جمهورية السودان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

دور محاسبة الإستدامة في تحسين مستوي الإفصاح عن الأحداث غير المالية للمنشآت الصناعية

(دراسة ميدانية علي القطاع الصناعي السوداني)

The Role of Sustainable Accounting in Improving the Level of Disclosure of Non- financial Events for Industrial Enterprises

(Field study on the Sudanese Industrial sector)

رسالة لنيل درجة الدكتوراة في فلسفة المحاسبة والتمويل

إعداد الطالب

مصعب الطيب محسن عبدالله

إشراف الدكتور

مصطفي نجم البشاري علي

أستاذ المحاسبة المشارك

1440هـ - 2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإستهلال

قال الله تعالى:

(أَوَلَيْسَ الَّذِي خَلَقَ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضَ بِقَادِرٍ عَلَى أَنْ يَخْلُقَ مِثْلَهُمْ بَلَى وَهُوَ الْخَلَّاقُ الْعَلِيمُ (81) إِنَّمَا أَمْرُهُ إِذَا أَرَادَ شَيْئًا أَنْ يَقُولَ لَهُ كُنْ فَيَكُونُ (82) فَسُبْحَانَ الَّذِي بِيَدِهِ مَلَكُوتُ كُلِّ شَيْءٍ وَإِلَيْهِ تُرْجَعُونَ (83))

صدق الله العظيم

(سورة يس ، الأيات 81 –83)

الإهداء

إلي أمي حفظها الله براً وإحساناً

*****

إلي روح والدي الذي رحل قبل أن يري هذا العمل

*****

إلي إبنتي حفظها الله

*****

إلي أخي وخالتي وعماتي

*****

إلي كل من سلك طريقاً يلتمس فيه علماً

*****

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي هذا...

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه ، أحمدك حمد الذاكرين الشاكرين والشكر لله أولاً وأخيراً ، سبحانك لا نحصي ثناء عليك أنت كما أثنيت علي نفسك ، وأصلي وأسلم علي سيدنا محمد وعلي آله وصحبه أجمعين.

الشكر أجزله لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، لإتاحتهم لي فرصة دراسة الدكتوراة.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير للدكتور / **مصطفي نجم البشاري علي** المشرف علي الدراسة ، وعلي ما قدمه من علم ووقت وعلي عظيم صبره خلال فترة إعداد الدراسة ، فجزاه الله عنا ألف خير.

خالص الشكر للأخوة في مكتبة جامعة النيلين ، ومكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

إلي كل هؤلاء جميعاً ، أقدم الشكر والتقدير وعظيم الإمتنان ، ذلك ما أستطيع أن أقدمه لهم ، وأسال الله عز وجل أن يجزي الجميع خير الجزاء ، وأن يهيئ لنا جميعاً من أمرنا رشداً.

الباحث

المستخلص

تناولت الدراسة مشكلة تحديد طبيعة العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية. هدفت الدراسة إلي التعرف علي مدي إهتمام المنشآت الصناعية بالأداء البيئي والإجتماعي عند ممارستها لأنشطتها الإقتصادية، والتعرف علي معوقات الإفصاح المحاسبي عن أبعاد المحاسبة المستدامة بالتقارير والقوائم المالية، تكمن أهمية الدراسة في تطوير مستوي الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التقليدية للمنشآت الصناعية من خلال الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وحوجة المنشآت الصناعية إلي إضفاء الثقة والمصداقية علي التقارير المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية، وتفعيل البعد البيئي والإجتماعي للمنشآت الصناعية في برامجها المستقبلية من أجل تحقيق أهداف المجتمع.

إستخدم الباحث المنهج الوصفي لدراسة وتوضيح دور المحاسبة المستدامة بأبعادها الإجتماعية والبيئية والإقتصادية في تحسين مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية، تمثلت فرضيات الدراسة في الأتي:

الفرضية الأولي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

توصل الباحث إلي عدة نتائج منها:

1. تهتم المنشآت الصناعية بأدائها البيئي والإجتماعي كإهتمامها بالأداء المالي عند ممارستها لأنشطتها الإقتصادية.
2. تهتم المنشآت الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بقوائمها المالية.
3. تهتم المنشآت الصناعية بجودة وفعالية المعلومات غير المالية المنشورة بالتقارير المالية.
4. أظهرت نتائج الإنحدار الخطي البسيط وجود إرتباط طردي قوي بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والمعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.
5. أظهرت نتائج الإنحدار الخطي البسيط وجود إرتباط طردي متوسط بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.
6. أظهر نموذج المقدرات القياسية أن المحاسبة عن المعلومات البيئية أكثر المتغيرات تأثيراً علي الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

بناءاً علي نتائج الدراسة قدم الباحث عدة توصيات منها:

1. ضرورة نشر ثقافة حماية البيئة بين مختلف أفراد المنشآت الصناعية خاصة أصحاب القرارات منهم.
2. تطوير القطاعات الإنتاجية بالمنشآت الصناعية وتكاملها وإتباع نظم الإدارة البيئية المتكاملة وأساليب الإنتاج الأنظف.
3. وضع القوانين التي تلزم المنشآت الصناعية بقياس التكاليف والمنافع البيئية والإجتماعية.
4. زيادة مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية من قبل المنشآت الصناعية وخاصة المعلومات البيئية والإجتماعية.
5. ضرورة وضع ضوابط ومعايير تلزم المنشأت الصناعية بالإفصاح غير المالي مع تأكيد أهميته بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية.

Abstract

The study investigated the problem of identifying the nature of the relationship between accounting for social, environmental and economic information and disclosing financial information. The study aimed to recognize the extent of industrial establishments' attention for environmental and social performance when practicing its economic activities, to recognize the limitations of accounting disclosure for dimensions of sustainability accounting reports and financial statements. The importance of the study lied in developing the level of accounting disclosure in traditional financial statements for industrial establishments through disclosing non-financial information, need of industrial establishments for giving more confidence and credibility on financial reports through disclosing environmental and social information, activating the environmental and social dimension for industrial establishments in its future programs to achieve the community's objectives.

The researcher used descriptive approach to study and clarify the role of sustainability accounting with its social, environmental and economical dimensions in improving the level of disclosing non-financial information of industrial establishments. The hypotheses of the study represented in the following:

First hypothesis: there is a significant statistical relationship between social information and disclosing non-financial information for industrial establishments.

Second hypothesis: there is a significant statistical relationship between environmental information and disclosing non-financial information for industrial establishments.

Third hypothesis: there is a significant statistical relationship between economical information and disclosing non-financial information for industrial establishments.

The researcher found several results, among which is that:

1. the industrial establishments pay attention to its environmental and social performance as for its financial performance when practicing its economic activities.
2. the industrial establishments interesting in disclosing environmental and social information in its financial statements.
3. the industrial establishments interesting in the quality and efficiency of non-financial information disclosed in financial reports.
4. the results of simple liner declension existence of direct strong correlation between account for social and environmental information and disclosing non-financial information for industrial establishments.

5. the results of simple liner declension existence of direct average correlation between .6 account for economic information and disclosing non-financial information for industrial establishments.

6. the results of simple liner declension existence of direct strong correlation between account for social and environmental information and disclosing non-financial information for industrial establishments.

According to study's results, the researcher provide several recommendations, among which is that:

1. need for outspread the culture of environment protection between different parties in industrial establishments specially decision makers.

2. improving productive sectors in industrial establishments, its integral and following integrated environmental management's systems and clean productive methods.

3. issuing regulations that obligates industrial establishments to measure environmental and social costs and benefits and disclosing for.

4. increasing level of industrial establishments' disclosing non-financial information especially environmental and social information.

5. need for more controls and standards that obligates industrial establishments for non-financial disclosure and insuring its importance for financial reports and statements' users.

فهرس الموضوعات

عنوان الموضوع	رقم الصفحة
الإستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	و
فهرس الموضوعات	ح
فهرس الجداول	ط
.فهرس الأشكال	ك
المقدمة	
أولاً: الإطار المنهجي	2
ثانياً: الدراسات السابقة	6
الفصل الأول: المحاسبة المستدامة	
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة	22
المبحث الثاني: نظريات المحاسبة	56
المبحث الثالث: محاسبة الإستدامة	78
الفصل الثاني: الإفصاح عن المعلومات غير المالية	
المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي	112
المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات غير المالية	138
المبحث الثالث: محاسبة الإستدامة والإفصاح غير المالي	167
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية	188
المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة	199
المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة	235
الخاتمة	
أولاً: النتائج	251
ثانياً: التوصيات	251
المراجع	253
الملاحق	275

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1/2/1)	نظرية الوكالة والفصل بين وظيفتي الملكية وإتخاذ القرار داخل المؤسسات	64
(2/2/1)	مقارنة بين أهم نظريات القيادة المستخدمة في المنظمات الهادفة والغير هادفة للربح	72
(1/2/2)	نموذج (Scovill)	158
(2/2/2)	التقرير المالي البيئي المقدم من قبل الأمم المتحدة عام 1991م	159
(3/2/2)	نموذج (Linowes)	160
(4/2/2)	نموذج شركات الصناعات الكيماوية والصيدلانية الأمريكية	161
(5/2/2)	نموذج (Estes)	162
(6/2/2)	نموذج (Siedler)	163
(7/2/2)	نموذج قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالأنشطة البيئية والإجتماعية	164
(8/2/2)	نموذج قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والإجتماعية	166
(1/1/3)	الإستبيانات الموزعة والمعادة	189
(2/1/3)	توزيع محاور الدراسة	190
(3/1/3)	مقياس درجة الموافقة	190
(4/1/3)	نتائج اختبار الارتباط لمحاور الدراسة	192
(5/1/3)	نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية	193
(6/1/3)	نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور المحاسبة عن المعلومات البيئية	195
(7/1/3)	نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية	195
(8/1/3)	نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور الافصاح عن المعلومات غير المالية	196
(1/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	199
(2/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	200
(3/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	201
(4/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	202
(5/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالمسمي الوظيفي	203

(6/2/3)	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	204
(7/2/3)	التوزيع التكراري لعبارات محور المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية	206
(8/2/3)	الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينة الدراسة لعبارات المحور الأول	211
(9/2/3)	التوزيع التكراري لعبارات محور المحاسبة عن المعلومات البئية	216
(10/2/3)	الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينة الدراسة لعبارات المحور الثاني	219
(11/2/3)	التوزيع التكراري لعبارات محور المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية	221
(12/2/3)	الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينة الدراسة لعبارات المحور الثالث	224
(13/2/3)	التوزيع التكراري لعبارات الافصاح عن المعلومات غير المالية	227
(14/2/3)	الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينةالدراسة لعبارات المحور الرابع	230
(1/3/3)	اختبار العينةالواحدة (One-SampleTest) لاجابات أفرادعينةالدراسة حول المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية	235
(2/3/3)	اختبارالعينةالواحدة(One- Sample Test) لاجابات أفرادعينة الدراسة حول المحاسبة عن المعلومات البيئية	237
(3/3/3)	اختبار العينةالواحدة (One- Sample Test)لاجابات أفراد عينة الدراسة حول المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية	239
(4/3/3)	اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة حول الإفصاح عن المعلومات غير المالية	240
(5/3/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية	242
(6/3/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية	243
(7/3/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية	245
(8/3/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية علي الإفصاح عن المعلومات غير المالية	246
(9/3/3)	إختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي	248
(10/3/3)	نموذج المقدرات القياسية	249
(1/1/4)	قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة	284

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
أ	النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة	5
(1/1/1)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	35
(2/1/1)	مكونات القوائم المالية	43
(1/3/1)	المحطات الأساسية لتطور مفهوم التنمية المستدامة	82
(2/3/1)	مستويات التنمية المستدامة	93
(3/3/1)	أبعاد التنمية المستدامة	99
(4/3/1)	ترابط أبعاد التنمية المستدامة	100
(1/1/3)	النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة	191
(1/2/3)	رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	199
(2/2/3)	رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغيرالمؤهل العلمي	201
(3/2/3)	رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	202
(4/2/3)	رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	203
(5/2/3)	رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي	204
(6/2/3)	رسم بياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	205

المقدمة

وتشمل:

أولاً: الإطار المنهجي Methodical Framework

ثانياً: الدراسات السابقة Previous Studies

أولاً: الإطار المنهجي Methodical Framework

تمهيد Preface

زاد الإهتمام في الربع الأخير من القرن العشرين بالدراسات البيئية والإجتماعية نتيجة المخاطر التي أصبحت تواجه البيئة والمجتمع، مما ترتب عليه إهتمام واسع بآليات حماية البيئة من آثار التلوث في معظم الدول، لذلك كان لأبد للمحاسبة أن تقوم بدور مهم في هذا المجال نتيجة إزدياد الطلب علي المعلومات المالية وغير المالية، حيث تعتبر الإستدامة من المفاهيم التي نالت كثيراً من الإهتمام سواء من الناحية البيئية أو الإجتماعية، فبالرغم من وجود الربح كهدف للمنشآت إلا أن تحقيق هذا الهدف تحكمه قيود يفرضها المجتمع، لذلك كان لأبد للمنشآت الصناعية أن تقبل بمسؤولياتها البيئية والإجتماعية سواء كانت المفروضة بالإلتزام القانوني أو تلك التي ترتبط بمصلحتها الذاتية، حيث قامت العديد من المنشآت الصناعية بتطبيق ممارسات المحاسبة المستدامة الأمر الذي يعني ضرورة قيامها بقياس الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام وإعداد تقرير سنوي عن التنمية المستدامة لإقتناعها بأن ذلك سوف يزيد من قيمة أسهمها.

يعد مفهوم الإفصاح عن المعلومات غير المالية من الإمور التي تهم المنشآت الصناعية وتدخل في نطاق ممارستها، حيث أن الأنشطة البيئية والإجتماعية لم تحظي بالإهتمام الكافي لقياسها والإفصاح عنها، ونتيجة للضغوط الإجتماعية المفروضة علي المنشآت الصناعية الملزمة بتحملها لمسئولياتها البيئية والإجتماعية كان لأبد للوظيفة المحاسبية من توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والإجتماعية بهدف تحقيق الرفاهية الإجتماعية لأفراد المجتمع، حيث يحتاج مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلي الإفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي، لذلك كانت هنالك حاجة ملحة لتطوير معيار للإفصاح المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي والإجتماعي في شكل قوائم مستقلة مما يؤدي إلي ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم المسئولية الإقتصادية والبيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية.

أن مستقبل المنشآت وإستمراريتها في مزاولة أعمالها لا يعتمد فقط علي وضعها المالي وتحقيق الأرباح وقدرتها علي مواجهة الأحداث في المستقبل والإحتفاظ بسيولة ملائمة وقدرتها علي خدمة ديونها، بل يجب الأخذ في الإعتبار المسئولية الإجتماعية والبيئية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها في التقارير السنوية حتي تضمن هذه المنشآت الإستمرارية في مزاولة أعمالها.

مشكلة الدراسة Study Problem

بإستقراء الدراسات السابقة المتوفرة داخل الدراسة وجد الباحث أن هنالك فجوة فيها وذلك كالأتي:

أولاً: المحاسبة المستدامة، حيث تناولت دراسة **(علاءالدين محمود زهران، 2005م)** المناهج المقترحة لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية، وركزت دراسة **(زرنوح ياسمينة، 2006م)** علي إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر، وتناولت دراسة **(صبري حسن عطية، 2007م)** القياس المحاسبي للتكاليف الإجتماعية والبيئية وأثره في القوائم المالية المنشورة وإتخاذ القرارات في منظمات الأعمال، وركزت دراسة **(عبدالقادرعوينان، 2008م)** علي تحليل الآثار الإقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة، وتناولت دراسة **(محمد مصطفي حسن، 2010م)** القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية علي القوائم المالية للشركات الصناعية، وتناولت دراسة ***(Ching Tak -yan,2010م)*** الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تساهم في مكافحة التلوث البيئي، وركزت دراسة **(محمد عباس بدوي، 2011م)** علي النماذج المقترحة لقياس الأداء البيئي والإجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال المحاسبة المستدامة.

كما تناولت دراسة (**Susan L. Sakmar, 2011م)** عدم توفر المعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية بمنطقة الشرق الأوسط، كما تناولت دراسة **(سيد عبدالرحمن عباس، 2011م)** أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضؤ نمو الإستثمارات الصناعية في السودان، وركزت دراسة **(Okafor Tochukwu, 2012م)** علي دور الموارد الطبيعية في تحقيق التنمية المستدامة، وتناولت دراسة **(Annal.Lusher, 2012)** المدي الذي تساهم به مهنة المحاسبة في المساءلة عن القضايا الإقتصادية والإجتماعية والبيئية، وركزت دراسة **(Hasan Senol, 2012م)** علي المشاكل

البيئية التي تواجه المنشآت الصناعية عند قيامها بتنفيذ عملياتها الإنتاجية، وإختبرت دراسة **(أحمد عدنان العرموطي، 2013م)** أثر محاسبة الإستدامة علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

يتضح للباحث قلة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع المحاسبة المستدامة، حيث أن معظم الدراسات ركزت علي القياس المحاسبي للبعد البيئي للمحاسبة المستدامة وإهملت الأبعاد الاخري.

ثانياً: الإفصاح عن المعلومات غير المالية، في جمهورية مصر العربية أضافت دراسة **(عفت أبوبكرمحمد،2011م)** الدوافع التي تجعل المنشآت تفصح عن معلومات المحاسبة المستدامة بالتقارير السنوية بالإضافة لتحديد دور المحاسبين في تحقيق الإستدامة للمنشآت الصناعية، وتناولت دراسة **(2012, Uwalomwa Uwuigbe)** المدي الذي تفصح فيه المنشآت العاملة في نيجيريا عن المعلومات البيئية بإستخدام شبكات الإنترنت، كما أضافت دراسة **(زينب إمام عبد الحافظ، 2013م)** إطار محاسبي للتقرير عن عمليات المحاسبة المستدامة بمنشآت البترول مع التعرف علي إنعكاسات دراسة أبعاد المحاسبة المستدامة علي المحاسبة الإدارية، وركزت دراسة **(Hanane Saidi Sief 2014م)** علي الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للمنشآت الصناعية، وتناولت دراسة **(2014,Omer Juhmani)** الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية في المواقع الإلكترونية للمنشآت المدرجة في بورصة البحرين.

يتضح للباحث أن هذه الدراسات لم تختبر بصورة مباشرة العلاقة بين القياس المحاسبي لأبعاد المحاسبة المستدامة وجودة الإفصاح عن المعلومات غير المالية حيث ركزت معظم الدراسات علي الإفصاح عن المعلومات البيئية دون الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات التي تمثل الأبعاد الأخري للمحاسبة المستدامة.

بناءاً علي ما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالآتي:

1. ما هي طبيعة العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية؟
2. ما هي العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية؟
3. ما هي العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية؟
4. هل توجد فروقات في مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية للمنشآت الصناعية؟
5. هل تهتم المنشآت الصناعية بالأداء البيئي والإجتماعي عند ممارستها أنشطتها الإقتصادية؟
6. هل تفصح المنشآت الصناعية عن المعلومات غير المالية في القوائم المالية؟
7. ما هي منافع التقريرعن التكاليف والعوائد البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية؟
8. هل تهتم المنشآت الصناعية بجودة وفعالية المعلومات غير المالية لتحسين مستوي الإفصاح للمنشآت الصناعية؟
9. ما هي معوقات الإفصاح المحاسبي عن أبعاد المحاسبة المستدامة في القوائم المالية للمنشآت الصناعية؟

أهداف الدراسة Study Objectives

تسعي الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف علي طبيعة العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية.
2. معرفة العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية.
3. بيان العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية.
4. معرفة المحاسبة المستدامة وتحديد أبعادها.
5. الكشف عن دورالمحاسبة في توفير المعلومات غير المالية والإفصاح عنها بالتقارير المالية للمنشآت الصناعية.
6. تحديد دوافع المنشآت الصناعية لإعداد تقاريرالإستدامة وتحديد المشاكل والصعوبات التي تواجه الإفصاح عن المعلومات غير المالية.
7. بيان المعايير المحاسبية التي تلزم المنشآت الصناعية بالإفصاح عن المعلومات غير المالية (المعلومات البيئية والإجتماعية) في قوائمها المالية السنوية.
8. تحسين أساليب الإفصاح عن المعلومات غير المالية في التقارير السنوية للمنشآت الصناعية.
9. دراسة واقع تطبيق الأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة في المنشآت الصناعية.

أهمية الدراسة Study Importance

تتمثل أهمية الدراسة بالآتي:

1.الأهمية العلمية وتتمثل في:

أ. ندرة البحوث المحاسبية في مجال المحاسبة المستدامة بصفه عامة، وتقارير إستدامة المنشآت الصناعية بصفه خاصة.

ب. توجيه إهتمام الباحثين بدراسة دور المحاسبين في تحقيق إستدامة المنشآت الصناعية، وتوفير تقارير الإستدامة وأثرها علي الأداء طويل الأجل للمنشآت.

2.الأهمية العملية وتتمثل في:

أ. توفير إطار نظري لمفهوم المحاسبة المستدامة والمتطلبات المحاسبية عن التقارير والمعايير التي تحكم جودة الإفصاح عن المعلومات غير المالية.

ب. تطوير مستوي الإفصاح في القوائم المالية التقليدية للمنشآت الصناعية، من خلال الإفصاح عن المعلومات غير المالية لغرض إستدامة المنشآت.

ج. حوجة المنشآت الصناعية إلي إضفاء الثقة والمصداقية علي التقارير المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية.

د. تفعيل البعد البيئي والإجتماعي للمنشآت الصناعية في برامجها المستقبلية وذلك لتحقيق أهداف المجتمع في المحاسبة المستدامة.

