين المحاسبة عن التنمية المستدامة وتطوير نموذج المحاسبة المالي الحالي ؟

درجة الموافقة الأثناس				
لا أوافق	محايد	وافق تماماً	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق
				يؤدى القياس والإفصاح المحاسبى للتنمية المستدامة إلى توفير المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصورة ملائمة وقابلة للاعتماد عليها فى التوقيت المناسب مما يساهم فى ترشيد قراراتهم
				توفر هذه المعايير القواعد التى تحكم قياس نتائج الأعمال إلى تحقيق توازن المعلومات الواردة بالتقارير المالية والتغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات.
				إلتزام الشركات بمتطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعمل على تحسين جودة التقارير المالية حيث أنها تساعد على الأتى:
				فر هذه المعايير القواعد التى تحكم قياس نتائج الأعمال
				وفر هذه المعايير القواعد التى تحكم قياس المركز المالى للشركة ممثلاً بموجودات الشركة وما عليها من إلتزامات
				فر هذه المعايير القواعد التى تحكم حدود وطبيعة الإفصاح عن المعلومات فى القوائم المالية المنشورة
				إدأ متطلبات الإفصاح الواردة بهذه المعايير يؤدى إلى تحسين مستوى شفافية المعلومات
				قيام الشركة بالإفصاح عن الأحكام والتقديرآت الشخصية المستخدمة فى تطبيق السياسات المحاسبية والتي لها تأثير على المبالغ المسجلة بالقوائم المالية
				قيام الشركة بالإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل وما يتعلق بالتنمية المستدامة
				قيام الشركة بالإفصاح عن التغيرات المستقبلية المتوقعة فى السياسات المحاسبية مما يؤدى إلى تعزيز قناعة المستثمرين بعدالة التقارير المالية
				قيام الشركة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والابعاد الاجتماعية المتبعة حتى ولو لم تتناولها المعايير المحاسبية
				يؤدى الإفصاح المحاسبى الإلزامى وفقاً لمتطلبات القوائين ومعايير المحاسبة إلى تحقيق توازن المعلومات الواردة بالتقارير المالية والتغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات
				قيام الشركة بالإفصاح عن أية معلومات جوهرية لها تأثير على القيمة السوقية للشركة

السؤال الثاني: هل ترى سيادتكم أن هناك علاقة بين النموذج المقترح المبني على قياس التنمية المستدامة وتفعيل الخصائص الوصفية لجودة المعلومات المحاسبية برجاه تحديد درجة الأهمية لكل عنصر؟

م	درجة الموافقة الأنشطة	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
	إن توافر نموذج لمحاسبة التنمية المستدامة يؤدي إلى تدفق المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية بصورة واضحة مما يؤدي إلى رفع كفاءة تخصيص الموارد وإنضباط الأسواق					
	إن نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة يساهم بدرجة كبيرة في توفير معلومات لاغراض التنمية المستدامة والرقابة عليها والتحقق منها					
	تزداد جودة النموذج المقترح عند الإعلان عن التغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وأثار هذا التغيير على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة مما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية					
	يقيم النموذج المقترح الآثار السلبية الناتجة عن قيام الشركة بممارسات سلبية تجاه المجتمع					
	إن النموذج المقترح يمكن أن يخفف من احتمالات قيام الإدارة بإساءة إستخدام سلطاتها عند قيامها بعملية إدارة الأرباح .					
	تزداد جودة النموذج المقترح عند قيام الشركة بتوفير كافة المعلومات (المالية وغير المالية) للمستخدمين في آن واحد					

السؤال الثالث: يؤدي تطبيق محاسبة الاستدامة إلى زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية وذلك نظراً لما توفره من آثار إيجابية تعمل علي تحسين جودة القوائم المالية في التعبير عن الواقع الإقتصادي و متطلبات المستثمرين فمن فضلك حدد درجة موافقتك على تلك الآثار؟

م	درجة الموافقة الأثناسار	لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً
١	إعداد قوائم مالية صادقة من شأنها التأثير على اختيارات المستثمرين وبالتالي تغيير المعايير المفاهيم لمواكبة التغيرات في بيئة العمل المحاسبية مما يؤدي الى تعبير النموذج المقترح عن الواقع الاقتصادي للمنشأة.					
٢	القياس والإفصاح المحاسبى للتنمية المستدامة وإدراجه في التقارير المالية يساهم في زيادة جودة التقارير المالية بما يخدم اهداف التنمية المستدامة تمكن المستثمرين من التنبؤ بقيمة الأسهم وتحديد التدفقات النقدية المتوقعة من أنشطة الشركة المستقبلية.					
٣	تتمثل جودة المعلومات بالتقارير المالية في ظل تطبيق قواعد الحوكمة في الإفصاح عن المعلومات التالية: النتائج المالية والتشغيلية , أهداف وسياسات الشركة, عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل القريب, القيمة العادلة للأصول خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية الحادة التي تواجهها دول المنطقة, التعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وما هي طبيعة تلك التعاملات ومقدارها.					
٤	تزاعي الشركة عرض المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة مستخدمي التقارير المالية.					
٥	قدرة التقارير المالية في توفير معلومات لاغراض التنمية المستدامة والرقابة عليها يساهم في تضيق فجوة المعلومات عن الادارة ومستخدمي القوائم المالية.					
٦	تساهم قواعد الحوكمة في تحسين الأداء الفعال لإدارة الشركة والحد من الممارسات غير القانونية.					
٧	تساهم قواعد الحوكمة في تحسين الأداء الفعال لإدارة الشركة والحد من الممارسات غير القانونية.					
٨	يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى الحد من المخاطر الداخلية والخارجية التي تتعرض لها الشركة.					