فرضيات الدراسة Study Hypothesis

تختبر الدراسة الفرضيات الأتية:

1.الفرضية الأولي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

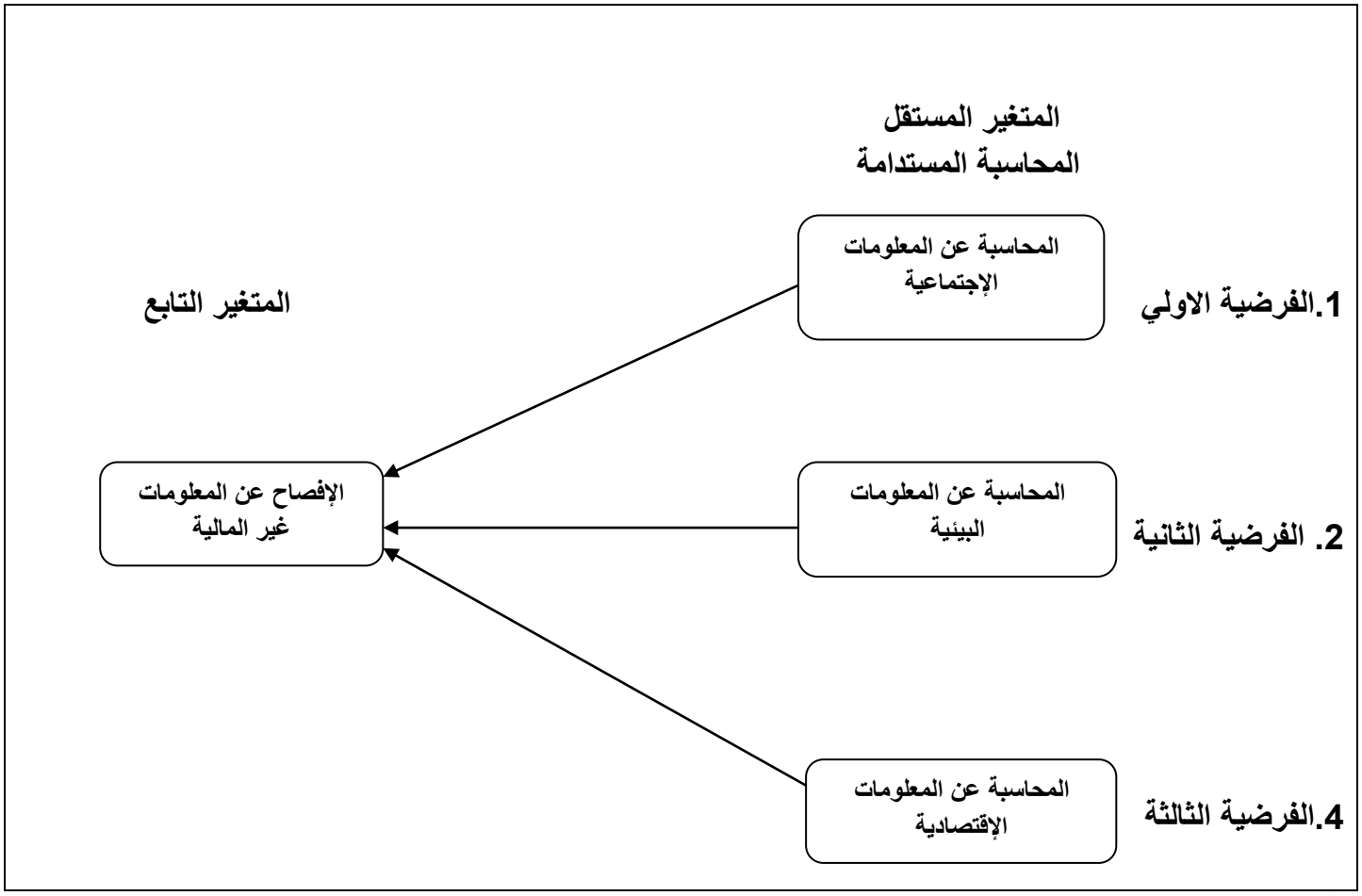
2. الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

3.الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

النموذج التصويري للدراسة Study Model

يوضح الشكل رقم(أ) النموذج التصويري للدراسة حسب المتغيرات:

شكل رقم(أ)
النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة



المصدر:إعداد الباحث، 2018م

منهجية الدراسة Study Method

لغرض إنجاز الدراسة يستخدم الباحث المنهج التاريخي وذلك للبحث عن اللمحة التاريخية للمحاسبة المستدامة من إستقراء الدراسات السابقة والمنهج الإستنباطي من خلال البحث من العموميات للجزئيات في تتبع الحالة ومنهج التحليل الوصفي من خلال الكشف عن القواعد والإصول التي تنبني عليها المحاسبة المستدامة والإطلاع علي الكتب والمراجع العلمية والدوريات والمؤتمرات التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

مصادر الدراسة Study Sources

تتمثل مصادر الدراسة في الأتي:

1. المصادر الثانوية: الكتب، الدوريات، الرسائل العلمية، المؤتمرات والندوات، التقارير، والإنترنت.
2. المصادر الأولية: الإستبانة.

حدود الدراسة Study Limits

تنحصر حدود الدراسة في:

1. الحدود المكانية: المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم
2. الحدود الزمانية: 2018م

هيكلية الدراسة Structure Study

يتضمن البحث مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، المقدمة تشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الأول بعنوان المحاسبة المستدامة ويعرض من خلال، المبحث الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة، المبحث الثاني نظريات المحاسبة،

المبحث الثالث محاسبة الإستدامة. الفصل الثاني بعنوان الإفصاح عن المعلومات غير المالية ويعرض من خلال، المبحث الأول الإفصاح المحاسبي، المبحث الثاني الإفصاح عن المعلومات غير المالية، المبحث الثالث محاسبة الإستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية، الفصل الثالث الدراسة الميدانية ويعرض من خلال، المبحث الأول إجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة، المبحث الثالث إختبار فرضيات الدراسة، أما الخاتمة فتشمل النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة Previous Studies

1. دراسة، علاءالدين محمود زهران وأخرون، 2005م، (منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية)[1]

هدفت الدراسة إلي تقديم إطار مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية لمنشآت القطاع الصناعي، تطبيق النموذج المقترح علي إحدي منشآت القطاع الصناعي لقياس الآثار البيئية الناجمة عنها وربطها بمؤشرات أدائها المحسوبة في القوائم المالية وصولاً لمؤشرات أداء حقيقية للمنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في قياس الآثار البيئية للمنشآت الصناعية بالمملكة العربية السعودية. تكمن أهمية الدراسة في تطوير مستوي الإفصاح في القوائم المالية التقليدية من خلال الإفصاح عن آثارها البيئية المتمثلة في التكاليف والعوائد البيئية، وتقديم منهج لقياس التكاليف والمنافع البيئية لمنشآت القطاع الصناعي. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود صعوبات تصاحب عمليات قياس تكاليف أضرار ومعالجة التلوث الصناعي، إهتمام المنشآت الصناعية بالعمل المحاسبي الذي يمكنها من تحليل التأثيرات البيئية والإجتماعية والإفصاح عن تلك المعلومات بالتقارير السنوية للمنشآت الصناعية. أوصت الدراسة بضرورة توسيع مجالات القياس المحاسبي لتشمل قياس تكاليف الأضرار الناتجة عن مختلف أنواع التلوث التي تتسبب فيها المشروعات الصناعية، وتشجيع المصانع الملوثة للبيئة علي تضمين تكاليف التأثيرات البيئية لعملياتها الصناعية في حساباتها بوحدات نقدية.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في الطريقة التي يتم بها القياس المحاسبي للآثار البيئية التي تحدثها المنشآت الصناعية أثناء قيامها بالعمليات الإنتاجية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في القياس المحاسبي للأبعاد البيئية والإجتماعية ومن ثم الإفصاح عن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية.

2. دراسة، زرنوح ياسمينة، 2006م، (إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر)[2]

إهتمت الدراسة بتحليل مفهوم المحاسبة المستدامة وعرضه بصوره مبسطة، وتقليل الفجوة الإقتصادية والتقنية مع الدول المتقدمة. تمثلت مشكلة الدراسة في صعوبة التعرف علي واقع إستراتيجيات التنمية وتحدياتها في البلدان النامية. هدفت الدراسة إلي وضع إستراتيجية للتنمية المستدامة تشمل كل القطاعات بالدولة. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن إستراتيجية التنمية المستدامة لأبد أن تهدف إلي تنمية وتطوير المهارات البشرية عن طريق تحسين المستويات التعليمية، عند وضع إستراتيجية للتنمية المستدامة لأبد من دراسة كل عناصرها بالإضافة إلي كل مايؤثر علي الجوانب الإجتماعية والبيئية. أوصت الدراسة بضرورة الحفاظ علي البيئة والموارد الطبيعية، يجب الإستفادة من تحديد حساب رأس المال مما يؤدي إلي زيادة الإستثمارات وتحقيق النمو الإقتصادي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لتطبيق المحاسبة المستدامة بكل منشآت الدولة بمختلف قطاعاتها، بينما هدفت دراستي للتعرف علي واقع تطبيق المحاسبة المستدامة بالمنشآت الصناعية فقط وتقديم المعلومات البيئية والإجتماعية بالتقارير السنوية لتحديد مدي قدرة هذه المنشآت علي الإستمرار في مزاولة أعمالها.

---

(1)علاءالدين محمود زهران وأخرون، **منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية – دراسة تطبيقية علي القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية** ، (الرياض: جامعة الملك فيصل، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد6، العدد2، 2005م)، ص ص 205- 225

(2) زرنوح ياسمينة، **إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر – دراسة تقييمية**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006 م).

3. دراسة، صبري حسن عطية، 2007م، (القياس المحاسبي للتكاليف الإجتماعية والبيئية وأثره في القوائم المالية المنشورة وإتخاذ القرارات في منظمات الأعمال)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور أساليب المحاسبة المالية في توفير معايير لقياس نتائج الأنشطة الإجتماعية والبيئية للوحدات الإقتصادية. هدفت الدراسة إلي معرفة موقف المحاسبة من تكاليف المسئولية الإجتماعية والبيئية للمنشآت ومحاولة قياسها وعرضها، وإعداد التقارير التي تفصح عن الأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت. تكمن أهمية الدراسة في إعداد التقارير الإجتماعية والبيئية التي تظهر مدي وفاء الوحدات الإقتصادية بمسئولياتها الإجتماعية والبيئية. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن تقسيم أنشطة المسئولية الإجتماعية والبيئية إلي مجالات متعددة يسهل عملية القياس والإفصاح لنفقات تلك الأنشطة مما يحقق أهداف المحاسبة الإجتماعية والبيئية، وأن التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية والإجتماعية يساعد في ترشيد القرارات، الأساليب التقليدية للمحاسبة تتجاهل التقرير عن التكاليف البيئية والإجتماعية. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالطرق التي تمكن من وضع أداء أنشطة المسئولية البيئية والإجتماعية من ضمن البيئة المحاسبية، وإعلام مدراء الشركات الخاصة والحكومية بالأثر الإيجابي لمراعاه الآثار الإجتماعية والبيئية للوحدات الإقتصادية عند إعداد دراسة الجدوي الإقتصادية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة إهتمت بالإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بالتقاير المالية السنوية وذلك لمساعدة مستخدمي هذه المعلومات في إتخاذ القرارات الرشيدة، بينما تمثلت أهمية دراستي في تطوير الإفصاح التقليدي من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بالتقارير السنوية وذلك لتقييم مدي قدرة المنشآت الصناعية علي الإستمرارية.

4. دراسة، عبدالقادرعوينان، 2008م، (تحليل الآثار الإقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة)[2]

هدفت الدراسة إلي توضيح الآثار التي تنشأ عن التدهور البيئي، وتحديد طبيعة العلاقة القائمة بين كل من البيئة والمحاسبة المستدامة، معرفة الأساليب المعتمدة لمعالجة المشاكل البيئية. تمثلت مشكلة الدراسة إلي أي مدي يمكن الإعتماد علي البيئة في تحقيق التنمية المستدامة. تكمن أهمية الدراسة في التعرف علي المشكلات البيئية وتحديد مختلف الآثار الناجمة عنها في ظل التنمية المستدامة لحماية البيئة والحفاظ علي مواردها. إعتمدت الدراسة التحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن المشكلات البيئية خطيرة الآثار ومحتملة الوقوع في أي وقت، تعتبرالبيئة والتنمية المستدامة أمران مرتبطان ومتلازمان إلتزاماً وثيقاً لايقبل التجزئة، وآثار المشكلات البيئية كثيرة وتكاليفها باهظة الثمن. أوصت الدراسة بضرورة التوسع في إستعمال الأدوات الإقتصادية للتخفيف من المشاكل البيئية، وإرساء الثقافة البيئية من خلال دعم الوعي البيئي في مجال التعليم.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في تحديد المشكلات البيئية التي تواجه المنشآت آثناء تأديتها لعملياتها الإنتاجية والبحث عن الحلول للآثار السلبية للمنشآت من أجل حماية البيئة، بينما إهتمت دراستي بالأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية السنوية وذلك لضمان الإستمرارية للمنشآت الصناعية.

---

(1) صبري حسن عطية، **القياس المحاسبي للتكاليف الإجتماعية والبيئية وأثره في القوائم المالية المنشورة وإتخاذ القرارات في منظمات الأعمال – دراسة تحليلية تطبيقية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007م).

(2)عبدالقادر عوينان، **تحليل الآثار الإقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة**، (الجزائر:جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).

5. دراسة، محمد فيصل حسن، 2010م، (أثر الإفصاح البيئي علي القياس المحاسبي وعلي القيمة الرقابية للمعلومات في المنشآت الصناعية)[1]

إهتمت الدراسة بتوفير المعلومات عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في إستكشاف مدي قيام المنشآت الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية في قوائمها المالية ومعرفة تأثير ذلك علي صحة ودقة القياس المحاسبي. هدفت الدراسة إلي التعرف علي الممارسات الحالية للمنشآت الصناعية في مجال الإفصاح البيئي، والتعرف علي آثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية علي سلامة القياس المحاسبي للمنشآت الصناعية. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، عدم وجود تشريعات وقوانين تتبني المحاسبة البيئية، وعدم وجود إستراتيجية بيئية للشركات الصناعية السودانية لتدني مستوي الوعي البيئي للمجتمع، وعدم إلزام العقود التي تبرمها الشركات الصناعية السودانية بالإفصاح عن الآثار البيئية لهذه العقود. أوصت الدراسة بضرورة سن قوانين بيئية تلزم الشركات بقياس آثارها البيئية وتجعلها مسئولة عن تلك الآثار، وأخذ القضايا البيئية للمنشآت الصناعية في الإعتبار عند التعامل مع الجهات الحكومية ، وضرورة إصدار معيار محاسبي للإفصاح عن المعلومات البيئية.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في الإفصاح عن المعلومات البيئية للمنشآت الصناعية بالتقارير المالية السنوية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في قياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية ومن ثم الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية.

6. دراسة، محمد مصطفي حسن، 2010م، (القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية علي القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل معظم المنشآت الصناعية السودانية القياس والإفصاح عن آثر العوامل البيئية والمسؤولية الإجتماعية عند إعداد التقارير والقوائم المالية، وضعف مصداقية وعدالة معلومات القوائم المالية والقرارات التي تتخذ بناءاً علي تلك المعلومات. هدفت الدراسة إلي بيان إمكانية القياس والإفصاح عن الإسهامات البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية، ودراسة مفهوم وأبعاد المحاسبة عند قياس أثر العوامل البيئية والمسؤولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية، وزيادة الإهتمام بالقضايا البيئية والمسؤولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية. تكمن أهمية الدراسة في توضيح مساهمات المنشآت الصناعية في حماية البيئة والمنافع الإجتماعية، وقياس الرفاهية الإجتماعية والبيئية لمعرفة دورالمنشآت الصناعية تجاه المجتمع. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود أثر واضح للعوامل البيئية والإجتماعية في القياس والإفصاح المحاسبي للمنشآت الصناعية، وتقسيم أنشطة المسؤولية البيئية والإجتماعية إلي مجالات متعددة تساعد في قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية. أوصت الدراسة بضرورة إلتزام المنشآت الصناعية السودانية بتحمل مسؤولياتها البيئية والإجتماعية، وضرورة وجود نظام محاسبي بيئي إجتماعي يهدف إلي توفير أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية والإجتماعية، ووضع المعايير والقوانين الملزمة للقياس والإفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت الصناعية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لقياس الأنشطة البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية السنوية وذلك لتحقيق الرفاهية الإجتماعية، بينما هدفت دراستي للقياس المحاسبي للأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة والإفصاح عن معلوماتها غير المالية بالتقارير السنوية للمنشآت الصناعية بما يضمن قدرة هذه المنشآت علي الإستمرار في مزاولة أعمالها.

---

(1) محمد فيصل حسن، **أثر الإفصاح البيئي علي القياس المحاسبي وعلي القيمة الرقابية للمعلومات في المنشآت الصناعية – دراسة حالة قطاع السكر السوداني**، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).

(2) محمد مصطفي حسن، **القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية علي القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان – دراسة حالة شركة النيل للأسمنت**، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).

7. دراسة، Ching Tak -yan ,2010

(Environmental Information Disclosure: An Effective Tool For Pollution Control in China?)[1]

هدفت الدراسة إلي فهم المشاكل البيئية في الصين من أجل وضع السياسات البيئية المناسبة، ومعرفة القيود علي الإفصاح عن المعلومات البيئية. تمثلت مشكلة الدراسة في الكشف عن المعلومات البيئية التي تساهم في مكافحة التلوث البيئي في الصين. تكمن أهمية الدراسة في الإفصاح عن المعلومات البيئية للسيطرة علي التلوث البيئي في الصين، التعرف علي المعلومات البيئية التي تتعلق بمكافحة التلوث وأثرها علي الإدارة البيئية.إعتمدت الدراسة التحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، تميل الشركات متعددة الجنسيات إلي إتباع طرق مختلفة في البلدان المختلفة للإفصاح عن المعلومات البيئية، قله الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات البيئية، تأكيد المنظمات ووسائل الإعلام بضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية. أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي من أجل السيطرة علي التلوث البيئي، زيادة الوعي البيئي، دعم المنظمات غير الحكومية والمهتمة بالأداء البيئي في الصين.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في الكشف عن المعلومات البيئية اللأزمة لمكافحة التلوث البيئي ومعرفة إنعكاسات المعلومات البيئية علي الإدارة البيئية، بينما تمثلت أهمية دراستي في تطوير مستوي الإفصاح بالتقارير المالية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية وذلك لزيادة الثقة والمصداقية بالتقارير المالية وتحقيق الإستمرارية للمنشآت الصناعية.

8. دراسة، محمد عباس بدوي، 2011م، (نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والإجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة)[2]

إهتمت الدراسة بتوفير معلومات عن الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام، تطوير نماذج لقياس الأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت. تمثلت مشكلة الدراسة في بيان مداخل القياس التي تستخدم لقياس أداء المنشأت فيما يتعلق بالتنمية المستدامة، والتقريرعن نتائج ذلك القياس لعرض المعلومات المرتبطة بإسهامات المنشأة في مجالات المحاسبة المستدامة. هدفت الدراسة إلي تطوير نماذج لقياس الأداء البيئي والإجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، يتم قياس الإسهامات البيئية والإجتماعية الإجبارية التي قامت بها المنشأت علي أساس ما تحمله من تكاليف تتطلبها العمليات البيئية والإجتماعية الضرورية للوفاء بالتزاماته المحددة قانوناً، وعدم قيام المنشأة بتنفيذ مسئولياتها البيئية والإجتماعية يتطلب تقدير قيمة الضرر الناتج، بالإضافة إلي القياس النقدي لتأثيرات العمليات البيئية والإجتماعية يتم القياس غير النقدي لتوفير معلومات تعطي دلالة بيئية وإجتماعية. أوصت الدراسة بضرورة إعداد تقارير خاصة تتضمن المعلومات البيئية والإجتماعية للمنشآت.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في تحديد طرق يمكن من خلالها قياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة ومن ثم الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية السنوية للمنشآت وذلك لتقييم مدي إسهام هذه المنشآت في تحقيق المحاسبة المستدامة، بينما تختلف مشكلة دراستي عنها في قياسها للأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة ومن ثم الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية للمنشآت الصناعية بالشكل الذي يضمن إستمرار هذه المنشآت في مزاولة أنشطتها الإنتاجية.

---

(1) Ching Tak- yan**, Environmental Information Disclosure: An Effective Tool for Pollution Control in China?**, Centre for Environmental Policy, Imperial College London, 2010, PP 1-4.

(2) د.محمد عباس بدوي، **نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والإجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد48، العدد2، 2011م)، ص ص 209- 238

9. دراسة، د.عمر إقبال توفيق، د.علي خلف الركابي، 2011م، (دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم كفاية المعلومات التي توفرها المحاسبة بالقوائم المالية لأغراض المحافظة علي البيئة. هدفت الدراسة إلي توضيح وتقييم دور المحاسبة في تحقيق التنمية المستدامة، وبيان مساهمة المحاسبة والنظام المحاسبي في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة. تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه المحاسبة في قياس وتحليل تكاليف المحافظة على البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية بما يساعد المنشآت على التحسين والتطوير المستمر ودعم سياسة التنمية المستدامة. إعتمدت الدراسة التحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن المنافع الناتجة من مزاولة المنشأة لنشاطها لا تعتبر منافع حقيقية إذا لم تؤخذ العناصر البيئية بالحسبان، ورغم الصعوبات التي تواجه المنشآت الصناعية فيما يتعلق بتطبيق المحاسبة البيئية إلا أنه توجد قناعات بضرورة قياس وتحليل التكاليف البيئية. أوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار محاسبي يلزم المنشآت بالإفصاح عن معلومات محاسبة التنمية المستدامة في التقارير السنوية، صياغة قواعد محاسبية تضبط وتحدد متطلبات القياس والعرض لمعلومات محاسبة التنمية المستدامة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لتحديد الأدوار التي تقوم بها المحاسبة من أجل حماية البيئة وبالتالي تحقيق التنمية المستدامة، بينما هدفت دراستي للكشف عن دور المحاسبة في توفير المعلومات غير المالية والتقرير عنها بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية من أجل تحقيق الإستمرارية.

10.دراسة، فاتح غلاب، 2011م، (تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة)[2]

هدفت الدراسة إلي بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية، ومعرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي للجوانب الإجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية. تمثلت مشكلة الدراسة في مدي إلتزام المؤسسات الصناعية بالتدقيق والتحقق من أدائها الإجتماعي والبيئي إضافة إلي أدائها المالي. تكمن أهمية الدراسة في إعتبار أن خدمة المحاسبة والتدقيق من المهن التي لها مواطن القوة وفي موضع جيد لمساهمتها في تفعيل التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن التنمية المستدامة تتطلب تبني مفهوم الأداء الإجتماعي والبيئي إضافة للأداء المالي، وتعتبر خدمة تدقيق التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة هدفها التحقق من أن تقارير التنمية المستدامة توفر تأكيدات عن الأداء المالي والإجتماعي والبيئي. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بحوكمة الشركات للمحافظة علي إستمرار المؤسسات الصناعية ، وإصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالجوانب البيئية والإجتماعية التي تفرض علي المراجعيين الداخليين والخارجيين الإهتمام بها خاصة في ظل تحديات التنمية المستدامة، وأن تهتم البحوث المحاسبية بالنماذج المقترحة للإفصاح عن الإستدامة من خلال توسيع نطاق التقرير المالي بحيث يأخذ في الحسبان الأبعاد البيئية والإجتماعية لأداء المؤسسات الصناعية.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في مدي قيام المنشآت الصناعية بالتدقيق في الأنشطة البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة، بينما تمثلت مشكلة دراستي في محاولة قياس الأنشطة البيئية والإجتماعية والتقرير عن معلوماتها بالشكل الذي يضمن إستمرار المنشآت الصناعية.

---

(1) د.عمر إقبال توفيق، د.علي خلف الركابي، **دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة**، (عمان: جامعة جرش، الملتقي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 22 -23 نوفمبر،2011م)، ص ص 493- 515

(2) فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة - دراسة لبعض المؤسسات الصناعية**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، رسالة ماجستيرغير منشورة، 2011م).

11.دراسة، مشري محمد الناصر، 2011م، (دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في تحقيق التنمية المحلية المستدامة)[1]

إهتمت الدراسة بتوضيح دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في الإرتقاء بإقتصاديات الدول المتقدمة والنامية، وإعتبار التنمية المحلية المستدامة من المرتكزات الأساسية لتحقيق وإرساء قواعد التنمية المستدامة المتوازنة والشاملة. تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة السبل الكفيلة بتفعيل دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في تحقيق التنمية المستدامة، ومعرفة معالم الإستراتيجية التنموية التي إتبعتها الجزائر لترقية هذه المؤسسات ومدي مساهمتها في دفع عجلة التنمية المستدامة. هدفت الدراسة إلي إظهار مكانة المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة ضمن منظور جديد يتمثل في بعد التنمية المحلية المستدامة، ومحاولة دراسة دور هذه المؤسسات في تحقيق التنمية المحلية المستدامة. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن التنمية المحلية المستدامة تعاني مجموعة من المعوقات والمشاكل التي تحد من كفاءتها وفعاليتها، ومساهمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر من خلال مساهمتها الفعالة في القضايا البيئية. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بنشر التعليم والوعي البيئي وإتباع اللامركزية في إدارة البيئة، ومعالجة العلاقة بين البيئة والموارد الطبيعية والتنمية المحلية المستدامة كمجموعة متداخلة ومترابطة فيما بينها، تأهيل الكفاءات المحلية من أجل فهم متطلبات الإستدامة.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في مساهمة المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في تحقيق التنمية المحلية المستدامة بإعتبارها الخطوة الأولي لتحقيق المحاسبة المستدامة، بينما تمثلت أهمية دراستي في حاجة المنشآت الصناعية لإضفاء الثقة والمصداقية علي تقاريرها المالية السنوية من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية.

12. دراسة، سيد عبدالرحمن عباس، 2011م، (أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضؤ نمو الإستثمارات الصناعية في السودان)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق المحاسبة عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية، هدفت الدراسة إلي معرفة دور القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في كفاءة الأداء الإقتصادي للشركات الصناعية في السودان ومقدرتها علي المنافسة، ومعرفة ما إذا كانت شركات الإستثمار الصناعية في السودان تطبق محاسبة التكاليف البيئية، تكمن أهمية الدراسة في مواكبة التغيرات البيئية التي تعرض لها الفكر المحاسبي وقياس التكاليف البيئية ضمن الإطار المحاسبي، والإهتمام بالتلوث البيئي ونشر الوعي البيئي لدي شركات الإستثمار الصناعية في السودان. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية لا يؤثر علي النظرة الإقتصادية الهادفة للربح في الشركات الصناعية السودانية، وأن القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلي مزيد من الإستثمارات الصناعية في السودان، أوصت الدراسة بضرورة سعي الشركات الصناعية لتفعيل برنامج مستمر لتقويم أدائها البيئي، ووضع أنظمة وتشريعات صارمة من الدولة تتضمن المحافظة علي البيئة ووضع حدود مسموح بها للتلوث البيئي في شركات الإستثمار الصناعية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لقياس التكاليف البيئية للمنشآت الصناعية مع بيان مدي مساهمة المعلومات البيئية في كفاءة الأداء الإقتصادي للمنشآت، بينما هدفت دراستي لقياس التكاليف البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية وذلك لتأكيد الإستمرارية في مزاولة الأعمال الإنتاجية للمنشآت

الصناعية.

---

(1) مشري محمد الناصر، **دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في تحقيق التنمية المحلية المستدامة – دراسة الإستراتيجية الوطنية لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستيرغير منشورة، 2011م).

(2) سيد عبدالرحمن عباس، **أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضؤ نمو الإستثمارات الصناعية في السودان**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2011م).

13. دراسة، 2011, Susan L. Sakmar , & Others
(Sustainable Development and Environmental Challenges in the Mena Region)[1]

هدفت الدراسة إلي بناء إطار للتعرف علي مختلف القضايا البيئية في منطقة الشرق الأوسط، وتحديد نظم المحاسبة البيئية ومؤشراتها لمنطقة الشرق الأوسط. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر المعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية في منطقة الشرق الأوسط. تكمن أهمية الدراسة في محاولة إدارة القضايا البيئية بمنطقة الشرق الأوسط علي نحو أكثر فعالية، وإيجاد معيار للمحاسبة البيئية يمكن من قياس الأداء البيئي بمنطقة الشرق الأوسط. إعتمدت الدراسة التحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن تصميم نظام للمحاسبة البيئية يؤدي إلي تحسين الإقتصاد الكلي وتحقيق التنمية المستدامة، لأبد من فهم القضايا البيئية في منطقة الشرق الأوسط، إجراء مزيد من البحوث والتحليل لفهم الصعوبات التي تواجه المحاسبة البيئية بمنطقة الشرق الأوسط، أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية بمنطقة الشرق الأوسط.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في محاولة الوصول لمعايير تمكن من قياس الأداء البيئي للمنشآت الصناعية بالإضافة لإدارة القضايا البيئية بشكل أكثر فعالية، بينما تمثلت أهمية دراستي في توفير المعايير التي تحكم جودة الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية لتحقيق الثقة في التقارير المالية وبالتالي زيادة قدرة المنشآت الصناعية علي الإستمرار في نشاطها.

14. دراسة، عفت أبوبكر محمد، 2011م، (نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الإستدامة)[2]

إهتمت الدراسة ببيان دور المحاسبين في تحقيق إستدامة الشركات وتوفير تقاريرالإستدامة وأثرها علي الأداء طويل الأجل للمنشأة. تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دوافع الشركات للإفصاح عن تقارير إستدامة الشركات، وبيان دور المحاسبين في تحقيق إستدامة المنشأة. هدفت الدراسة إلي إقتراح نموذج لشكل تقرير إستدامة الشركات وإختبار مدي قبوله في بيئة الممارسة المصرية، وتحديد دوافع الشركات لتقديم تقارير الإستدامة وتحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح عن تقارير الإستدامة. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن هدف المحاسبة المستدامة يتمثل في قياس أداء المنشأة نحو تحقيق هدف الإستدامة من وجهة النظر الإقتصادية والإجتماعية والبيئية، ويتم الإفصاح عن معلومات الإستدامة في شكل تقارير والتي تقدم معلومات كمية ووصفية، مالية وغير مالية، وتوصيل تلك المعلومات لأصحاب المصالح. أوصت الدراسة بضرورة إصدار معايير وإرشادات تساهم في تنظيم الإفصاح عن الإستدامة، وضرورة وجود فريق عمل للمحاسبة المستدامة يتضمن أفراد وخبرات من الأقسام المختلفة بالمنشأة مما يدعم أفكار تحقق إستدامة المنشأة، قيام الشركات بتحديد رؤية الإستدامة الخاصة بها، تحديث المنهجية المحاسبية لتشمل مقررات خاصة بالمحاسبة عن الإستدامة.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في البحث عن المبررات التي تجعل المنشآت تفصح عن المعلومات الخاصة بالمحاسبة المستدامة في التقارير السنوية أوفي تقارير المحاسبة المستدامة مع تحديد الصعوبات التي تواجه عملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في قياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة والإفصاح عن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية مع تحديد مدي إلتزام المنشآت الصناعية بجودة وفعالية الإفصاح عن المعلومات غير المالية لأجل تحقيق الإستمرارية في مزاولة الأنشطة الإنتاجية.

---

(1) Susan L. Sakmar, & Others, **Sustainable Development and Environmental Challenges in the Mena Region**, (NewYork: University of San Francisco, School of Law, Economic Research Forum , 2011), pp1-44

(2) عفت أبوبكر محمد، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الإستدامة – دراسة تطبيقية**، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد48، يوليو،2011م)، ص ص101-155

15.دراسة، Okafor Tochukwu, 2012

(Natural Resources Accounting and Sustainable Development)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان دور الموارد الطبيعية في تحقيق التنمية المستدامة. هدفت الدراسة إلي وضع إطار للموارد الطبيعية والعمل علي تحسينه لتحقيق هدف التنمية المستدامة، وتطوير إجراءات تقييم ذات مصداقية للبيئة والموارد الطبيعية. تكمن أهمية الدراسة في تحديد الموقف والقيود والتحديات التي تواجه الموارد الطبيعية. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود إهتمام متزايد بتنمية الموارد الطبيعية والمحاسبة البيئية في نيجيريا، وتطوير الحسابات القومية يشكل الأساس لأي نهج للتنمية المستدامة في معظم البلدان في المدي القصير والمتوسط. أوصت الدراسة بضرورة الحفاظ علي الموارد الطبيعية، ووضع قيم نقدية للموارد الطبيعية تمكن من إدراجها في التقارير المالية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت للتركيزعلي الموارد الطبيعية بإعتبارها أحد الإستراتيجيات لتحقيق التنمية المستدامة، بينما هدفت دراستي للكشف عن دور المحاسبة في قياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية للمنشآت الصناعية.

16.دراسة، 2012, Annal.Lusher

(What is the Accounting Profession's Role in Accountability of Economic, Social, and Environmental Issues?)[2]

هدفت الدراسة إلي معرفة الممارسات المحاسبية للشركات فيما يتعلق بالمحاسبة عن المسئولية الإجتماعية والقضايا البيئية. تمثلت مشكلة الدراسة في المدي الذي تساهم به مهنة المحاسبة في المساءلة عن القضايا الإقتصادية والإجتماعية والبيئية. تكمن أهمية الدراسة في إهتمام المحاسبة المالية بالقضايا البيئة والآثار الناجمة عنها. إعتمدت الدراسة التحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إيجاد مقاييس كمية لقياس التكاليف ذات الصلة بالجوانب الإجتماعية والبيئية، الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية في إطار ما يعرف بالمحاسبة المستدامة، أوصت الدراسة بضرورة قيام المحاسبين المهنيين بتوفير التوجيه الضروري لمساعده الشركات في الإيفاء بمسؤولياتها المالية والإجتماعية والبيئية.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في الدور الذي تقوم به المحاسبة المالية في قياس الآثار البيئية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية ضمن نطاق تقارير المحاسبة المستدامة، بينما تمثلت أهمية دراستي في توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالقوائم المالية السنوية للمنشآت الصناعية وذلك لضمان الإستمرارية في مزاولة الأعمال .

17. دراسة، 2012, Hasan Senol, Hakan Ozcelik

(The Importance of Environmental Accounting in the Context of Sustainable Development and Within IFRS Evaluation)[3]

إهتمت الدراسة بالإستخدام الأمثل للموارد الطبيعية المتاحة، والعمل علي حماية البيئة وإيجاد الحلول للمشاكل البيئية التي تصاحب عملية التصنيع في المنشآت الصناعية. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي المشاكل البيئية التي تواجه المنشآت الصناعية عند قيامها بتنفيذ عملياتها الإنتاجية. هدفت الدراسة إلي تحديد مسئوليات المنشآت الصناعية تجاه البيئة المحيطة بها، وتحقيق التوازن ما بين الإقتصاد والبيئة، وتوضيح الوسائل اللأزمة لإزالة التلوث البيئي. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن المحاسبة البيئية تعتبر أداة ملموسة لتطبيق

---

(1) Okafor Tochukwu , **Natural Resources Accounting and Sustainable Development**, An International Multidisciplinary Journal, Volume 3, Issue7, 2012, PP 59-70

(2)Annal.Lusher, **What is the Accounting Profession's Role in Accountability of Economic, Social, and Environmental Issues?,** International Journal of Business and Social Science, Volume 3, No15, 2012, PP 13-19

(3)Hasan Senol, Hakan Ozcelik, **The Importance of Environmental Accounting in the Context of Sustainable Development and Within IFRS Evaluation**, International Symposium on Sustainable Development 2012, PP 81-89

التنمية المستدامة، أهمية المحاسبة البيئية بسبب زيادة المشاكل البيئية. أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية للمنشآت الصناعية، والتركيز علي التكاليف البيئية بإعتبارها مهمة للمحاسبة البيئية وذلك للمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في بيان الجوانب البيئية للمنشآت الصناعية والآثار التي تترتب عليها مع الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن محتويات التقارير المالية السنوية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في بيان دور المحاسبة في قياس الآثار البيئية للمنشآت الصناعية والتحقق من مسئولياتها الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية لضمان الإستمرارية في مزاولة الأنشطة الإقتصادية.

18. دراسة، Uwalomwa Uwuigbe, 2012

(Web-Based Corporate Environment Reporting in Nigeria) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في المدي الذي تفصح فيه المنشآت العاملة في نيجيريا عن المعلومات البيئية بإستخدام شبكات الإنترنت، هدفت الدراسة إلي التعرف علي أسباب إختلاف الإفصاح البيئي بين المنشآت المالية وغير المالية في نيجيريا، معرفة العلاقة مابين حجم المنشأة وأدائها المالي ومستوي الإفصاح عن المعلومات البيئية، تكمن أهمية الدراسة في قياس التكاليف البيئية للمنشآت الصناعية والتقرير عنها في المواقع الإلكترونية للمنشآت. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود علاقة إيجابية بين حجم المنشأة وأدائها المالي وبين مستوي الإفصاح عن المعلومات البيئية الخاصة بها. أوصت الدراسة بضرورة تشجيع المنشآت علي إستخدام شبكات الإنترنت للإفصاح عن المعلومات البيئية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لبيان مدي تأثير حجم المنشأة وأدائها المالي علي الإفصاح عن المعلومات البيئية الواجب علي المنشآت العاملة في نيجيريا التقرير عنها ضمن التقارير المنشورة في مواقع هذه المنشآت بالإنترنت، بينما هدفت دراستي لبيان دوافع المنشآت الصناعية للإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بالتقارير المالية السنوية مع تحديد المعايير التي تحكم عملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية.

19. دراسة، زينب إمام عبدالحافظ، 2013م، (القياس والتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة)[2]

هدفت الدراسة إلي قياس البعد البيئي والإجتماعي للمحاسبة المستدامة في قطاع البترول، دراسة المحاسبة المستدامة وأبعادها وإنعكاساتها علي المحاسبة الإدارية، وضع إطار للتقرير المحاسبي عن عمليات المحاسبة المستدامة. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية قياس التنمية المستدامة والتقرير عنها بالقوائم المالية لمنشآت قطاع البترول. تكمن أهمية الدراسة في تحديد مجالات التنمية المستدامة وقياسها والتقريرعنها. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، عدم وجود قياس محاسبي للبعد البيئي لعمليات المحاسبة المستدامة في قطاع البترول، ووضع إطار مقترح للتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة في قطاع البترول. أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نموذج للتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة في شركات البترول، أن تكون التنمية المستدامة هي هدف الشركة وغايتها وليس هدفها تحقيق الأرباح علي حساب البيئة، وتطبيق العفو الضريبي علي الشركات التي تطبق التنمية المستدامة في إنتاجها.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في القياس المحاسبي لأبعاد المحاسبة المستدامة بمنشآت قطاع البترول ومن ثم الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بالتقارير المالية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في قياس الآثارالبيئية والمسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية السنوية أوفي التقارير الخاصة بالمحاسبة المستدامة بما يضمن الإستمرارية في مزاولة الأنشطة الإنتاجية.

---

(1)Uwalomwa Uwuigbe, **Web-Based Corporate Environmental Reporting in Nigeria** ,Informatica Economica, vol16 , No3, 2012, PP 27-36

(2) زينب إمام عبدالحافظ، **القياس والتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة - دراسة تطبيقية علي قطاع البترول في مصر** ، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).

20. دراسة، سلمي محمد علي، 2013م، (آثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة علي الإستمرارية)[1]

إهتمت الدراسة بإيضاح دور المعلومات غير المالية التي يجب علي المدقق أن يوليها الإهتمام الكافي أثناء تأديته لعملية التدقيق، وأن يقدم تبريراً كافياً حول أداء المنشأة في المرحلة الحالية وما ستكون عليه في المستقبل. تمثلت مشكلة الدراسة في المدي الذي يمكن أن تؤثر فيه المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة علي قرار المدقق عند تقييم الإستمرارية. هدفت الدراسة إلي محاولة ترشيد الحكم الشخصي للمدقق عند تقييم إستمرارية المنشأة، إظهار أهمية المعلومات غير المالية ومصادر الحصول عليها عند تقييم إستمرارية المنشآت من قبل المدقق الخارجي في البيئة الفلسطينية، وبيان إنعكاسات المرحلة العمرية التي تمر بها المنشأة في دورة حياتها. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، التأكد من مدي إلتزام المنشأة بالإتفاقيات الدولية عند تقييم قدرة المنشأة علي الإستمرارية، ويتناقص إهتمام المدقق تدريجياً بالمعلومات غير المالية عندما تصل المنشأة إلي مراحل متقدمة من دورة حياتها. أوصت الدراسة بضرورة عقد دورات تدريبية بخصوص الأهمية النسبية للمعلومات غير المالية، تعزيز إهتمام المدقق ببذل جهود إضافية لتقييم الإستمرارية في مرحلة نمو المنشأة، وضرورة الإهتمام بالعوامل الفنية والتكنولوجيا عند تقييم قدرة المنشأة علي الإستمرارية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لتوفير المعلومات غير المالية بالنسبة للمدقق عند تقييمه لمدي قدرة المنشآت علي الإستمرار في مزاولة الاعمال، بينما هدفت دراستي لتحسين الإفصاح التقليدي من خلال التقريرعن المعلومات البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية وذلك لزيادة الثقة والمصداقية بالتقارير المالية السنوية لهذه المنشآت وبالتالي دعم قدرتها علي الإستمرارية.

21. دراسة، فتحية طويل،2013م،(التربية البيئية ودورها في التنمية المستدامة)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي أهمية التربية البيئية وسط مؤسسات التعليم المتوسط في تحقيق التنمية المستدامة. هدفت الدراسة إلي إظهار الدور الرئيسي الذي تؤدية التربية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، والتعرف علي أساليب التدريس التي تساهم في تطبيق وتنفيذ محتوي التربية البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة. تكمن أهمية الدراسة في إتخاذ التدابير والإجراءات اللأزمة لتفعيل التربية البيئية لتحقيق التنمية المستدامة. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن التربية البيئية تعتبر إستراتيجية لتحقيق التنمية المستدامة. أوصت الدراسة بضرورة تطوير برامج التربية البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة إهتمت بالتربية البيئية بإعتبارها أحد الإستراتيجيات لتحقيق التنمية المستدامة، بينما إهتمت دراستي بالقضايا البيئية والمسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية من خلال قياس أبعاد المحاسبة المستدامة والإفصاح عن معلوماتها بالتقارير المالية السنوية من أجل دعم إستمرارية المنشآت الصناعية.

22. دراسة، أحمد عدنان العرموطي، 2013م، (أثر محاسبة الإستدامة علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان)[3]

هدفت الدراسة إلي بيان أثرعناصر محاسبة الإستدامة علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف علي واقع تطبيق عناصر محاسبة الإستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة المعوقات التي تواجه تطبيق عناصر محاسبة الإستدامة في الشركات الصناعية المساهمة

---

(1) سلمي محمد علي، **آثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة علي الإستمرارية – دراسة تطبيقية علي مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).

(2) فتحية طويل، **التربية البيئية ودورها في التنمية المستدامة – دراسة ميدانية بمؤسسات التعليم المتوسط** ، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإنسانية والإجتماعية، رسالة دكتوراة غير منشورة،2013م).

(3) أحمد عدنان العرموطي، **أثر محاسبة الإستدامة علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).

العامة الأردنية، ومعرفة تأثير عناصر محاسبة الإستدامة علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. تكمن أهمية الدراسة في أن التنمية المستدامة تعتبر عاملاً مهماً خاصه بالنسبة للشركات التي يطلب منها المساهمة في الإيفاء بالمسؤليات الإجتماعية والبيئية. إعتمدت الدراسة التحليل الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إيجاد حوافز تشجعية للشركات التي تبادر في الإبلاغ عن المسئولية الإجتماعية والبيئية، والعمل علي عقد دورات تدريبية للكوادر المحاسبية لمعالجة وقياس بعض بنود التكاليف والمنافع فيما يخص عناصر محاسبة الإستدامة. أوصت الدراسة بالإهتمام بالعناصر البيئية لتأثيرها علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بالجوانب المتعلقة بمبادرات ومتطلبات المسئولية الإجتماعية، والعمل علي إيجاد حلول مناسبة مع المشاكل والعقبات التي تواجه الشركات الصناعية عند تطبيق عناصر محاسبة التنمية المستدامة.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في بيان المعوقات التي تواجه المنشآت الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في القياس المحاسبي لأبعاد المحاسبة المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية وذلك لتأكيد إستمرارية المنشآت الصناعية.

23.دراسة، بومعراف فاطمة الزهراء، 2014م، (مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة)[1]

إهتمت الدراسة بمساعدة المؤسسات في قياس وتحليل التكاليف البيئية وذلك لتبني مشاريع أقل إضراراً بالبيئة، وإلتزام المؤسسة بمسئوليتها تجاه البيئة ومساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي مدي مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة. هدفت الدراسة إلي التعرف علي الدور الذي تلعبة المحاسبة البيئية في الحد من التلوث البيئي، ودراسة الأساليب التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة، التعرف علي طبيعة التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي والمنهج التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إعتبار المحاسبة البيئية أداة من أدوات القياس العيني والمالي تهدف إلي توفير معلومات فعلية ومستقبلية لمتخذي القرارات، وتتمثل التكاليف البيئية في جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها. أوصت الدراسة بضرورة قياس التكاليف البيئية، وإستخدام الآت غير مضرة بالبيئة، تبني إدارة بيئية مستقلة تتكفل بتسيير الشؤون البيئية.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في الحد من التلوث البيئي من خلال قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها بالتقاريرالمالية من أجل تحقيق التنمية المستدامة، بينما تمثلت أهمية دراستي في قياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير المالية السنوية لزيادة مصداقيتها وتحقيق الإستمرار في مزاولة الأعمال.

24.دراسة، رحمانية دليلة، 2014م، (تنمية الموارد البشرية في ظل التنمية المستدامة وآفاق تحقيقها في مؤسسة إقتصادية)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية مساهمة تنمية الموارد البشرية في تحقيق التنمية المستدامة بالمؤسسة. هدفت الدراسة إلي بيان كيفية الوصول إلي التنمية المستدامة من خلال تنمية الموارد البشرية، تحديد طبيعة العلاقة بين تنمية الموارد البشرية والتنمية المستدامة. تكمن أهمية الدراسة في محاولة العمل علي تحقيق شروط الإستمرار والديمومة. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي والمنهج التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن سياسات إدارة المؤسسة للحفاظ علي الطاقة البشرية المتواجدة بها ليست ذات فعالية كبيرة، المؤسسات لا تبذل مجهودات كبيرة للبحث عن موارد بشرية هامة، النظام التحفيزي بالمؤسسة ليس ذو فعالية كبيرة. أوصت الدراسة بزيادة الإهتمام بالعنصر

---

(1) بومعراف فاطمة الزهراء، **مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).

(2) رحمانية دليلة، **تنمية الموارد البشرية في ظل التنمية المستدامة وآفاق تحقيقها في مؤسسة إقتصادية – دراسة حالة مركب تكرير البترول Prik**، (الجزائر:جامعة20أوت1955، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)

البشري كونه الأساس في مختلف العمليات، والعمل علي زيادة الوعي لدي الأفراد بضرورة حماية البيئة، والإهتمام الخاص بالأفراد الذين لديهم القدرة علي الخلق والإبداع والإبتكار.
يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لإيضاح كيفية الوصول للتنمية المستدامة من خلال تنمية الموارد البشرية في المؤسسات الإقتصادية، بينما هدفت دراستي لقياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة والتقريرعن نتيجة ذلك القياس بالقوائم المالية السنوية للمنشآت الصناعية بالإضافة للتعرف علي واقع تطبيق المحاسبة المستدامة بالمنشآت.

25. دراسة، إيمان مصطفي محمد، 2014م، (أثر تكامل الإفصاح عن القيمة المضافة وتقارير الإستدامة علي تفعيل آليات الحوكمة)[1]

هدفت الدراسة إلي بناء إطار مقترح يحقق تكامل معلومات القيمة المضافة وتقارير الإستدامة، وإختبار دور هذا الإطار في زيادة منفعة التقرير المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي دور التقرير عن القيمة المضافة في معالجة الإنتقادات التي يواجهها الإطار الحالي للتقرير المالي. تكمن أهمية الدراسة في توفير الإطار الملائم للعوامل الإجتماعية والبيئية والحوكمية، توفير آليات ملائمة للتقرير عن ممارسات حوكمة الشركات. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن العلاقة بين مفهوم أصحاب المصلحة وقصور إطار التقرير المالي يعكس وجود فجوة معلومات بين مستوي الإفصاح الفعلي في تلك التقارير وبين ما يعتقد أصحاب المصلحة في المشروع، والحاجة إلي نموذج ليمثل آلية لحوكمة أصحاب المصلحة في تحقيق التنمية المستدامة. أوصت الدراسة بتفعيل تطبيق الإطار المقترح لتكامل معلومات القيمة المضافة والإستدامة علي مستوي الشركات، إنشاء مركز بحثي يقدم المشورة فيما يتعلق بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية للمشروعات، زيادة الإهتمام بمشاكل القياس والإفصاح الخاصة بالأبعاد البيئية والإجتماعية للمشروعات.
يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في زيادة منفعة التقارير المالية للمستخدمين لها عن طريق توفير الإفصاحات عن المعلومات الخاصة بالمحاسبة المستدامة، بينما تمثلت أهمية دراستي في توفير المعلومات غير المالية وعرضها بالتقاريرالخاصة بالمحاسبة المستدامة أو بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية وذلك لتحقيق الثقة والمصداقية بالتقارير المالية ودعم الإستمرار في مزاولة الأعمال.

26. دراسة، سعيدي سياف حنان، 2014م، (القياس المحاسبي للتآثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية)[2]

إهتمت الدراسة بالمسئولية الإجتماعية والبيئية للمؤسسات الصناعية حيث أصبح العائد الإجتماعي يتفوق علي العائد المالي، وتفعيل البعد البيئي والإجتماعي للمؤسسات في برامجها المستقبلية. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي المدي الذي وصلت إليه المؤسسات الصناعية في قياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية. هدفت الدراسة إلي بيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية للمؤسسات الصناعية، إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ودراسة الحالة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن الأنشطة البيئية التي تمارسها المؤسسات الصناعية هي مساهمات تندرج ضمن الأحداث التي تخضع لعملية القياس المحاسبي، ويعتبر القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ركيزة من ركائز المحاسبة البيئية. أوصت الدراسة بضرورة إنشاء بنك للمعلومات يساعد في توفير المعلومات من أجل قياس تكاليف أضرار التلوث ومعالجته، وإنشاء نظم معلومات بيئية لتحسين إدارة البيئة، وضرورة تكامل العوامل التنظيمية مع السياسات المحاسبية المناسبة في مجال تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي.
يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في قياس التأثيرات البيئية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية للمنشآت الصناعية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في القياس المحاسبي للأبعاد البيئية والإجتماعية

---

(1) إيمان مصطفي محمد، **أثر تكامل الإفصاح عن القيمة المضافة وتقارير الإستدامة علي تفعيل آليات الحوكمة – دراسة تطبيقية،** (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2014م).
(2) سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتآثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية – دراسة حالة مؤسسة الأسمنت،** (الجزائر: جامعة قسطنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة،2014م)

للمحاسبة المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقاريرالسنوية لضمان إستمرار المنشآت الصناعية في مزاولة أنشطتها الإنتاجية.

27.دراسة، Hanane Saidi Sief , 2014

(Accounting Framework to Measure the Environmental Disclosed in Industrials Companies) [(1)]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي إلتزام المنشآت الصناعية بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، هدفت الدراسة إلي توضيح طبيعة التكاليف البيئية وكيفية قياسها ومتطلبات الإفصاح عنها بالقوائم المالية للمنشآت الصناعية. تكمن أهمية الدراسة في تفعيل الأبعاد البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية، توفير المعلومات عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، الإهتمام بالمسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية تجاه المجتمع. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، تواجه المنشآت الصناعية كثير من الصعوبات عند قيامها بقياس أدائها البيئي، ندرة البرامج التعليمية لتحديد متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، عدم وجود قواعد إلزامية للإفصاح عن الأداء البيئي. أوصت الدراسة بضرورة توافر المعلومات التي تمكن المنشآت الصناعية من قياس أدائها البيئي، وضع سياسات ونظم ضريبية مناسبة للمحاسبة عن الأداء الإجتماعي والبيئي للمنشآت الصناعية، إنشاء نظام للمعلومات البيئية من أجل تحسين إدارة البيئة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لقياس التكاليف البيئية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية السنوية مع تحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات غير المالية، بينما هدفت دراستي لقياس التكاليف البيئية والإجتماعية والإفصاح عنها بالتقارير المالية السنوية لدعم إستمرارية المنشآت الصناعية مع تحديد دوافع المنشآت لتقديم تقارير المحاسبة المستدامة.

28. دراسة، Omer Juhmani,2014

(Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Websites) [(2)]

هدفت الدراسة إلي تحديد تأثير كل من حجم المنشأة وربحيتها علي مستوي الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية للمنشآت المدرجة في بورصة البحرين. تمثلت مشكلة الدراسة في التحقق من مستوي الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية في المواقع الإلكترونية للشركات المدرجة في بورصة البحرين. تكمن أهمية الدراسة في إستخدام الوسائط الإلكترونية للتحقق من مستوي الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية، أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية للمنشآت المدرجة في بورصة البحرين فيما يتعلق بعملياتها في البلدان النامية. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج التحليلي الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود إختلاف في مستوي الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بين المنشآت المدرجة في بورصة البحرين. أوصت الدراسة بضرورة أن يكون للمنشآت البحرينية صفحات إلكترونية منفصلة تفصح فيها عن المعلومات البيئية والإجتماعية بالإضافة إلي صفحتها الرئيسية، وأن تفصح المنشآت البحرينية عن المعلومات البيئية والإجتماعية الإيجابية والسلبية علي حد سواء.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية في المواقع الإلكترونية للمنشآت البحرينية، بينما تمثلت أهمية دراستي في تطوير مستوي الإفصاح التقليدي من خلال الإفصاح عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية للمنشآت الصناعية.

---

(1) Hanane Saidi Sief**, Accounting Framework to Measure the Environmental Disclosed in Industrials Companies- Case Study,** Chinese Business Review, Volume.13, No.6, 2014, PP 356-366

(2)Omer Juhmani**, Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure onWebsites,** Universal Journal of Accounting and Finance**,** Volume.2, No.4, 2014, PP 77-87

29. دراسة، أحمد عبدالقادر شرف، 2015م، (مدخل مقترح لتأكيد تقارير إستدامة الشركات المصرية وإنعكاسه علي إدراك أصحاب المصالح)[1]

إهتمت الدراسة بتعزيز الوضع المالي للمنشأة، تحسين سمعة المنشأة علي مستوي الإقتصاد الدولي. تمثلت مشكلة الدراسة في قصور معلومات التقارير المالية المنشورة في الوفاء بإحتياجات مستخدميها. هدفت الدراسة إلي التعرف علي ماهية الإستدامة، معرفة الدوافع وراء تأكيد تقارير الإستدامة، إقتراح مدخل لتأكيد تقارير إستدامة الشركات المصرية. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، لا يعد الأداء المالي للمنشأة هو الضامن الوحيد لبقائها في الأجل الطويل، لمنشآت الأعمال دور هام وجوهري في تحقيق التنمية المستدامة، يمثل تقرير الإستدامة عرضاً هيكلياً منظماً للأداء البيئي والإجتماعي للمنشأة. أوصت الدراسة بضرورة وجود تدخل وتنظيم حكومي علي الممارسات الخاصة بإعداد وتأكيد تقارير إستدامة منشآت الأعمال، إصدار معايير وإرشادات خاصة بتأكيد تقارير إستدامة منشآت الأعمال، تشجيع منشآت الأعمال لتوفير تأكيد خارجي لتقارير الإستدامة الخاصة بها.

يتضح للباحث أن مشكلة هذه الدراسة تمثلت في إحتياجات مستخدمي التقارير المالية للمعلومات الخاصة بإستدامة المنشآت بالإضافة للمعلومات المالية التي توفرها التقارير المالية السنوية، بينما تمثلت مشكلة دراستي في قياس الأبعاد البيئية والإجتماعية للمحاسبة المستدامة والإفصاح عن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية لتحقيق الثقة في التقارير المالية بالشكل الذي يضمن الإستمرارية للمنشآت الصناعية.

30. دراسة، جمال كامل محمد، 2015م، (قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في النقص الشديد في الدراسات علي مستوي الأسواق الناشئة والمتقدمة التي إهتمت ببحث وتقييم العلاقة بين المؤشر المصري للحوكمة والمسئولية الإجتماعية والبيئية وأثره علي الأداء المالي للمنشأة وقيمتها السوقية. هدفت الدراسة إلي بناء نموذج مقترح لقياس المؤشر المصري لمسئولية الشركات علي عملية الأداء المالي لهذه الشركات. تكمن أهمية الدراسة في معرفة واقع الإفصاح الإختياري عن المسئولية الإجتماعية والبيئية وقواعد ومعايير حوكمة الشركات. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن أبعاد التنمية المستدامة ثلاثة هي المجالات الإقتصادية، الإجتماعية، والبيئية، وهنالك مجموعة من الخطوات والأنشطة لتحقيق التنمية المستدامة بفعالية في الشركات، وأن هنالك عاملين مهمين لهما تأثيراً إيجابياً علي الأداء المالي للشركات وهما المسئولية الإجتماعية والمسئولية البيئية بالإضافة إلي التنمية المستدامة. أوصت الدراسة بإدخال البعد التكنولوجي كبعد رابع من مجالات وأبعاد محاسبة التنمية المستدامة في الشركات، وزيادة الإفصاح عن التنمية المستدامة في الشركات.

يتضح للباحث أن أهمية هذه الدراسة تمثلت في الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية ومدي تأثير ذلك علي الأداء المالي للمنشآت الصناعية، بينما تمثلت أهمية دراستي في إفصاحها عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية للمنشآت الصناعية بالشكل الذي يحقق جودة هذه التقارير ويضمن الإستمرارية للمنشآت.

---

(1) أحمد عبدالقادر شرف، **مدخل مقترح لتأكيد تقارير إستدامة الشركات المصرية وإنعكاسه علي إدراك أصحاب المصالح**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة،2015م)

(2) جمال كامل محمد، **قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي – دراسة ميدانية علي الشركات المصرية المقيدة بالبورصة**، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2015م)

31. دراسة، مهاوات العبيدي، 2015م، (القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي)[1]

هدفت الدراسة إلي معرفة طرق وبدائل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية، والتعرف علي طرق وأساليب ومؤشرات تقييم وتحسين الأداء البيئي. تمثلت مشكلة الدراسة في دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي. تكمن أهمية الدراسة في القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية من الناحية الإيجابية التي تحققها المؤسسة فيما يخص تحسين الأداء البيئي، وإهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية بإصدار المعايير والنشرات الخاصة بالبيئة والتي أضفت المصداقية للمعلومات البيئية التي يجب الإفصاح عنها. إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن المحاسبة التقليدية تتجاهل قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية بحجة عدم توفر أدوات ووسائل قياس مناسبة، وأن المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي. أوصت الدراسة بالتعاون المشترك والفعال بين المسئوولين علي المحاسبة والبيئة في الجزائر، العمل علي نشر الوعي البيئي، إصدار معايير محاسبية خاصة تلزم المنشآت الصناعية علي القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية السنوية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت لقياس التكاليف البيئية للمنشآت الصناعية والإفصاح عن المعلومات البيئية بالتقارير السنوية وذلك من أجل تحسين الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، بينما هدفت دراستي لقياس أبعاد المحاسبة المستدامة البيئية والإجتماعية ومن ثم التقريرعن نتيجة ذلك القياس بالتقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية وذلك لتقييم مدي قدرة هذه المنشآت علي الإستمرار في مزاولة أعمالها.

(1) مهاوات العبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية**، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2015م)

الفصل الأول

محاسبة الإستدامة

تتميز البيئة التي تمارس فيها المنشآت الصناعية أنشطتها بالتنوع والتعقيد الناتج عن تداخل المتغيرات المؤثرة في هذه الأنشطة مما يؤدي إلي العمل علي تحقيق التوافق بين المصالح الإقتصادية للمنشآت الصناعية ومصالح المجتمع، وللوقوف علي الآثار الفعلية لأنشطة للمنشآت الصناعية كان لأبد من القياس المحاسبي لنتائج ومخلفات تلك الأنشطة، حيث تعتبر المحاسبة أحد الوسائل الفاعلة في تحديد الآثار الخارجية لأنشطة المنشآت الصناعية تلك الآثار التي تتعدي المصالح الإقتصادية لتشمل التكلفة الإجتماعية والعائد الإجتماعي لها، وبالتالي تعتبر المسئولية البيئية والإجتماعية مؤشراً هاماً لتقييم مساهمة المنشآت الصناعية في تحقيق المحاسبة المستدامة. وسيعرض الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

المبحث الثاني: نظريات المحاسبة

المبحث الثالث: محاسبة الإستدامة

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة

(Conceptual framework of accounting)

أولاً: تمهيد (Preface)

لم تعد المحاسبة مجرد تسجيل للأحداث المالية في سجلات منتظمة بإستخدام الحاسوب أو العمل اليدوي وإنما أصبحت ذات أهمية كبيرة وذلك لمواجهة التحديات التي يواجهها المحاسبون لتوفير المعلومات اللأزمة لإتخاذ القرارات علي كافة المستويات[1]، فالمحاسبة أحد العلوم الإجتماعية التي تتأثر بالتغيرات التي تحدث بالبيئة المحيطة بها، وتتصف بالتطور التراكمي لمواكبة هذه التغيرات، وقد بين المختصون بأن علم المحاسبة بشكل عام يتصف بخاصيتين أساسيتين هما التغير والإستمرارية، كما يرتبط علم المحاسبة بالنظام الكلي العالمي وما يتفرع عنه من مكونات سياسية وإقتصادية وجغرافية، فنجد القطاع الحكومي في أي دولة بحاجة إلي نظام محاسبي متكامل لضبط النفقات والإيرادات وعلي كافة مستوياته بدءاً بالقطاع الحكومي كالوزارات المختلفة وصولاً إلي الوحدات الحكومية في المستويات الإدارية الدنيا، وكذلك يقوم القطاع الخاص بكافة أشكاله القانونية علي وجود نظام محاسبي ويمتد ذلك للمنشآت الفردية وصولاً إلي مستوي القطاع العائلي والأفراد حيث يستخدمون المحاسبة لمعرفة إنفاقهم وإيراداتهم وترتيب أنشطتهم وإتخاذ القرارات اللأزمة.

بالمقابل فقد تطورت المحاسبة علي مر العصور بدءاً من العصور القديمة حيث لم تكن المحاسبة موجودة بشكلها الحالي بل كان هناك ما يشير إلي إستخدام سجلات حسابية بدائية، مروراً بالعصور الوسطي حيث بدأت التجارة بالإزدهار والتوسع حيث سادت الإدارات في الشركات لتتبني سياسات وإجراءات وقواعد محاسبية كما ظهر في إيطاليا وأدي للتوصل إلي نظام القيد المزدوج علي يد عالم الرياضيات لوقا باتشيليو عام 1494م، وصولاً إلي العصر الحديث حيث ظهرت الجمعيات والمجالس المهنية المحاسبية وبدأت بسن التشريعات والقوانين والمبادئي المحاسبية المقبولة عموماً والتي تحكم سير العمل المحاسبي في مختلف القطاعات والمؤسسات والشركات، عقب ذلك إنتشار مهنة المحاسبة كعلم وفن بظهور معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وإعتبار المحاسبة كنظام للمعلومات لها دور إضافي بيئي ومجتمعي وإقتصادي إلي جانب دورها المالي والإداري في المجتمع بشكل يجعلها ذات فائدة في تسريع تطور الأسس النظرية والعملية التي تقوم عليها المحاسبة المالية وفروعها مثل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومحاسبة المنشآت المالية وتدقيق الحسابات وغيرها، حيث تستند جميعها علي قواعد المحاسبة الدولية المقبولة عموماً لكل دولة وبالتوافق مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية والتي تشكل نظاماً

(1) مقداد أحمد يحي، **الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية**، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد 29، 2007)، ص9.

متكاملاً يدعي نظام المعلومات المحاسبية الذي يعكس وظيفة ودور المحاسب بدءاً من مسك الدفاتر التجارية وإنتهاءاً بإعداد التقارير المحاسبية التي تتضمن المعلومات المحاسبية التي تشكل الأساس لإعداد القوائم المالية المختلفة[1].

ثانياً: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي

(The Emergence of Accounting and its historical development)

نشأت المحاسبة منذ القدم وتطورت نتيجة للجهود المبذولة في المجال النظري والعملي، وذلك لتلبية الحاجة المستمرة والدائمة لمعلومات محاسبية ملائمة وفعالة لخدمة مستخدميها داخل وخارج المؤسسة للإستفادة منها لأغراض التسيير وإتخاذ القرارات، فالفكر المحاسبي يعتبر نتاج لعملية تراكمية عبر الزمن تتأثر بالأوضاع الإجتماعية والإقتصادية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطورة ويمكن تتبع التطور التاريخي للمحاسبة كالأتي[2]:

1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطي

كان ظهور المحاسبة مرادفاً للعد الذي إستخدمته الجماعات البشرية قديماً، بحيث لأزم مسك السجلات تنظيم حركة هذه المجتمعات من خلال حصر المحاصيل والأملاك وذلك لحساب الضريبة ووضع نظام عادل لتوزيعها علي الشعب، حيث تثبت بعض الآثار بأن وجود الحسابات يعود إلي 2000سنة قبل الميلاد وبالتحديد مع ظهور قانون حمورابي، كما تشهد الآثار بالسجلات التي إستخدمها الفراعنة بعد إستحداث الكتابة حوالي 300سنة قبل الميلاد والتي كانت تتضمن حروفاً وحسابات وإستثمارات وبيانات كمية، وهي العناصر التي مكنت من تشكيل صورة عن المحاسبة في ذلك الوقت، حيث تعد مخطوطة زينو شاهداً علي ما عرفته تلك الفترة من تمييز بين المحاصيل الزراعية والتدفقات النقدية.

كما شهدت المحاسبة تطوراً كبيراً عند اليونانيين حيث ظهرت محاسبة المعابد التي كانت تلعب دور البنوك من خلال إستعمال الصكوك، رسائل التحويل، الإقتراض والحساب المالي، حيث ظهرت في هذه الفترة ما يعرف بمحكمة المحاسبين المكونة من عشرة أعضاء مهمتهم الأساسية مراجعة الحسابات العامة للدولة[3].

2. المحاسبة في عصر التجارة

مع تطور التجارة وإتساعها وتعدد وتنوع العمليات المالية تصاعد الإهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر وأفردت لها كتابات خاصة في القرن الثالث والرابع عشر الميلادي، وكان ذلك مؤشراً علي إنتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلي المجال النظري، حيث صدرت بنهاية القرن الرابع عشر موسوعة لوقا باشولو(Luca Paciolo) حيث إستعرضت

---

(1) أ.د. نبيل بشير الحلبي، د. زياد محمد السعيدات، **مبادئي المحاسبة المالية**،(عمان: دار الإعصار العلمي، 2014م)، ص ص22-24.

(2) رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، (الجزائر: جامعة تبسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م)، ص ص 3- 5.

(3) مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2004م)، ص ص 15- 16.

لأول مرة مبادئي القيد المزدوج التي إنتشرت في أوربا، وإعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية حيث قسمت السجلات وفقاً لنظرية القيد المذدوج إلي الأتي[1]:

أ. المذكرة: حيث تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات.

ب. اليومية: تسجل فيها العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة، وحسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.

ت. دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها بدفتر اليومية ويتم ترصيدها لإستخراج الرصيد.

توالت الأبحاث إستجابة للتطورات الإقتصادية في ذلك الوقت، حيث توصل كلود إيرسون إلي تحديد مفهوم الميزانية وظهور قائمة الربح والخسائر وقائمة الأرصدة في سنة 1600ميلادي، وذلك بهدف الحصول علي معلومات بخصوص رأس المال.

3. أثناء وبعد الثورة الصناعية

أدي ظهور الثورة الصناعية في بداياتها إلي تطوير أساليب الإنتاج الأمر الذي تتطلب ظهور وحدات إنتاجية كبيرة تستوعب إستثمارات هائلة الحجم يفوق إمكانيات شركات الأشخاص، حيث ظهرت شركات المساهمة التي لديها الإستطاعة في تمويل المشاريع الكبيرة والعالمية التي يعمل فيها عدد كبير من العمال والآلات الصناعية، حيث إنفصلت الملكية عن الإدارة فلم يعد مالك المشروع هو مديره، إن هذه الخاصية قد أثرت تأثيراً عميقاً في الفكر المحاسبي حيث ظهرت الحاجة لإدارة متخصصة لهذه المشاريع تعمل لحساب المساهمين، لذلك ظهرت الحاجة لفروع المحاسبة الأخري كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث لا يستطيع المساهمون الإطلاع علي السجلات المحاسبية للتأكد من مدي تمثيل الميزانية لحقيقة الظروف الإقتصادية وذلك للأسباب الأتية[2]:

ث. عدم توافر المعرفة الفنية لدي المساهمين والأطراف الأخري.

ج. عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة.

ح. تواجد المساهمين في مناطق بعيدة جغرافياً عن مركز المشروع.

خ. لا تسمح القوانين لجميع المهتمين بالشركة بمراجعة الحسابات.

ولهذه الأسباب ظهرت مراجعة الحسابات كفرع من فروع علم المحاسبة وتعتبر إنجلترا أول دولة قامت بتنظيم هذه المهنة. **(Accounting concept**

---

(1) المرجع السابق، ص18.

(2) سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، (الجزائر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2013م)، ص ص 5- 6.

ثالثاً: مفهوم المحاسبة (

تعددت التعاريف التي تحدد مفهوماً للمحاسبة وتطورت متأثرة بالظروف الإقتصادية والإجتماعية السائدة، فبعد أن كانت في بداية ظهورها لا تتعدي كونها وسيلة لتسجيل الأحداث الإقتصادية والمعاملات التجارية، حيث بدأ منذ بداية القرن العشرين التنظير لصياغة البناء الفكري لنظرية المحاسبة[1]، حيث عرفت المحاسبة من قبل الجمعيات المهنية كالأتي:

عرفت المحاسبة من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عام 1941م بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تنبع عن هذه العمليات والأحداث"[2]، ويعتبر هذا التعريف المحاسبة بإعتبارها فن أو حرفة يتم مزاولتها لتحقيق أغراض محددة، كما تعتبر نظام يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات الإقتصادية التي تحدث في المؤسسة وتفسير النتائج التي تترتب علي هذه العمليات والأحداث.

كماعرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين(AAA) عام 1966م المحاسبة بأنها " عمليات تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية للإستفادة منها في إتخاذ قرارات أفضل بإستخدام تلك المعلومات"[3]، ويعتبر هذا التعريف مغايراً لمفهوم المحاسبة السائد، حيث ينظر للمحاسبة كعلم بإعتبارها نظاماً للمعلومات.

صدر تعريف أخر للمحاسبة في عام1970م من قبل مجلس المبادئي المحاسبية التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين يتناسب مع تطور دور المحاسبة الوظيفي بإعتبارها نظاماً للمعلومات حيث عرفت المحاسبة بأنها " المحاسبة نشاط خدمي وظيفتها تزويد معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشكل أساسي حول الوحدات الإقتصادية التي تكون مفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية لعمل خيار من بين البدائل المتاحة"[4]، حيث أضاف هذا التعريف أن المعلومات التي تقدمها المحاسبة يجب أن تكون ذات فائدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية وفي ترشيد عملية الإختيار.

وعرفت المحاسبة أيضاً بأنها "عبارة عن أداة إقتصادية فعالة تعتمد علي قياس الأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية وإيصالها إلي مستخدميها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الاداء وإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة"[5].

يتضح للباحث بأن المحاسبة هي "إثبات العمليات التي تحدث داخل الوحدة الإقتصادية وبيان أثر هذه المعاملات علي أرباح وخسائر الوحدة الإقتصادية ومركزها المالي أو أي تأثير لها يجب الإفصاح عنه بالقوائم المالية الأساسية أو الملحقة".

---

(1) رفيق يوسفي، مرجع سابق، ص9.

(2) د. يوسف محمد جربوع، **نظرية المحاسبة**، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر، 2001م)، ص16.

(3) د.كمال عبدالعزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)، ص119.

(4) د.طلال محمد الججاوي وأخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009م)، ص31.

(5) د.كمال عبدالعزيز النقيب ، مرجع سابق، ص127.

رابعاً: أهداف المحاسبة (Objectives of Accounting)

هنالك فرق بين الأهداف والوظائف، فاهدف هو الغاية التي نرغب في تحقيقها أما الوظيفة هي مجموعة الأعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية، وتتمثل أهداف المحاسبة في الأتي[1]:

1. تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الاطراف الداخلية والخارجية، وذلك للمحافظة علي الحقوق وتحديد الإلتزامات بدقة علي أساس موضوعي.
2. قياس نتيجة النشاط الإقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي للوحدات الإقتصادية.
3. تحقيق رقابة وضبط داخلي علي إستخدام الموارد الإقتصادية للمؤسسة من خلال العمل علي ترشيد الإستهلاك وتخفيض التكاليف ووقت إنجاز الأنشطة.
4. رفع كفاءة عمل الإدارة من خلال تقديم البيانات التي تساعدها علي ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات بصورة رشيدة وتقييم الأداء.
5. تقديم المعلومات للمستخدميين الخارجيين عن طريق القوائم المالية والتي تساعدهم علي إتخاذ القرارات المالية في مجال الإستثمار والتمويل والإقراض.
6. المحافظة علي ممتلكات الوحدات الإقتصادية العامة والخاصة التي تعود بفائدة علي المجتمع ككل.

خامساً: وظائف المحاسبة (Functions of Accounting)

للمحاسبة العديد من الوظائف يمكن إجمالها في الوظائف الأتية[2]:

1. التحديد:

يمثل التحديد الجزء الأول من العملية المحاسبية ويتضمن إنتقاء الاحداث الإقتصادية التي ينظر إليها كإثبات للنشاط الإقتصادي الذي تقوم به المؤسسة الإقتصادية مثل مبيعات السلع، تقديم الخدمات، ودفع الإجور، حيث يتم الإعتراف بها لإثباتها في السجلات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية أما الأحداث التي لا تهم المؤسسة الإقتصادية بصورة مباشرة يتم تجاهلها محاسبياً لأنها لا تؤثر علي بنود قوائمها المالية.

2. القياس والتسجيل

بعد تحديد الأحداث الإقتصادية (العمليات المالية) يتم قياسها، ويعني القياس "ترجمة المعاملات المالية التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة إلي قيم نقدية بإستخدام عملة معينة" ويشمل القياس المحاسبي كل ممتلكات المؤسسة

---

(1) صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) وأثره علي جودة المعلومة**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م)، ، ص ص 10-11.

(2) المرجع السابق، ص ص 9-10.

(الإصول) وديونها المستحقة للغير(الإلتزامات) والمصروفات والإيرادات وغيرها، ويتضمن القياس النقدي التسجيل في الدفاتر المحاسبية أو الحاسوب لتقديم توثيق تاريخي مستمر للأحداث المالية التي تم تحديدها لمؤسسة معينة[1].

3. التوصيل

تبدأ وظيفة التوصيل عندما تنتهي وظيفة القياس، حيث تقوم المحاسبة بتوصيل المعلومات إلي المستخدمين بالطريقة المناسبة بهدف نقل نتيجة الأحداث الإقتصادية السابقة إلي المستخدمين أو الأطراف ذو المصالح لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة، حيث يتم توصيل المعلومات الناتجة من عملية القياس عبر التقارير المحاسبية.

4. وظيفة رقابية

تحقق المحاسبة رقابة جيدة علي إستخدام الموارد في الوحدات الإقتصاديةوذلك من خلال التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، ومن خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء الفعلي والمعياري لبيان أسباب الإنحرافات مما يسمح بتحقيقرقابة علي كفاءة الأداء وإتخاذ الإجراءات الإدارية المناسبة.

5. وظيفة إخبارية (إستشارية)

تعتبر المحاسبة وظيفة إخبارية وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المؤسسة الإقتصادية، مما يسمح بالإطلاع علي أسباب الخلل وعدم الكفاية وتقييم النتائج والإهتمام بالعوامل التي أدت إلي نتائج إيجابية، وبالتالي إتخاذ الإجراءات الفنية والإقتصادية المناسبة.

سادساً: فروع المحاسبة (Branches of Accounting)

شهد مطلع القرن الحادي والعشرين تطورات هامة في تشكيلة نظم المعلومات المحاسبية من جهة، وتشكيلة مراقب الحسابات من جهة أخري، ويمكن إيجاز مفهوم وأهداف ومجالات أهم فروع المحاسبة كالأتي[2]:

1. **المحاسبة المالية (Financial Accounting)**

تعتبر المحاسبة المالية أحد أهم مجالين من مجالات الممارسة المحاسبية في الحياة العملية، حيث تهتم أساساً بالتسجيل والتقرير عن البيانات والأحداث الإقتصادية للمنشأة، وبالرغم من أن تقارير المحاسبة المالية تقدم معلومات مفيدة للإدارة إلا أنها تقارير موجهة أساساً لخدمة جهات خارجية مثل الملاك، الدائنون، الجهات الحكومية، جهات الرقابة الرسمية، والجمهور، حيث يعمل نظام معلومات المحاسبة المالية وفق إطار مستقر من المبادئي المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومجموعة من الفروض والإفتراضات والمعتقدات والأعراف المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والوطنية،

---

(1) د.يحي قللي، **مبادئي المحاسبة المالية**، (القاهرة: إيتراك للنشر، 2004م)، ص11.

(2) د.شحاته السيد شحاته، د.هاني خليل فرج، **مبادئي المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: دار العلوم الأكاديمية للنشر، 2015م)، ص ص 14-16.

وذلك لإنتاج معلومات مالية لخدمة أصحاب المصلحة في المنشأة خاصة الملاك حيث يتم توصيلها لهم من خلال القوائم المالية.

2. المحاسبة الإدارية (Managerial Accounting)

تعتبر المحاسبة الإدارية نظاماً للمعلومات المحاسبية يستخدم كلا من البيانات المالية الفعلية والبيانات المقدرة لإنتاج معلومات ليست بالضرورة مالية، وذلك لخدمة الإدارة في إتخاذ القرارات وتسيير عمليات المنشأة وتخطيط العمليات المستقبلية، حيث تقوم المحاسبة الإدارية بجمع والتقرير عن المعلومات الوقتية والملائمة لإحتياجات الإدارة في مجال إتخاذ القرارات، فقد تحتاج الإدارة إلي معلومات بشأن الطرق البديلة لتمويل بناء مصنع معين أو تحديد السعر الملائم لوحدة المنتج، ولإتخاذ مثل هذه القرارات تحتاج الإدارة إلي معلومات ملائمة توفرها المحاسبة الإدارية.

3. محاسبة التكاليف (Cost Accounting)

محاسبة التكاليف نظام للمعلومات يستهدف إنتاج معلومات ملائمة عن تكلفة الإنتاج والمخزون والرقابة علي عناصر التكاليف، لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة فقط علي المنشآت الصناعية حيث أصبحت تطبق في المنشآت التجارية والخدمية.

4. مراجعة الحسابات (External Auditing)

تعتبر مراجعة الحسابات أو المراجعة الخارجية خدمة مهنية يؤديها مراقب الحسابات وكيلاً عن أصحاب المصلحة في المنشأة خاصة المساهمون بهدف التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة وإبداء رأي فني محايد بهذا الشأن، حيث يقاس صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة وإيضاحاتها المتممة لها بمدي إلتزام المنشأة في إعداد وعرض هذه القوائم المالية بمعايير المحاسبة الدولية والوطنية والقوانين واللوائح ذات الصلة، حيث يقوم المحاسب بهذه الخدمة المهنية بإعتباره مراقباً للحسابات مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد ويلتزم في أداء هذه الخدمة المهنية بمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما يمكنه أداء خدمات مهنية أخري كثيرة لعل أهمها ما يعرف بالمراجعة المستمرة لحسابات الشركات التي تفصح عن معلوماتها عبر الإنترنت وذلك بإضفاء الثقة علي مواقع الشركات علي شبكة المعلومات الدولية[1].

5. المحاسبة الدولية (International Accounting)

المحاسبة الدولية تعتبر نظام للمعلومات المحاسبية يستهدف إنتاج معلومات مالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، حيث زادت أهمية هذا الفرع من فروع المحاسبة بنهاية القرن الماضي ومطلع القرن الحادي والعشرين لأسباب عديدة لعل أهمها العولمة، الشركات متعددة الجنسيات، وتدويل أسواق رأس المال، حيث تقوم المحاسبة المالية في هذه الحالة بوظيفتي القياس والإتصال وفق إطار من معاييرالمحاسبة الدولية لإنتاج معلومات مالية لأصحاب المصالح بالمنشآت.

---

(1) د.عبدالوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص

6. المحاسبة الضريبية (Tax Accounting)

تستهدف المحاسبة الضريبية قياس المادة الخاضعة للضريبة، بالإضافة لقياس صافي الدخل الضريبي، وتحديد وعاء الضريبة وصولاً لما يجب أن يسدده الممول من ضرائب للخزانة العامة للدولة، وذلك وفقاً للتشريع الضريبي الحاكم في البلد المعين واللوائح التنفيذية وأي تعليمات تفسيرية صادرة **من** الجهة المختصة مثل مصلحة الضرائب.

7. المحاسبة في المنظمات غير الهادفة للربح (Non-For-Profit Accounting)

المنظمات غير الهادفة للربح لها طبيعة خاصة كونها تسعي إلي تحقيق أهداف نوعية ولا تهدف إلي تحقيق الربح كالمنشآت الصناعية، ومن أمثلة هذه المنظمات غير الربحية الوزارات والمصالح الحكومية والهيئات العامة والجمعيات الخيرية، وتهدف المحاسبة في مثل هذه المنظمات إلي إنتاج معلومات عن تكلفة الخدمات ومدي كفاية الإيرادات بالنسبة للخدمات المقدمة والمركز المالي دون الربح[1]، حيث تلتزم الممارسة المحاسبية بالقوانين واللوائح المحاسبية كما هو الحال في المحاسبة الحكومية.

8. المحاسبة الإجتماعية (Social Accounting)

تعتبر المحاسبة الإجتماعية نظاماً للمعلومات يستهدف إنتاج معلومات مالية عن النشاط والبرامج والأداء الإجتماعي للمنشأة، حيث زاد الإهتمام بالمحاسبة الإجتماعية بعد زيادة الإهتمام بقضايا البيئة لذلك يندرج تحتها ما يعرف بالمحاسبة البيئية (Environmental Accounting) وهي نظام للمعلومات المحاسبية الإجتماعية البيئية يستهدف إنتاج معلومات عن الأداء البيئي للمنشأة للحفاظ علي الموارد الطبيعية من الماء والأرض والهواء.

9. المحاسبة القومية (National Accounting)

المحاسبة القومية نظام للمعلومات يهدف إلي إنتاج معلومات علي مستوي الدولة أي علي المستوي الكلي عن الدخل، الإنفاق القومي، عوائد عوامل الإنتاج، مساهمات قطاعات الإقتصاد الوطني في الدخل القومي، صافي الإستثمار الأجنبي، والإدخار علي مستوي الدولة، حيث تعتبر المحاسبة القومية من أكثر فروع المحاسبة إهتماماً بالإقتصاد ولكن علي المستوي الكلي[2].

---

(1) Less Antman, **Financial Accounting and Reporting**, (USA: John Wiley & Sons, 2006),p 209.

(2) د.محمد عباس بدوي، د.عبدالوهاب نصرعلي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، 2010م)، ص

سابعاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (Qualitative Characteristics of Accounting Information)

1. خاصية الملائمة (Relevance)

تعد ملائمة المعلومات المحاسبية أحد الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتي تكون ذات فائدة في عملية إتخاذ القرار ، ويقصد بملائمة المعلومات المحاسبية " قدرة المعلومات المحاسبية علي إحداث إختلاف في القرار من خلال مساعدة مستخدميها علي إعداد التنبؤات أو علي تصحيح التوقعات"[1].

كما عرفت علي أنها ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله وكذلك يرتبط بمعيار الملائمة توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لإتخاذ القرار لأن توفير المعلومة بعد إتخاذ القرار لا يكون ملائماً[2].

وعرفها أحد الكتاب علي أنها " قدرة المعلومات المحاسبية علي التأثير في القرارات التي يتخذها المستثمر أو المستفيد من المعلومة"[3].

وعرفت أيضاً بأنها " مطابقة المعلومات المحاسبية لإحتياجات مستخدميها من حيث المضمون والدورية وذلك من خلال التفصيل أو الإجمال"[4].

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية في إتخاذ القرارات الإقتصادية ، يجب أن تكون هذه المعلومات قادرة علي تمكينهم من إتخاذ القرار السليم بمساعدتهم علي تكوين توقعات أو تنبؤات عن الدخل في الماضي والحاضر والمستقبل ، أو دعم أو تصحيح تلك التوقعات[5].

وفي هذا الإتجاه فقد أوضحت إحدي الدراسات أن تفسيرات المعلومات المحاسبية الملائمة تتمثل في الأتي[6]:

التفسير الأول:

---

(1) زهور عبدالله محمد حسين، **دور المعلومات المحاسبية في تطبيق حوكمة شركات المساهمة العامة في السودان**،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2009م)، ص24.

(2) د. سمير أبو الفتوح صالح، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية**، (المنصورة: د.ن ، 2009م) ، ص13.

(3) شادية عبدالله حسن زبير، **المعلومات المحاسبية ودورها في تحقيق الرقابة المصرفية الفعالة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، 2012م)، ص94.

(4) المرجع السابق ص94.

(5) د. أحمد صلاح عطية ، **آفاق جديدة لمسئوليات مراجع الحسابات في بيئة العولمة**، (**الإسكندرية**: الدار الجامعية، 2007م)، ص556.

(6) د. مصطفي أحمد محمد أحمد حماد ، **تقييم القدرة التفسيرية للقيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وفقاً لكفاءة سوق المال المصري**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ديسمبر2007م)، ص158.

إن المعلومات المالية تعتبر قيمتها ملائمة لو أنها تحتوي علي متغيرات تستخدم في نماذج التقييم أو تساعد في التنبؤ بهذه المتغيرات ، وتستخدم هذه الدراسات نموذج التدفقات النقدية المخصومة أو نموذج تقييم التوزيعات أو غيرها.

التفسير الثاني:

إن قياس القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية يرتبط بمدي قدرة المعلومات المحاسبية في تحديد أو تلخيص المعلومات المؤثرة علي القيمة السوقية للسهم ، ووفقاً لهذا الإتجاه فإن القيمة الملائمة يتم دراستها من خلال إستخدام منهج الأحداث، وذلك لتحديد ما إذا كان هنالك قيم محاسبية معينة مرتبطة بالتغيرات وذلك من خلال قياس رد فعل الأسعار علي هذه القيم أو المتغيرات المحاسبية كدليل علي ملائمة القيمة.

التفسير الثالث:

أن معلومات القوائم المالية تعكس القيم الأساسية للوحدة الإقتصادية ، والتي قد لاتعكسها أسعار الأسهم السوقية ، وتقاس القيمة الملائمة في هذه الحالة بالربح الناتج من إستخدام المتغيرات المحاسبية وفقاً للقواعد التجارية.

التفسير الرابع:

يشير إلي أن القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية تمثل المنهج الإحصائي المتبع للربط بين المعلومات المالية وأسعار الأسهم السوقية ، وعادة ما تستخدم نماذج الإنحدار لإختبار ما إذا كانت القيم المحاسبية تفيد في تفسير قيمة الأسهم أو عوائدها ، حيث أن هذه القيم تكون ملائمة لو أن تقديرات معاملات إنحدارها تذيد عن الصفر بشكل جوهري[1].

الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة:

لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات فائدة لمتخذيها يجب أن تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية

أ. خاصية التوقيت المناسب (Timeliness)

تعتبر خاصية التوقيت الملائم من الخصائص الهامة التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وعنصراً أساسياً من عناصر نجاح المديرين في إتخاذ القرارات الإدارية[2] ، وعرفت خاصية التوقيت المناسب بأنها "توفير المعلومات المناسبة في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لإتخاذ قرار معين من قبل مستخدمها ، لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها علي التأثير في عملية إتخاذ القرار ، ومعالجة أوجه القصور بأقل جهد وأدني مستوي من التكاليف والخسائر"[3].

---

(1) المرجع السابق ، ص159.

(2) د.عبدالرازق قاسم الشحادة، د.سمير إبراهيم البرغوثي، د. أسامة سميح شعبان، د. عامر محمد عفيف القاسم، **نظرية المحاسبة**، (عمان: دار زمزم للنشر، 2011م)، ص246.

(3) د.يحي محمد أبو طالب، **معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة**، (القاهرة: شركة ناس للطباعة، 2005م)، ص107.

ب. **خاصية القدرة التنبؤية (Predictive value)**

يقصد بالقدرة التنبؤية "القدرة علي مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية علي عمل تنبؤات حول آثار الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية"[1]، حيث تساهم القيمة التنبؤية للمعلومات في تحسين قدرة متخذ القرار علي التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتكوين صورة إحتمالية عنها في ضؤ نتائج الماضي والحاضر، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل كما أن معرفة الاحداث الماضية دون الإهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف[2] ، ويمكن للمؤسسة الإقتصادية تزويد مستخدميها بتنبؤات بصورة مباشرة دون الرجوع لمعلومات الأحداث السابقة لكن يحد من تطبيق هذه الطريقة سؤ الإستخدام المحتمل والإلتزامات التي قد تنشأ عن تنبؤات غير دقيقة.

ج. **خاصية التغذية العكسية (Feedback value)**

يقصد بخاصية التغذية العكسية "أن تكون للمعلومات المحاسبية القدرة علي تقويم الأداء ودراسة مدي الرشد الذي أستخدم في إتخاذ القرارات السابقة ، أي إستخدام القرارات السابقة في تقويم مدخلات القرارات الحالية في الوحدة الإقتصادية[3]، حيث نجد أن المعلومات الملائمة تساعد متخذ القرار علي تقييم نتائج قراراته السابقة للتأكد من صحتها وتعديلها إن لزم الأمر وذلك عن طريق تعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة التي بنيت عليها هذه القرارات، وتقوم هذه الخاصية علي فكرة المقارنة بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة بهدف تحديد الإنحرافات وإتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها[4].

2. خاصية الموثوقية (المصداقية- الإعتمادية) (Reliability)

تعتبر الموثوقية الخاصية الثانية بعد خاصية الملائمة، وقد عرفها(FASB) علي أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله" وتعني هذه الخاصية أمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وتعتبر خاصية الموثوقية إنعكاساً للأدلة الموضوعية أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات وهو ما يجعل ثقة المستخدمين في المعلومات المالية المدققة أكبر من ثقتهم في المعلومات غير المدققة وذلك نتيجة توفر دليل علي موضوعيتها وخلوئها من الأخطاء وهو تقرير المراجع[5].

---

(1) د.نعيم حسن دهمشي، **القوائم الملية والمبادئي المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً**، (عمان: معهد الدراسات المصرفية ، د.ت)، ص22.

(2) هوام جمعه، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، (الجزائر: جامعة العربي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، 7- 8 ديسمبر، 2010م)، ص14.

(3) حافظ علي أدم ، **دور جودة المعلومات المحاسبية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة**،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م)، ص95.

(4) بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية**، (الجزائر: جامعة قسطنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2014م)، ص ص 72-73.

(5) المرجع السابق، ص 73.

كماعرفت موثوقية المعلومات المحاسبية بأنها الخاصية التي تسمح للمستخدمين بالإعتماد علي المعلومات المحاسبية بثقة عالية[1].

كما عرفت علي أنها إمكانية الإعتماد علي المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوئها من الأخطاء ومن التحيز ، وأن ما تحتويه من أرقام يعكس بأمانة نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية عن الفترة المحاسبية ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة[2].

وعرفت أيضاً بأنها "تمتع المعلومات المحاسبية بقدر كافي من الثقة حتي يمكن الإعتماد عليها ، وهذا يستلزم الإهتمام بالإفصاح والموضوعية والحيادية ، لتلك المعلومات حتي تخلق الإطمئنان لدي مستخدميها"[3].

وعرفها أحد الكتاب علي أنها "القدرة علي إعتماد المعلومات المحاسبية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة"[4].

الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية:

لكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية يتطلب ذلك ضرورة توافر الخصائص الفرعية التالية:

أ. **إمكانية التحقق (Verifiability)**

تشير إمكانية التحقق في المعلومات المحاسبية إلي "مدي مقدرة العديد من متخذي القرارات علي فحص ومراجعة بيانات معينة والتوصل لنفس درجات الملائمة النسبية لهذه البيانات لعملية إتخاذ القرارات"[5]، من جهة أخري يشير صدق العرض إلي الإتفاق بين الأرقام المحاسبية أو الموارد أو الأحداث التي تسعي هذه الأرقام إلي عرضها ، لكن إرتفاع درجة التوافق لا يضمن ضرورة أن يكون القياس المحاسبي ملائماً لإحتياجات المستخدم إذا كانت الموارد أو الأحداث التي تمثلها هذه القياسات غير مناسبة للغرض المعني، وقد عرف علماء الإجتماع هذا المفهوم بالمصداقية[6].

بالمصداقية[6].

ب. **الصدق في التعبير(Honesty in expression)**

لكي تعبر المعلومات تعبيراً صادقاً عن العمليات والأحداث المالية فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإ قتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني وهو ما يتعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية، ويجب الإشارة هنا إلي أن توفر هذه الخاصية يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما[7]:

---

(1) د.محمد المبروك أبوزيد، **التحليل المالي- شركات وأسواق مالية**، (الرياض: دار المريخ ،2009م)، ص97.

(2) د.زكريا فريد عبدالفتاح، **دراسات في نظرية المحاسبة**، (الرياض: د.ن، 2013م)، ص11.

(3) د.كمال عبدالعزيز النقيب، مرجع سابق، ص292.

(4) علي مانع شرار ، **دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الإئتمان في البنوك الكويتية** (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م)، ص27.

(5) د.أحمد رجب عبدالعال ، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية** ،(الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995م) ، ص25.

(6) ريتشارد شرويدر، **نظرية المحاسبة** ، ترجمة وتعريب، د.خالد علي أحمد، د.إبراهيم ولد محمد فال، (الرياض: دار المريخ ،2012م)، ص87.

(7) د. مؤيد راضي خنفر، د.غسان فلاح المطارنة ، **تحليل القوائم المالية، (عمان:** دارالمسيرة، 2006م)، ص19.

- تحيز في عملية القياس: والتي ينشأ نتيجة لإستخدام سياسة معينة كتقييم الإصول بالتكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر.
- تحيز القائمين بعملية القياس: وهو أما أن يكون مقصوداً من قبل المحاسب أو غير مقصود نتيجة لقلة خبرته المهنية.

ج. الحياد (Neutrality)

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتي تتصف بالمصداقية، حيث لاتعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة إختيار أو عرض المعلومات تؤثر علي صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً[1]، حيث عرف الحياد من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي**{FASB}** بأنه "ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه علي جانب أكثر من جانب أخر بدلاً من أن يكون الحدث متساوي الإحتمال علي كل من الجانبين، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس علي تقويم وصف دقيق للخاصية المعنية"[2].

ثامناً: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

يتطلب في المعلومات المحاسبية ذات الجودة توافر خصائص ثانوية أخري بجانب الخصائص الأساسية تتمثل في الخصائص التالية:

1. خاصية الثبات (Stability)

ويشير مفهوم الثبات في المعلومات المحاسبية إلي إستخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة وقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية بين الفترة والأخري ، وإذا ما دعت الحاجة إلي تغيير فيجب التنويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بعين الإعتبار من قبل المستخدم[3].

2. خاصية قابلية المقارنة (Comparability)

تهتم هذة الخاصية بضرورة أن تكون للمعلومات المحاسبية المتوافرة في القوائم المالية إمكانية السماح لمستخدميها بعقد المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة ومن عام لأخر من جهة أخري، مع مراعاة توقيت صدور المعلومات المحاسبية المالية، حيث أن تأخرها يؤثر علي درجة الإعتماد عليها في إجراء المقارنة، بالإضافة إلي ضرورة أن تسمح بالمقارنة مع الأخذ في الإعتبار المنفعة والتكلفة، حيث أن المنفعة المستمدة من المعلومات يجب أن تتجاوز تكلفة الحصول عليها ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يتطلب توافر ما يلي[4]:

---

(1) أ.د.عبدالوهاب نصر علي، أ.د.شحاته السيد شحاته، **مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2015م)، ص17.

(2) د. رضوان حلوه حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر** ، **(عمان** : دار وائل ،2003م)، ص200.

(3) د. نبيل عبدالرؤوف إبراهيم، **دلالة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة علي دقة قياس القيمة العادلة**،(القاهرة: **العادلة**،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، أكتوبر2012م)، ص197.

(4) د. توفيق محمد الشحات ظمآن ، **دراسة تحليلية لإستخدام المعلومات المحاسبية في تطوير كفأءة سوق الأوراق المالية**،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2003م)، ص72.

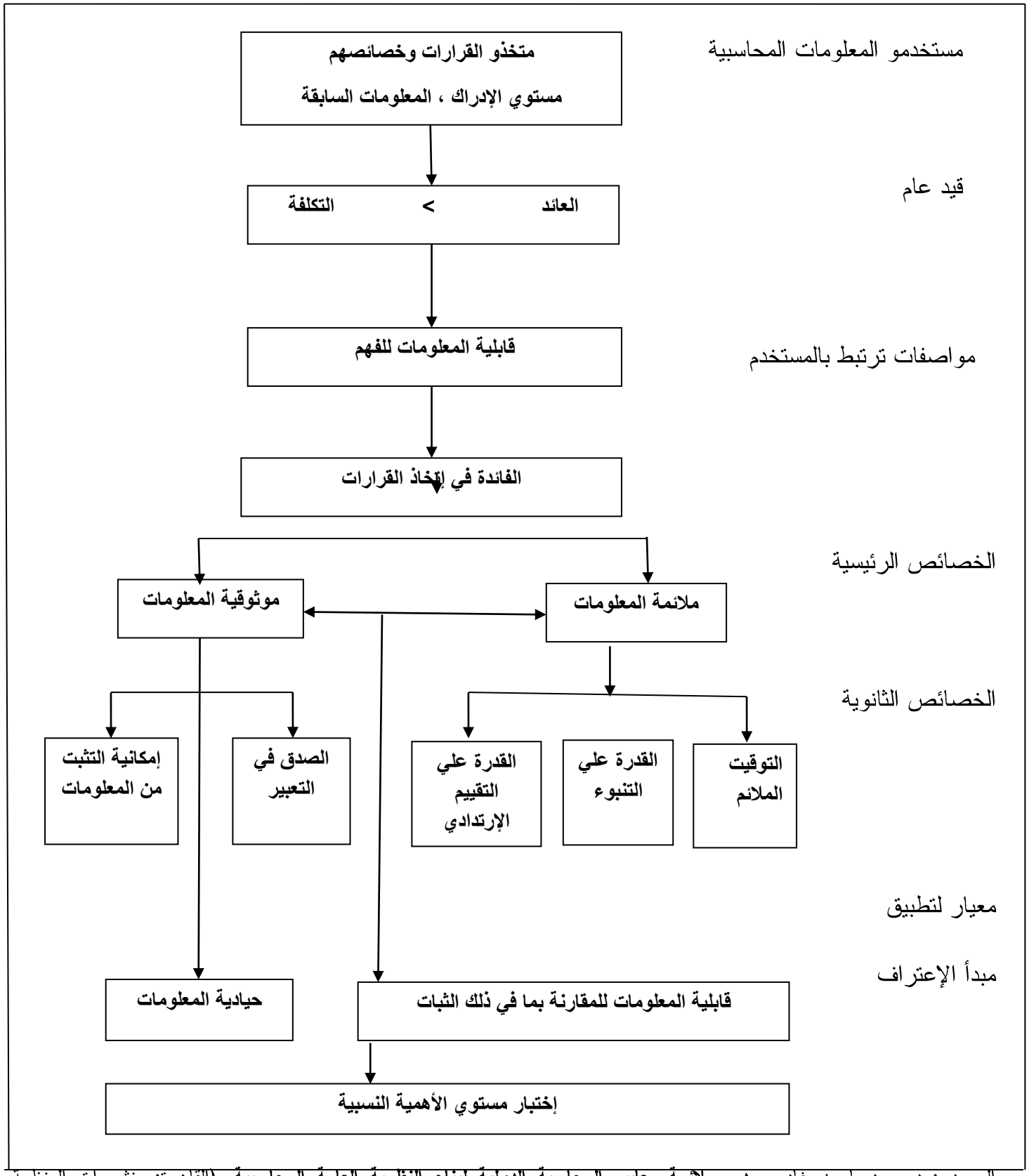
- سهولة العرض وإستخدام إسلوب واحد في القياس حيث سيؤدي ذلك إلي زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية.
- الثبات في قياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخري حتي تتم المقارنة بكفاءة وفعالية مع مراعاة أن الثبات ليس الهدف منه إتباع سياسة معينة ولكن يعني الثبات في تفسير هذه الطريقة أو السياسة.

3. خاصية القابلية للفهم (Susceptibility understanding)

يري مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) أنه لا يمكن أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرارات إذا تعزر عليهم فهمها حتي لو كانت هذه المعلومات وثيقة الصلة بقرار معين أو كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة التي تكفل الثقة فيها والإعتماد عليها، وترتبط القابلية للفهم بالصفات التي يتسم بها متخذي القرارات بقدر إرتباطها بخصائص المعلومات نفسها وبالتالي لا يمكن تقييم قابلية المعلومات للفهم علي أساس مطلق وإنما يجب أن يكون التقييم مرتبطاً بمعلومات محددة لمتخذي القرارات[1]، أما مجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني(ASB) يعرف القابلية للفهم بأنها " قابلية المعلومات المحاسبية للفهم وأن مستخدميها يدركون أهميتها" حيث تعتمد القابلية للفهم علي الطريقة التي يتم بها عرض المعلومات المالية وقدرة مستخدمي المعلومات علي إستيعابها.

(1) خضر الطيب الأمين، **أثر توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية علي القوائم الماليةالمنشورة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2009م)، ص75.

شكل رقم (1/1/1) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: د.محمد ياسين غادر، **مدي ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية**، (القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2016م)، ص347.

تاسعاً: القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (Financial Statements According to IAS)

1. ماهية القوائم المالية (Financial Statements Definition)

تعتبر القوائم المالية أحد المصادر الهامة والأكثر شيوعاً في توفير إحتياجات متخذي القرارات الإدارية في الوحدات الإقتصادية[1].

تعرف التقارير المالية علي أنها " تقارير مالية تقدم إلي المهتمين بإمور المشروع سواء من داخل أو خارج المنشأة "[2].

وعرفت علي أنها " وسيلة النظام المحاسبي في عرض نتائج أنشطة وفعاليات الوحدات الإقتصادية"[3].

يتضح الباحث بأن التقارير المالية هي " الوسيلة التي تمكن الأطراف ذات الصلة بالمنشأة من معرفة جزء أو كل المعلومات التي يحتاجونها حسب إحتياج كل مستخدم لهذه المعلومات".

2. مفهوم جودة التقارير المالية (The quality of financial reports)

عرفت جودة التقارير المالية علي أنها"ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضؤ مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يساعد علي تحقيق الهدف من إستخدامها"[4].

وعرفت أيضاً بأنها "مدي تقويم التقارير المالية لمعلومات محاسبية حقيقية وعادلة حول الأداء الإقتصادي للشركة والوضع المالي بها"[5].

وعرفت أيضاً في أنها " تحقق خصائص الجودة المتفق عليها وهي الملائمة وإمكانية الإعتماد وقابلية المقارنة وهي خصائص عامة يمكن إستخدامها في تقييم جودة التقارير المالية سواء الورقية أو الإلكترونية"[6].

---

(1) وليد محمد حسن دراس ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات منح التمويل المصرفي**،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2013م)، ص23 .

(2) سامية سليمان أحمد المبارك ، **إستقلالية المراجع الخارجي ودورها في فعالية الإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2013م)، ص67.

(3) د. يوحنا آل أدم، د.صالح رزق، **المحاسبة المالية**، (عمان: دار الحامد، 2000م)، ص724.

(4) نهلة محمد السيد إبراهيم ، **تأثير جودة التقارير المالية علي قرارات الإستثمار في الأوراق المالية**،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص54.

(5) معتز عبدالحميد علي كيلان ، **أثر تطبيق مبادئي حوكمة الشركات علي جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، المجلد الثالث، 2013م)، ص1547.

(6) هبة عبدالعاطي محمد رزق، **أثر الإفصاح عن المعلومات القطاعية علي جودة التقارير المالية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م)، ص68.

وعرفها أحد الكتاب علي أنها " جودة التقارير المالية تتمثل في الصفات الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية حتي تصبح مفيدة لمتخذي القرارات أوتصبح معلومات محاسبية ذات جودة "[1].

3. أهداف القوائم المالية (Objectives of Financial Statements)

الهدف الأساسي والعام للقوائم المالية هو توصيل معلومات لأصحاب المصلحة في المنشأة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملكية، ولأبد أن تكون هذه المعلومات مفيدة لهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية، وينبثق من هذا الهدف العام عدة أهداف للقوائم المالية تتمثل في الأتي[2]:

- إمداد المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين والأطراف الأخري المهتمة بالوحدة الإقتصادية بالمعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الإستثمارية وقرارات منح القروض.
- إمداد المستثمرين والدائنين الحاليين منهم والمرتقبين بالمعلومات المحاسبية المفيدة التي تمكنهم من التعرف علي التدفقات النقدية وتوقيتها.
- الإمداد بالمعلومات المحاسبية عن الموارد الإقتصادية للوحدة الإقتصادية وطريقة الحصول علي هذه الموارد وكيفية إستخدامها وأثر العمليات والأحداث الإقتصادية علي حقوق الملكية وحقوق الغير.
- توفير المعلومات المحاسبية التي تفيد في تقويم إدارة المنشأة خلال الفترة المحددة وتحديد مقدرة المنشأة الكسبية.[3]
- توفير المعلومات المحاسبية التي تفيد في تقدير درجة السيولة والعسر المالي وتدفق الأموال.
- القدرة علي التنبؤ بإحتمالات نجاح الوحدة الإقتصادية ومدي قدرتها علي إجراء توزيعات أرباح والتنبؤ بحجم الإستثمارات والعمالة[4].
- إشتمال التقارير المالية المنشورة علي معلومات محاسبية مفيدة عن درجة المخاطرة لمتخذي القرارات الإستثمارية[5].

---

(1) أ. ذياد سليمان المطارنة، **دور أخلاقيات مهنة التدقيق في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك علي جودة التقارير المالية**،(عمان: جامعة الزيتونة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الثاني عشر للأعمال،22-25 أبريل ، 2013م)، ص860.

(2) صفية أحمد ضو أحمد، **دور التقارير المالية الفترية في تحسين كفأءة أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2006م)، ص24.

(3) صلاح علي أحمد محمد، **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمقابلة إحتياجات سوق المال**، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2000م)، ص20.

(4) مصطفي نبيل علي الشامي، **دراسة وتحليل نفعية المعلومات كمحتوي إعلامي للتقارير والقوائم المحاسبية في سوق الأعمال والإستثمار**،(القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الأول، 2000م)، ص158.

(5) دعاء عبد الوهاب عبدالله عامر، **إطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقاً للمتطلبات الحديثة**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2013م)، ص166.

4. مكونات القوائم المالية

أ. قوائم مالية أساسية :

وهي القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وتسهم بدورها في توفير الحد الأدني من المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تحقق أهداف المحاسبة المالية ، وتتمثل هذه القوائم في الأتي:

- قائمة المركز المالي (Statement of Financial Position):

قائمة المركز المالي عبارة عن تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمنشأة وذلك في لحظة زمنية معينة هي تاريخ إعداد القائمة، وعليه فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية تعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة وهي تتميز عن التدفقات أو التيارات التي تمثل مكونات القوائم الأخري (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، وتعرف قائمة المركز المالي إقتصادياً بأنها "توازن لأصول معينة تمثل موارد إقتصادية تم وضعها تحت تصرف وحدة إقتصادية معينة وإلتزامات تمثل طريقة تمويل هذه الإصول"[1]

كما عرفت بأنها "كشف يبين ممتلكات وإلتزامات وحقوق الوحدة الإقتصادية خلال تاريخ معين"[2] ،حيث تتمثل عناصرها في الأتي[3]:

مفهوم الإصول (Assets) وخصائصها وفقاً (FASB):

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الإصول بأنها " منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد إكتسبت حق الحصول علي هذه المنافع أوالسيطرة عليها نتيجة أحداث أوعمليات تمت في الماضي" ومن أمثلتها النقدية، المخزون السلعي، الإصول المستأجرة رأسمالياً، ويجب أن تتوفر في الإصول الخصائص الأتية:

- وجود منافع إقتصادية مستقبلية، بمعني أن تكون للإصول قدرة مباشرة أو غير مباشرة علي تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة سواء بمفرده أو بالتضافر مع الإصول الأخري وذلك بهدف تحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة الوحدة المحاسبية علي التحكم في هذه المنافع، بمعني وجود إرتباط بين الوحدة المحاسبية وبين الأصل بحيث تستطيع الوحدة المحاسبية الحصول علي المنافع أو الخدمات في أي وقت لنفسها أو تمكين الغيرمن الإستفادة منها.
- أن تكون القدرة علي التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث أوعمليات تمت فعلاً في الماضي، بمعني حدثت فعلاً وليست إفتراضية أو متوقعة، ولا يعتبر البند أصلاً إذا لم تتحقق الخصائص الثلاث معاً.

---

(1) ياسر حمد محمد حمد، **دور التقارير المالية في توفير المعلومات المحاسبية اللأزمة لتحقيق الإفصاح العام**،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م)، ص22.

(2) د.خالد أمين عبدالله، د.صايل رمضان، **مبادئي المحاسبة، (القاهرة:** الشركة العربية للتسويق والتوريدات،2008م)، ص44.

(3) د.رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2009م)، ص ص 85- 88.

مفهوم الإلتزامات (Liabilities) وخصائصها وفقاً (FASB)

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الإلتزامات بأنها "منافع إقتصادية متوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل إلتزام قائم بالفعل علي الوحدة المحاسبية بتحويل إصول أو تقديم خدمات لوحدة أو لوحدات محاسبية أخري وذلك نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي" ومن أمثلتها حسابات الدائنين، أوراق الدفع، الإيرادات المحصلة مقدماً، ويجب أن تتوفر في الإلتزامات الخصائص الأتية:

- وجود إلتزام مالي بتحمل تضحية إقتصادية مستقبلاً، إما بنقل ملكية بعض إصول الوحدة أو بإستخدام هذه الإصول لصالحه، سواء كان الإلتزام واجب الأداء في تاريخ محدد أو تاريخ قابل للتحديد أو عند وقوع حدث معين (إلتزام طارئ) أوعند الطلب.
- إرتباط الإلتزام بالوحدة المحاسبية بصفة محددة وقطعية، بمعني أنه لا يمكن للوحدة المحاسبية تجنب هذا الإلتزام بأي حال من الاحوال، وأن علي الوحدة الوفاء بالإلتزام دون قيد أو شرط.
- أن تكون الأحداث أو العمليات التي ترتب عليها الإلتزام قد حدثت فعلاً في الماضي، ولا يعتبر البند إلتزاماً إذا لم تتوفر الخصائص الثلاث معاً.

مفهوم حقوق الملكية وخصائصها وفقاً (FASB):

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حقوق الملكية بأنها "هي ما يتبقي من إصول الوحدة المحاسبية بعد سداد جميع الإلتزامات" وتتمثل خصائصها في الوحدات الهادفة لتحقيق الأرباح في الأتي:

- تمثل المصالح المتبقية في إصول الوحدة المحاسبية بعد سداد جميع الإلتزامات.
- تأتي من مصدرين أساسيين:
- إستثمارات أصحاب الحقوق (الملاك): حيث تظهر محاسبياً في حساب رأس المال وتغيراته زيادة أو نقصاناً.
- حقوق مكتسبة نتيجة الأرباح (الخسائر) المجمعة: وتظهر محاسبياً في في حسابات الإحتياطيات الرأسمالية والأرباح المحتجزة من دورات سابقة ونتيجة الدورة الجارية من ربح أو خسارة.

أما بالنسبة للوحدات المحاسبية التي لا تهدف إلي تحقيق الأرباح (وحدات حكومية، مشاريع خيرية) يستخدم مصطلح صافي الإصول (صافي القيمة) نظراً لعدم وجود ملاك بالمعني المألوف في هذه الوحدات غير الهادفة للربح.

- قائمة الدخل (Income Statement)

تعتبر قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر "بيان بالمصرفات والإيرادات التي حققتها الوحدة المحاسبية خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ تحصيل الإيرادات أو تاريخ دفع المصروفات، حيث يعتبر الناتج النهائي لهذه القائمة إما صافي أرباح إذا كانت إيرادات السنة المالية تفوق مصروفاتها، أو صافي خسارة في حالة مصروفات السنة المالية للوحدة المحاسبية تفوق إيراداتها" ، وتعتبر قائمة الدخل من أهم القوائم المالية التي تعدها الوحدات المحاسبية

فهي التي تقيس مدي نجاح عمليات الوحدة المحاسبية لفترة محددة من الزمن، بالإضافة إلي أن أهميتها تتمثل في الأتي[1]:

- تساعد قائمة الدخل في التنبؤ بشكل دقيق بإيرادات ودخل الوحدة المحاسبية في المستقبل.
- تساعد قائمة الدخل في تقييم إمكانية إستلام الوحدة المحاسبية لمبالغ نقدية.
- تساعد قائمة الدخل في التأكد من أن المصادر الإقتصادية قد تم إستخدامها علي أكمل وجه.

وتعرف أيضاً بأنها "بيان الإيرادات والمصروفات وصافي الربح (صافي الخسارة) عن فترة زمنية معينة"[2]، حيث تتكون قائمة الدخل من البنود الأتية:

- **المصروفات (Expenses):** هي التدفقات الخارجة من المنشأة، أو إستخدامات إصول بالمنشأة أو أي زيادة في مطلوباتها أو كليهما معاً وذلك خلال الفترة المحاسبية بسبب إنتاج البضاعة أو إنجاز خدمة أو تنفيذ الأنشطة الأخري التي تقع في نطاق العمليات الرئيسية للمنشأة.
- **الإيرادات (Revenues):** وهي التدفقات الداخلة للمنشأة، أو الزيادة في إصول المنشأة أو النقص في مطلوباتها أو كليهما معاً والتي تحدث خلال الفترة المحاسبية بسبب إنتاج البضاعة أو إنجاز خدمة أو تنفيذ الأنشطة الأخري التي تقع في نطاق العمليات الرئيسية للمنشأة[3].

- قائمة التدفقات النقدية (Statement of Cash Flows)

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في النشرة رقم (95) لعام 1987م والتي تقتضي بإلتزام الوحدات المحاسبية بإعداد قائمة التدفقات النقدية لتحل محل قائمة التغيرات في المركز المالي إعتباراً من 1988م ، وذلك إنطلاقاً من أن ما يجب التركيز عليه هو المركز النقدي للمنشأة أكثر من مركزها المالي وذلك إذا كان الهدف تقييم قدرة المنشأة علي الوفاء بإلتزاماتها تجاه الغير.

ويتمثل الهدف الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية في إمداد المستخدمين بالمعلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن فترة زمنية معينة، كما تحدد الهدف الفرعي لها في توفير معلومات محاسبية معدة وفق الأساس النقدي عن النشاط التشغيلي والنشاط الإستثماري والنشاط التمويلي للوحدة المحاسبية عن فترة معينة وذلك لخدمة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين[4] ، وبهذا فإن الحاجة إلي هذه القائمة ظهر لمساعدة هؤلاء المهتمين المباشرين في إقتصاديات الوحدة المحاسبية لتحديد وخدمة الأغراض الأتية[5]:

---

(1) لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، (الجزائر: جامعة منتوري، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م)، ص44.

(2) د.جويل ليرنر، د.جيمس كاشين، **مبادئي المحاسبة**، (**القاهرة**: دار الدولية للإستثمارات الثقافية، 2004م)، ص11.

(3) د. محمد مطر، مبادئي المحاسبة المالية، (عمان: دار وائل، 2007م)، ص434.

(4) علي يوسف بريمة جماع ، **أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية علي ترشيد قرارات الإستثمار**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2009م)، ص50.

(5) د.عبدالرازق قاسم الشحادة وأخرون، مرجع سابق، ص ص 100- 101.

1. التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.
2. تقييم مدي صحة التدفقات النقدية الحالية.
3. تقييم قدرة الوحدة علي إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الإستثمار والتوسع.
4. تحديد أسباب الإختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية.

حيث تتمثل عناصر قائمة التدفقات النقدية في الأتي[1]:

- **تدفقات نقدية من أنشطة التشغيل:** وتتمثل الأنشطة التشغلية في المقبوضات والمدفوعات الخاصة بالأنشطة التشغيلية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة، ويكون الرصيد النهائي لهذه الأنشطة إما موجباً (فائض) أو سالباً (عجز)، وفي حاله كونه فائض يعتبر ذلك مؤشراً أولياً علي إرتفاع جودة أرباح المشروع، لذلك يعتبر صافي التدفق النقدي التشغيلي من وجهة نظر المحلليين الماليين أكثر كفاءة من صافي الدخل المحاسبي كمؤشر لتقييم ربحية المشروع.
- **تدفقات نقدية من أنشطة الإستثمار:** وتشمل المقبوضات والمدفوعات الناتجة عن حيازة الإصول طويلة الاجل والإستغناء عنها.
- **تدفقات نقدية من أنشطة التمويل:** وتشمل حركة النقود الناتجة من مصادر التمويل الداخلية والخارجية للمنشأة، أي الأموال التي يحصل عليها المشروع من الملاك أو من المقرضين، وأيضاً تسديد الديون طويلة الأجل، تخفيض رأس المال، والتوزيعات النقدية علي المساهمين.
- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية (Statement of Changes in Equities)**

تعد أحد القوائم المالية التي يتطلب من الوحدات الإقتصادية إعدادها وتهتم هذه القائمة وتفسر أسباب التغير في كل عنصر من عناصر حقوق الملكية والتي تشتمل علي رأس المال وعلاوة إصدار الأسهم والأرباح المحتجزة والإحتياطيات ، بأنواعها من إحتياطي قانوني وإحتياطي نظامي وإحتياطي رأسمالي[2]، حيث تعتبر قائمة التغير في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ونتيجة لتعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة بالوحدة المحاسبية كان لأبد من تخصيص قائمة منفردة لتوضيح أسباب هذا التغير ومصادره، وقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية عام 1997م، حيث عرفها النظام المحاسبي المالي بأنها "

---

(1) أنغام يوسف صلاح، **المحتوي المعلوماتي للبيانات المالية المنشورة الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المستثمرين والمقرضين ومدققي الحسابات الخارجيين**، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2010م)، ص ص 21-22.

(2) د. شحاتة السيد شحاتة، **المحاسبة لغير الماليين، (القاهرة:** الدار الجامعية ،2013م)، ص99.

تحليلاً للحركات التي أثرت في كل بند من البنود التي يتكون منها رأس المال الخاص بالوحدة المحاسبية خلال السنة المالية" وتفصح قائمة التغيرات في حقوق الملكية عن المعلومات الأتية[1]:

- صافي نتيجة السنة المالية.
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المؤثرة مباشرة علي رأس المال.
- عمليات الرسملة.
- توزيع الأرباح والمخصصات المقررة خلال السنة المالية.

ب. قوائم مالية ثانوية :

وهي قوائم إضافية تقوم الوحدات الإقتصادية بإعدادها بصورة تطوعية أوبناءاً علي توصيات من الجمعيات المهنية ومن تلك القوائم الملحقة الأتي:[2]

- قائمة لبيان تفاصيل بعض العناصر الإجمالية المهمة الواردة بالقوائم المالية الأساسية.
- قائمة القيمة المضافة وعناصرها الأساسية.
- قائمة مالية معدلة بالتغير في المستوي العام للأسعار.
- قائمة مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون مجموعة واحدة.
- قائمة مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد.

ج. المذكرات والملاحظات والإيضاحات حول القوائم المالية:

تعتبر تلك الملاحظات والإيضاحات حول القوائم المالية جزءاً ضرورياً من مصادر المعلومات المحاسبية المفيدة حيث توفر معلومات محاسبية إضافية مهمة غير موجودة أصلاً بالقوائم المالية، كالتقارير المؤقته وتقارير مجلس الإدارة[3]، حيث يعتمد إعداد البيانات المالية علي الإفصاح المحاسبي للأحداث الإقتصادية، فبجانب أن الإفصاح المحاسبي يتم للأحداث الإقتصادية في توقيتات مختلفة يتم تجميعها في نهاية الفترة بصورة بسيطة لإعداد البيانات المالية مما يضعف من قدرة هذه البيانات علي تصوير الحالة الإقتصادية الحقيقية للمنشأة في تاريخ محدد، فإن هنالك أحداث إقتصادية عديدة لم يتطرق لها النموذج المحاسبي بأدوات الإفصاح العادية المتمثلة في القوائم المالية، ومن أمثلة الأحداث التي لا يتم الإعتراف بها طبقاً لأليات الإفصاح التقليدية معظم العقود التي تبرمها المنشأة للدخول في أسواق جديدة أو إنتاج منتجات جديدة علي الرغم من أن هذه المعلومات قد يكون لها تأثير قوي علي أسهم المنشأة في سوق المال[4].

---

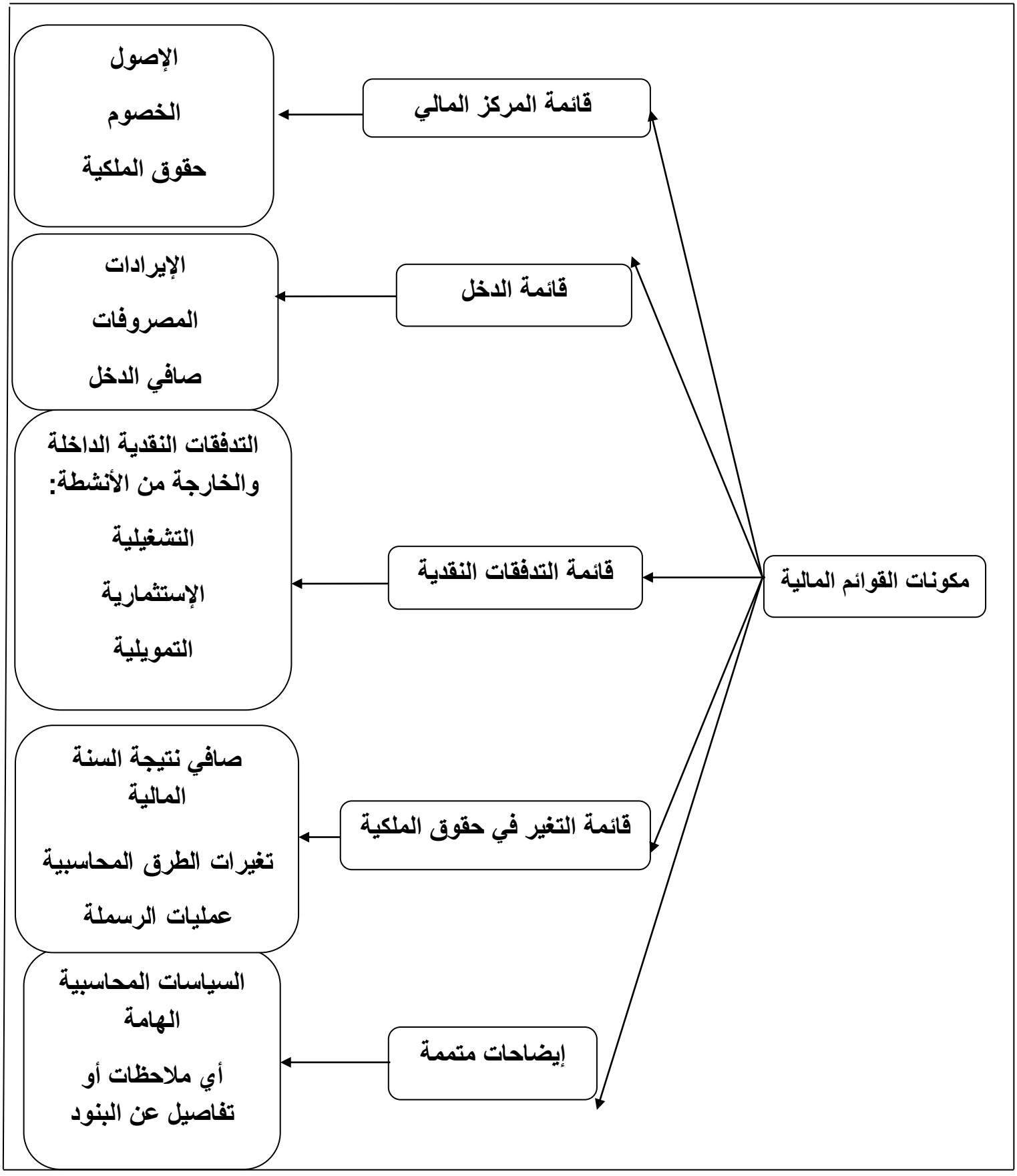
(1) لزعر محمد سامي، مرجع سابق، ص ص 59-60.

(2) د. الهادي أدم محمد إبراهيم ، ، **نظرية المحاسبة ،(الخرطوم** ، د.ن ،2009م) ، ص118.

(3) فالتر ميجس، روبيرت ميجس، **المحاسبة المالية**، تعريب د.وصفي عبدالفتاح، (الرياض: دار المريخ ، 1995م)، ص29.

(4) أنغام يوسف صلاح، مرجع سابق، ص22.

شكل رقم(2/1/1) مكونات القوائم المالية



المصدر: إعداد الباحث 2018م

5. العوامل المؤثرة في إعداد التقارير المالية:

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي التي تسعي الشركات لتحقيقه ، لكن هنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر علي عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي ، يمكن بيانها فيما يلي[1]:

أ. المقومات المادية:

وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم إستخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

ب. المقومات البشرية:

تتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين علي تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

ج. القومات المالية:

تشمل كافة الأموال المتاحة والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفة.

د. قاعدة بيانات:

تحتوي علي مجموعة من الإجرآءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

ه. مدي توافر المعلومات المحاسبية للمستثمرين من خلال التقارير المالية [2].

و. توافر الإتصال بين معدي التقارير المالية والمستخدمين لها.

ز. مدي فهم وثقة وإستيعاب المستثمرين للمعلومات المحاسبية المالية المتاحة.

6. مستخدمو القوائم المالية (Users of Financial Statements)

يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلي قسمين، الأول المستخدمين ذو المصلحة المباشرة في المنشأة مثل الملاك الدائنين، الموردين، إدارة المنشأة، والسلطات الضريبية، والقسم الثاني المستخدمين ذو المصلحة غير المباشرة في المنشأة لأن مهمتهم مساعدة وحماية الأطراف الذين لديهم مصلحة مباشرة في المنشأة[3].

أ. المستخدمين ذو المصلحة المباشرة:

- الإدارة:

إن من المستخدمين للمعلومات المحاسبية الإدارة بمستوياتهم المختلفة داخل الوحدة الإقتصادية، وتختلف حوجتهم للمعلومات المحاسبية من حيث مكوناتها ودرجة الإجمال والتفصيل فيها والدقة والشمول والبعد الزمني وتوقيت الحصول عليها[4].

---

(1) الزين عبدالله بابكر، **الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره علي جودة القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م)، ص98.

(2) أحمد هريدي محمد سيد مرعي ، **تقييم الأدوات المالية في ضؤ معايير المحاسبة المصرية وأثر ذلك علي جودة التقارير المالية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م)، ص104.

(3) د.كمال الدين مصطفي الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**، (الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2009)، ص 14.

(4) د.فياض حمزة رملي، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة مدخل معاصر لغرض ترشيد القرارات الإدارية**، (د.م ، د.ن ، 2011م)، ص32.

- **المساهمون :**

يمثل المساهمون أحد الفئات الهامة والمستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تعدها الوحدات الإقتصادية ، حيث يهتم المساهمون بالتغيرات في الموارد الإقتصادية والناتجة من إتخاذ القرارات الإدارية في الوحدة الإقتصادية ، وبالتالي يحتاج المساهمون إلي معلومات محاسبية تمكنهم من تقييم فعالية الإدارة في إستخدام وحماية الموارد الإقتصادية ، بالإضافة إلي تقييم فرص الإستثمار المتاحة والمفاضلة في ما بين البدائل الإستثمارية المتاحة بالوحدات الإقتصادية[1]، كما يحتاج المساهمون إلي معلومات لتقييم أسهم المنشآت في سوق الأوراق المالية لتحديد مدي إمكانية إستثمار أموالهم بهذه المنشأت[2].

- **الدائنون :**

الدائنون أحد المستخدمين للمعلومات المحاسبية ، ويهتم الدائنون بإسترداد ديونهم المستحقة علي الوحدة الإقتصادية وفوائدها ، وبالتالي يحتاجون إلي معلومات عن المركز الإئتماني للوحدة الإقتصادية تركيزاً علي معياري السيولة والربحية[3].

- **العاملون:**

يعتبر العاملون أحد المستخدمين الداخليين للمعلومات المحاسبية ويهتم العاملون بمعرفة المعلومات المحاسبية المالية مثل معدل الأجر والزيادات في الإجور والأرباح أيضاً ، وهذه المعلومات تتوفر من خلال نظام المعلومات المحاسبية[4].

- **العملاء :**

تعتبر فئة العملاء من الفئات التي تهتم بالمنشأة التي تزودهم بالسلع والخدمات وذلك ليضمنو إستمرارية تزويدهم بهذه السلع والخدمات، فكلما كان مركز المنشأة قوياً كلما إستطاعو الحصول علي شروط ميسرة في البيع الحصول علي فترات سماح أطول في الدفع وبأسعار منافسة[5].

- **الجمهور ، الرأي العام :**

يعتبر الجمهور من المستخدمين للمعلومات المحاسبية حيث تؤثر الشركة علي الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة في تقدم الإقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين وغير ذلك ، وبالتالي فإن للجمهور مصلحة في معرفة الوضع المالي للشركة[6].

---

(1) رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار**، (دمشق: جامعة تشرين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ، 2007م)، ص51.

(2) Ian Gillespie, Richard Lewis, Kay Hamilton, **Principles of financial Accounting**, (England: Pearson Education Limited , 2004) ,p4.

(3) د.محمدعباس بدوي، د.عبدالوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م) ، ص14.

(4) حكمت أحمد الراوي ، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة** ، (عمان: دار الثقافة ، 1999م) ، ص28.

(5) محمد فوزي عليان، **أثر التضخم علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م) ، ص 143.

(6) د. حسين يوسف القاضي ، د. سمير مغزي الديشاني ، **موسوعة المعايير المحاسبية** ، (عمان: دار الثقافة للنشر ، 2012م) ، ص72.

ب. المستخدمين ذو المصلحة غير المباشرة[1]:

- **المحللين الماليين:**

إن المحللين الماليين من الفئات التي يقوم عملها أساساً علي تحليل القوائم المالية، وذلك لإرشاد عملاء المنشأة، فأي خلل في القوائم المالية إيضاحاتها ينعكس علي صحة التحليل وبالتالي علي قرارات العملاء في البيع والشراء.

- **المدققون:**

يعتبر المدقق وكيلاً للمساهمين في المنشأة حيث نجد أن جميع الأطراف تعتمد علي تقرير المدقق الذي يقوم بدوره بمراجعة القوائم المالية ويبدي فيها رأيه الفني المحايد عن مدي صدق وعدالة هذه القوائم المالية.

- **العمال والنقابات العمالية وإتحاد العمال:**

تشمل هذه الفئة كل من العاملين والموظفين والنقابات والإتحادات المهنية التي تمثلهم، وغالباً ما يهتم العاملون والموظفون بالإطمئنان علي إستمراريتهم في وظائفهم وحصولهم علي أجر عادل مقابل أعمالهم، حيث نجد أن كثير من الموظفيين والعامليين لا يهتمون بقراءة التقارير المحاسبية لأن وظائفهم مضمونة وكذلك إجورهم، وعادة يقوم العاملون بإنابة ممثليهم في النقابات أو الإتحادات العمالية للقيام بمهمة تجميع المعلومات الأزمة للإطمئنان علي مستقبل المنشأة ومدي قدرتها علي الإستمرار كمصدر للدخل، ولتحقيق ذلك تحتاج هذه الطائفة إلي معلومات حول الأداء المالي والإقتصادي للمنشأة ومقدرتها الربحية وتوقعات المستقبل بشكل عام وبصفة خاصة في ما يتعلق بشئون العمل والعمالة.

- **الأجهزة الحكومية :**

تعد الهيئات الحكومية أحد المستخدمين للمعلومات المحاسبية وتقوم أجهزة التخطيط والرقابة الحكومية برسم الخطط والسياسات الإقتصادية علي المستوي القومي وتحتاج تلك الأجهزة إلي معلومات محاسبية تمكنها من القيام بمهام التخطيط والرقابة ولعل أهم تلك المعلومات تتمثل في الطاقة الإنتاجية، الطاقة التمويلية ، الطاقة التسويقية المتاحة لدي الوحدات الإقتصادية[2].

- **مكاتب الإستشارات المالية:**

تمثل هذه المكاتب أحد المستخدمين للمعلومات المحاسبية وهي تقوم بتحليل التقارير المالية التي تنشرها الوحدات الإقتصادية وذلك بغرض الوصول إلي مؤشرات لتصنيف تلك الوحدات الإقتصادية حسب درجة الربح والمخاطرة[3].

---

(1) محمد فوزي عليان، **مرجع سابق**، ص ص 144- 145.

(2) د.الأميرة إبراهيم عثمان، د.أحمد عبدالملك محمد، **الأنظمة المحاسبية المتخصصة**، (**الإسكندرية**: المكتب الجامعي الحديث ،2007م) ص22ص23.

(3) صلاح علي أحمد ، مرجع سابق ، ص125.

7. محددات التقارير المالية (Financial Reports Limitations)

لم يجمع الباحثون والأكاديميون والمهنيون علي أن هذه المجموعة من القيود أو المحددات أو المبادئي المقيدة تعد من ضمن المبادئ المحاسبية الاساسية، فبعضها يطلق عليه أحياناً عرف محاسبي أو مفهوم أو سياسة محاسبية كالحيطة والحذر، والبعض الأخر يمكن أن يطلق عليه مفهوم محاسبي كالأهمية النسبية، لكن هنالك من يصر علي أنها مبادئي محاسبية ظابطة فهي إما أن تضع حدوداً (**Limitations**) أو قيوداً (**Constrains**) علي مبادئي أخري عند إعداد القوائم المالية، مثل الحيطة والحذر التي تلزم المنشآة بالخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية في حالات معينة تقتضيها الضرورة وحالة عدم التأكد، ويوفر البعض الأخر كالأهمية النسبية ضوابط علي إعداد تلك القوائم خاصة ما يتعلق بتجميع ودمج بعض البنود وتفصيل بنود أخري في القوائم المالية، وتتمثل هذه المحددات في الأتي[1]:

أ. قيد التحفظ – الحيطة والحذر (Conservatism)

يتطلب قيد التحفظ المحاسبي عدم السرعة في الإعتراف بالموجودات والإيرادات مقابل تسريع الإعتراف بالمطلوبات والخسائر والمصروفات، حيث يختار ما بين البدائل المتاحة السياسة التي لا تبالغ في إثبات قيم موجودات المنشأة أو قيمة دخل الفترة المالية، بينما تقوم بتعظيم قيم المطلوبات في الميزانية وقيم المصروفات والخسائر الخاصة بالفترة المالية ومن أهم تطبيقات قيد التحفظ في الحياة العملية تقييم بضاعة أخر المدة بسعر التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

كما يتطلب قيد التحفظ المحاسبي قياس الإيرادات والمكاسب وصافي الدخل والموجودات وحقوق الملكية بالقيم الأقل من بين القيم الممكنة ويفضل تأجيل الإعتراف بها، بينما يقيس المصروفات والخسائر والإلتزامات بالقيم الأعلي ويفضل تعجيل الإعتراف بها، ورغم أهمية هذا القيد إلا أنه فقد جزء من أهميته عند إعداد البيانات المالية في هذا الوقت الذي تتجه فيه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة ببدائلها المختلفة، بالإضافة إلي العديد من العيوب لهذا القيد تتمثل في:

- يظهر تناقضاً ذاتياً مع نفسه فيأخذ موقفاً تشاؤمياً عند تحديد الدخل في فترة معينة بإعتماد سعر السوق الأقل من تكلفة مخزون أخر المدة، فيتسبب ذلك في تضخيم أرباح العام التالي بسبب تخفيض التكلفة المرحلة من العام السابق.
- يمثل مزيجاً من التكلفة التاريخية والقيمة الإستبدالية حيث يطبق مبدأ التكلفة إلا إذا كانت أسعار السوق أدني منها، فيتم إعتماد القيمة الإستبدالية بشكل إستثنائي.

---

(1) أ.د. محمد مطر، د.موسي السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2012م)، ص ص 67- 69.

- يتناقض مع فرض الدورية عندما لا يعترف بالأرباح والمكاسب غير المحققة التي تتولد في فترة معينة، بينما تعد دخلاً محققاً للعام التالي الذي يحصل فيه التبادل البيع الفعلي، بمعني أن مبدأ المقابلة يتم تطبيقه بطريقة ليست عادلة.
- إعتماد القيم الأدني للإصول والإيرادات والقيم الأعلي للمصروفات والمطلوبات يعني إختلافاً في قياس البيانات المالية التي ينبغي أن يستخدم بصددها مقياس موحد، حتي تكون مخرجات العملية المحاسبية أكثر موثوقية.

ورغم عيوبه إلا أن التحفظ يظل عنصراً واقياً حتي لا تتسبب بعض السياسات المتحررة في تضخيم الإيرادات أو التقرير عن أرباح وهمية غير حقيقية، كما ينبغي مراعاة الدقة في التقديرات والأحكام الشخصية عند إستخدام التحفظ وبالقدر الذي يجب فيه الحرص علي عدم تضخيم الموجودات والإيرادات، ينبغي أيضاً عدم المبالغة في زيادة المطلوبات أو الخسائر والمصروفات، أو تكوين مخصصات زائدة عن الحاجة حتي لا يتسبب ذلك في تكوين إحتياطيات سرية أو تخفيض قسري لقيمة الموجودات والأرباح مما يفقد المعلومات المحاسبية موثوقيتها، وينتهي الأمر بإخفاء أو تأجيل الإعتراف ببعض الإيرادات مما قد يؤدي إلي الإضرار بمصالح الملاك أو المساهمين في فترة معينة لصالح ملاك أو مساهمين في فترات أخري.

ب. قيد الموازنة بين التكلفة والمنفعة (Cost Benefit Constrain)

يعتبر قيد الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيداً حاكماً يجب مراعاته قبل إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية والتقارير المحاسبية ، فهو يمثل قاعدة هامة حيث يجب ألا تنتج وتوزع المعلومات المحاسبية ما لم تكن منفعتها تذيد عن تكلفتها ويمثل هذا القيد معياراً أساسياً للحكم علي مدي كفاءة النظام المحاسبي في تولي المعلومات بأقل تكلفة ممكنة[1]، حيث يعتبر هذا القيد المعلومات بإعتبارها سلعة إقتصادية لها تكلفة تتكبدها الجهة المنتجة لها وهي في نفس الوقت ذات منفعة حالية ومستقبلية متوقعة تستخلص من هذه المعلومات، ويتطلب هذا القيد أنه لا ينبغي إنتاج معلومات محاسبية ونشرها للجهات المستفيدة منها ما لم تكن منفعتها تزيد عن تكلفتها، حيث تكمن صعوبة تطبيق هذا القيد المحاسبي في أن تقدير المنفعة المحققة تظل عمليات إجتهادية تقديرية تختلف من شخص لأخر، كما أن التكلفة أيضاً تظل تقديرية، وأيضاً من الصعوبات التي تواجه هذا القيد أن من يدفع التكلفة قد تكون جهة معينة بينما يستفيد منها جهة أو جهات أخري تستخدم هذه المعلومات، كما يمكن أن تتكبد الجهة المستخدمة تكلفة أخري عند دراسة وتحليل المعلومات التي تنتجها وتنشرها جهة معينة، وبالتالي فإن علي الجهة التي تستخدم المعلومة أن توازن بين التكلفة والمنفعة أيضاً، ورغم

---

(1) د.ماجد الشرايري، د.مجدي زريقات، **دور نظم المحاسبة الإلكترونية في زيادة كفاية المعلومات وأثرها علي فاعلية قرارات المستخدمين**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني،2008م)، ص20.

هذه الصعوبات فإن الموازنة بين التكلفة والمنفعة تبقي قيداً محاسبياً مهماً يجب أن يؤخذ في الإعتبار عند إعداد البيانات المالية[1].

ج. قيد الجوهر فوق الشكل القانوني:

قد أوردت المعايير المحاسبية الدولية هذا القيد ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية، وهو يعني أن تعرض المعلومات المالية وفقاً لجوهرها الإقتصادي وليس وفقاً لشكلها القانوني كما هو الحال في عقود الإيجار التمويلية، حيث تعد الإصول المستأجرة كأنها موجودات مملوكة للمنشأة، حيث تقوم المنشأة بإقتراض الأموال من أجل تسديد ثمن شراء هذه الموجودات، رغم أن الشكل القانوني للعقد هو عقد تأجير وليس عقد شراء ولا شك أن مثل هذه الخاصية تعد قيداً محاسبياً عند إعداد وعرض البيانات المالية.

د. قيد الأهمية النسبية (Materiality):

تتحدد الأهمية النسبية بموجب هذا القيد المحاسبي لبند معين أو لمجموعة من البنود من وجه نظر مستخدمي البيانات المالية المنشورة علي أساس مدي ملائمة البند أو مجموعة البنود لأغراض التقييم وإتخاذ القرارات، بمعني أن البند المؤثر هو الذي يعد هام نسبياً ويجب الإفصاح عنه في التقارير المالية، وأن الأحداث ذات الأثر الإقتصادي غير المهم نسبياً يمكن أن تعالج محاسبياً بطرق أكثر سهولة أو أقل دقة بطريقة إستثنائية حسب أهمية البند[2]، حيث عرفت **{FASB}** الأهمية النسبية بأنها "صفة حاكمة لجميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلي الأخص خاصية الملائمة ومكوناتها ، فإن بنداً معيناً يعتبر هاماً نسبياً إذا كان إدراجة أو حذفة مؤثراً في إتخاذ قرار"

ه. قيد ممارسات الصناعة:

تعتبر ممارسات الصناعة من القيود المحاسبية بحيث تراعي الإعتبارات العملية والطبيعة الخاصة لبعض منشآت الأعمال مما يستلزم إجراء بعض التعديلات علي المبادئ المحاسبية التي تقوم بتطبيقها، أو إستثناء تلك المنشآت من تطبيق بعض المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة علي منشآت نفس القطاع والتي تختلف عنها من حيث إسلوب العمل المتبع، ومن أمثلة ذلك الطبيعة الخاصة للبنوك والمؤسسات المالية الإسلامية وأيضاً الشركات الإسلامية التي تمارس أعمال التأمين وأنشطة الخدمات والأعمال الأخري، حيث يتم إعفاؤها من إتباع بعض المعايير المطبقة علي قطاع البنوك التجارية والتأمين والشركات العادية الأخري بصفة أنها ملتزمة بمعايير أخري تتوافق وأحكام الشريعة الإسلامية.

---

(1) أ.د. محمد مطر، د.موسي السويطي، مرجع سابق، ص ص 70- 71.

(2) المرجع السابق، ص69.

8. قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل، حيث يجب إختيار أساس محدد للقياس وتتمثل هذه الأسس في الأتي[1]:

أ. التكلفة التاريخية:

حيث تسجل الإصول بالمبلغ النقدي أوما في حكمه الذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الإلتزامات بقيمة ما تم إستلامه مقابل الإلتزام أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي من المتوقع ان تدفع لسداد الإلتزام ضمن النشاط العادي للمنشأة.

ب. التكلفة الجارية:

حيث تسجل الإصول بمبلغ النقدية أو ما حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول علي نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

ج. القيمة الإستردادية:

حيث تسجل الإصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية، وتسجل الإلتزامات بقيم السداد أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

د. القيمة الحالية:

وفقاً للقيمة الحالية تسجل الإصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمنشأة، وتسجل الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الإلتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة.

عاشراً: المبادئي المحاسبية (Accounting Principles)

تعتبر المبادئي المحاسبية القواعد العامة التي تحكم التطبيق العملي للمحاسبة، وتتسق المبادئي المحاسبية مع أهداف القوائم المالية والفروض المحاسبية، حيث تتمثل أهم المبادئي التي تؤثر في الممارسة المحاسبية في الأتي[2]:

---

(1) أ.د.عبدالوهاب نصر علي، أ.د.شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-22.

(2) صبايحي نوال، مرجع سابق، ص ص 20- 22.

1. مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost Principle)

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئي الاساسية في المحاسبة، حيث يتم الإعتماد عليه في قياس عناصر الإصول والخصوم والإيرادات والمصروفات[1]، فالتكلفة التاريخية هي التكلفة الفعلية للأصل بتاريخ الشراء حيث تسجل في المستندات والدفاتر المحاسبية وتبقي ثابتة دون تغيير حتي بيع الأصل أو إهلاكه، نجد أن هذا المبدأ يرتكز علي ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي بمعزل عن الظروف الإقتصادية حيث يحظي مبدأ التكلفة التاريخية بقبول عام من قبل مستخدمي ومعدي القوائم المالية بإستخدامه لقياس عناصر القوائم المالية وذلك للأسباب الأتية:

- التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، لأن الأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للتغيير.
- تعتبر التكلفة التاريخية واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها.

ووفقاً لذلك فإن البيانات المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية تكون دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي فهي غير خاضعة للحكم الشخصي، وبالرغم من ذلك فإن مبدأ التكلفة التاريخية يواجه العديد من الإنتقادات خاصة في ظروف التضخم حيث تصبح القيمة التاريخية غير واقعية، وبالتالي فإن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي بالإضافة إلي صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية، الأمر الذي أدي إلي المطالبة بإستبدال مبدأ التكلفة التاريخية بمبدأ القيمة الجارية للوصول إلي نتائج أكثر واقعية.

2. مبدأ الإعتراف بالإيراد (Revenue recognition Principle)

يعتبر الإعتراف بالإيراد من أكبر المشاكل تعقيداً التي تواجه مهنة المحاسبة، ويرجع ذلك إلي التباين والتنوع في طرق الإنتاج والبيع والسداد لذلك يجب التمييز بين الإعتراف بالإيراد وتحقق الإيراد، فالإعتراف بالإيراد يعني تسجيل أو تضمين عنصر معين في السجلات المحاسبية والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة الإقتصادية، أما تحقق الإيراد يعني تحويل الموارد غير النقدية إلي النقدية، حيث يتوقف الإعتراف بالإيراد علي أساسين هما:

- أساس الإستحقاق (**Accrual Basis**): ويعتبر هذا الأساس أن الإيراد تحقق عندما تنتقل ملكية الأصل من المؤسسة إلي المشتري أو عند تقديم الخدمة سواء حصلت قيمتها النقدية أم لا.
- الأساس النقدي (**Cash Basis**): يتحقق الإيراد بموجب هذا الأساس عند إستلام النقدية بغض النظر عن تاريخ عملية البيع أو تقديم الخدمة، ويستخدم هذا الأساس خاصة في حالة البيع بالتقسيط.

3. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات (Matching Revenues and Expenses Principle)

مبدأ المقابلة يعني أنه يجب الإعتراف بالمصاريف في نفس الفترة التي يعترف فيها بالإيرادات، أي يعترف بالإيرادات في فترة معينة إستناداً إلي مبدأ الإيراد ثم يتم الإعتراف بالمصاريف المصاحبة للإيرادات، وتتم المقابلة بأفضل شكل عندما تنعكس علاقة السبب بالنتيجة بين المصاريف والإيرادات، ومن الناحية العملية تتكون المقابلة من إجراء ذو

---

(1) إسماعيل رزقي، **أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م)، ص26.

مرحلتين عن المصاريف، أولاً تتم رسملة التكاليف كموجودات ممثلة لحزمة من الخدمات أو المنافع، ثانياً يتم شطب جزء من كل موجود كمصروف للإعتراف بجزء من الخدمات التي إستنفذت في عملية توليد الإيراد خلال فترة معينة، وبالتالي فإن المحاسبة علي أساس الإستحقاق وليس الأساس النقدي هي التي تتضمن مبدأ المقابلة في ضؤ الرسملة أولاً ومن ثم التوزيع[1].

4. مبدأ الإفصاح التام (Full Disclosure Principle)

يعني مبدأ الإفصاح التام أن تقدم التقارير المالية للمؤسسة كافة المعلومات عن المركز المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق مالكيها، وكذلك السياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها وعرضها[2]، حيث يوجد إتفاق عام في الفكر المحاسبي علي ضرورة وجود إفصاح تام وغير متحيز وكافي، ويتطلب الإفصاح التام أن تصمم القوائم المالية وتعد بحيث تصور بدقة الأحداث الإقتصادية التي أثرت علي المنشأة خلال الفترة المالية، كما يجب أن تحتوي علي المعلومات الكافية لكي تكون مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، ويفترض مبدأ الإفصاح التام بصورة أكثر وضوحاً أنه يجب أن لا تحجب أو تحذف أي معلومات تكون جوهرية أو مهمة للمستثمر العادي ولكي تكون القوائم المالية مفيدة وغير مضللة، ولقد صاحب مبدأ الإفصاح التام تأكيداً عام وهذا ما أوضحته متطلبات الإفصاح سواء نشرت من قبل مجلس المبادئي المحاسبية (ABP) أو مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) أو لجنة تداول الأوراق المالية (SAC)[3].

5. مبدأ الثبات (Consistency Principle)

يقضي مبدأ الثبات بأنه يجب أن يتم تسجيل الأحداث الإقتصادية المتشابهة والتقرير عنها بطريقة ثابتة من فترة لأخري، ويفترض هذا المبدأ وجوب إستخدام نفس الإجراءات والمعالجة المحاسبية للعناصر المتشابهة علي مدار الزمن، حيث نجد أن كثيراً من المعلومات المحاسبية يمكن إستخلاصها من مقارنة البيانات والمعلومات المحاسبية من سنة لأخري وبالتالي لن تكون هذه المعلومات المحاسبية مجدية أو ذات نفع إن لم يتم تطبيق نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخري[4]، ويؤدي مبدأ الثبات إلي أن تصبح القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة حيث تظهر إتجاهات البيانات المحاسبية والعلاقات مع العوامل الخارجية بصورة أفضل حينما تستخدم نفس إجراءات القياس، ويمكن أن نتجنب أي تحريف في محتويات القوائم المالية بتطبيق مبدأ الثبات في إستخدام الإجراءات المحاسبية، ولذلك فإن مبدأ الثبات يمثل قيداً يقصد به تسهيل قرار المستخدم بالتأكيد علي العرض المقارن للقوائم المالية لمنشأة معينة علي مدي السنوات بما يزيد من منفعة القوائم المالية، حيث يعتبر الثبات مجالاً كبيراً لإهتمام المحاسبين عند مراجعة

---

(1) أ.د. رياض العبدالله، أ.د. طلال الججاوي، **نظرية المحاسبة**، (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009م)، ص 336.

(2) د.عبدالوهاب نصر علي، **مبادئي المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م)، ص29.

(3) د.محمد ياسين غادر، **مدي ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية**، (القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2016م)، ص373.

(4) Henry Lunt**, Fundamentals of financial Accounting**, (UK: CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, 2008), p 334.

القوائم المالية كما تهتم معايير المراجعة بالثبات حيث يتم فحص القوائم المالية لبيان ما إذا كانت هذه القوائم قد إعدت وفقاً للمبادئي المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإنها طبقت بطريقة ثابتة كما تم في العام السابق لعام التقرير.

ولا يعوق مبدأ الثبات رغبة المنشأة في تغيير الإجراءات المحاسبية حينما تتوفر المبررات التي تستعي ذلك وإن كان البديل مفضلاً، وطبقاً لنشرة مجلس المبادئي والمحاسبة رقم (20) فإن التغيرات التي تبرر التحول إلي إجراء تشمل التغير في المبدأ المحاسبي، التقدير المحاسبي، والوحدة المقررة، حيث يجب أن تنعكس هذه التغيرات في الحسابات وأن يقرر عنها في القوائم المالية بأثر رجعي بتغير الوحدة المحاسبية ومستقبلاً بالنسبة للتغير في التقدير المحاسبي وحالياً بالنسبة للتغير في المبدأ المحاسبي[1].

6. مبدأ الحيطة والحذر(Conservatism Principle)

يقتضي مبدأ الحيطة والحذر إتباع كل الطرق التي من شأنها الإبتعاد عن المبالغة في قيمة الارباح المحققة والتحوط بالمقابل لكافة الخسائر المحتملة بغرض حماية المؤسسة الإقتصادية[2]، بمعني تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الإعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحققها فعلياً، وتطبيقاً لذلك يتم إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم الإصول المتداولة، وتكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، كما يتم إثبات الإيرادات الفعلية التي إستحق أو حصلت أما الإيرادات المحتملة لا يتم الإعتراف بها.

7. مبدأ الموضوعية (Objectivity Principle)

يرتكز مبدأ الموضوعية علي ضرورة إثبات أي عملية مالية إستناداً إلي دليل موضوعي يؤيد وقوع العملية، مما يبعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية عن التحيز ويؤدي إلي الوصول إلي نفس النتائج في حال تطبيق المبادئي والقواعد المحاسبية ذاتها مهما كان الشخص الذي يقوم بعملية التسجيل والمراجعة والتدقيق.

8. مبدأ الأهمية النسبية (Materiality Principle)

تعني الأهمية النسبية أعطاء درجة أعلي من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية في المؤسسة الإقتصادية ودرجة أقل أهمية للإمور الفرعية، حيث ترتبط الاهمية بحجم العنصر ونوعه ومدي تأثيره علي قرارات المستفيدين من البيانات والمعلومات المحاسبية، ولا يعني ذلك إهمال العمليات الصغيرة علي حساب العمليات الكبيرة والتضحية بالدقة علي حساب الشمول لأنه من الواجب إعطاء كافة العمليات المالية مهما كان حجمها ونوعها نفس الأهمية والدقة في عمليات التسجيل والقياس والتقييم حتي تكون نتيجة النشاط الإقتصادي للمؤسسة ومركزها المالي معبرين عن الحقيقة[3].

---

(1) المرجع السابق، ص ص 372- 373.

(2) د.هادي رضا الصفار، **مبادئي المحاسبة المالية**، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص35.

(3) د.خليل الدليمي، د.عبدالرزاق الساكني، د.نواف فخر، **مبادئي المحاسبة المالية**، (عمان: دار الثقافة للنشر، 2005م)، ص24.

الحادي عشر: الفروض المحاسبية (Accounting Assumptions):

1. فرض الوحدة المحاسبية (Accounting Entity)

يعتبر هذا الفرض الوحدة الإقتصادية التي تقوم بعمليات تبادلية (حقيقية أو مجازاً) تتخذ شكل صفقات تجارية أو معاملات مالية بحيث يمكن إلصاق ما تجريه هذه الوحدة من تلك الصفقات والمعاملات بها دون غيرها من الوحدات مع تتبع الآثار النقدية لهذه الصفقات والمعاملات[1].

2. فرض الإستمرارية (Going Concern)

يرتبط فرض إستمرار المؤسسة الإقتصادية إرتباطاً وثيقاً بفرض وجود شخصية إعتبارية مستقلة لتلك المؤسسة وغير مرتبطة بالحياة الطبيعية لمالكيها[2]، حيث يقضي فرض الإستمرارية بإعتبار أن حياة الوحدة المحاسبية مستمرة أو ممتدة في الزمن أطول من نهاية السنة المالية وأن إحتمال التصفية أمر إستثنائي، ويرتبط فرض الإستمرارية بعدة جوانب تترتب عليه منها تقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلي فترات دورية قصيرة نسبياً يطلق عليها السنة المالية، أو التمييز بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، أو مراعاه ضرورة المحافظة علي رأس المال الحقيقي للوحدة المحاسبية حتي يمكنها الإستمرار[3].

3. فرض الدورية (الفترة المحاسبية)

نجد أن المحاسبة المالية تقدم معلومات عن الأنشطة الإقتصادية للمنشأة خلال فترات زمنية قصيرة نسبياً عادة تكون سنة مالية واحدة، حيث قام المحاسبون بتقسيم حياة المنشأة إلي فترات مالية متساوية حتي يتثني للمنشأة الإقتصادية تقدير الربح والخسارة الناتجة عن عملياتها وتحديد التكاليف والمصرفات الجارية لنشاطاتها، حيث توجد علاقة عكسية بين طول الفترة الزمنية ومدي ملائمة المعلومات والبيانات المالية اللأزمة لإتخاذ القرارات فكما طالت الفترة الزمنية كلما فقدت المعلومات والبيانات المحاسبية أهميتها وملائمتها لإتخاذ القرارات، كما أن هنالك علاقة طردية بين طول الفترة الزمنية ومدي قابلية المعلومات للتحقق والصحة، ففي حالة قصر الفترة المحاسبية يكون من الصعب علي المحاسب تحديد القيمة لعناصر القوائم المالية بشكل موضوعي ودقيق[4].

---

(1) د.حامد طلبة محمد، **أصول المحاسبة القومية**، (عمان: زمزم للنشر، 2010م)، ص37.

(2) آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010م- 2013م**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة في العلوم الإقتصادية، غير منشورة، 2014م)، ص 38.

(3) د.حامد طلبة محمد، مرجع السابق، ص38.

(4) صبايحي نوال، مرجع سابق، ص 20.

4. فرض وحدة القياس النقدي (Monetary Unit)

تعرف المحاسبة وفقاً لهذا الفرض بأنها "عملية قياس وتوصيل المعلومات عن الأنشطة القابلة للقياس بوحدات نقدية للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة علي شكل أرقام"[1]، حيث يفترض المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة للمؤسسة الإقتصادية وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية إلا أن ما يصدر بالقوائم المالية لأبد أن يكون قابل للقياس النقدي، كما يفترض المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد متجاهلين إرتفاع المستوي العام للأسعار، حيث يري الإقتصاديون ضرورة أخذ تقلبات الأسعار بعين الإعتبار حتي تكون نتيجة النشاط الإقتصادي والمركز المالي معبرين عن الحقيقة، ولذلك قامت الهيئات والجمعيات المحاسبية بتقديم بعض الحلول، مثلاً قد أوصي مجلس مبادئي المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية بضرورة نشر القوائم المالية المعدة وفقاً للأرقام القياسية لزيادة الأسعار وإرفاقها بالقوائم المحاسبية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وبشكل عام بدأ الفكر المحاسبي يتجه نحو تعديل القوائم المالية التاريخية حيث ظهر ما يسمي بالمحاسبة في ظل ظروف التضخم[2].

(1) مخلوفي محمد عادل، **إنعكاسات النظام المحاسبي المالي علي جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية**، (الجزائر: جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2015م)، ص12.

(2) د.خليل الدليمي وأخرون، مرجع سابق، ص 18.

المبحث الثاني

النظريات المحاسبية

أولاً: مفهوم النظرية

تعتبر النظرية بيان منظم للأفكار الاساسية والمبادئي والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، كما عرفت بأنها "مجموعة من المبادئي المنطقية المتماسكة التي توفر في مجموعها إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث تساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهنيين أنفسم بالإضافة إلي من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم"، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أي ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة[1]، كما عرفت بأنها "مجموعة من المفاهيم (Concept) والتعاريف (Definitions) أو المقترحات (Propositions) التي تمكن في مجموعها من تكوين رؤية منتظمة تؤدي إلي تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة وذلك بقصد تفسيرها وتوفير القدرة علي التنبؤ بها.[2]

بصفة عامة فإن النظرية هي "إطار فكري عام متسق ومنظم للأفكار والمفاهيم الاساسية والمبادئي والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدراسة"[3].

كما تعرف النظرية بأنها "مجموعة من التعاريف والمفاهيم والقضايا المرتبطة التي تبرز نظرة منتظمة للظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ بها"([4]).

ثانياً: خصائص النظرية:

بناءاً علي التعريفات السابقة للنظرية نجد ان هنالك بعض الخصائص التي يجب أن تتميز بها تتمثل في الاتي: [5]

1. الإتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئي).
2. القدرة علي تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
3. القدرة علي التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
4. توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.
5. القدرة علي ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

---

(1) د.علي عبدالله شاهين، **النظرية المحاسبية**، (غزة: مكتبة أفاق للطباعة والنشر، 2011م)، ص ص 20-21.

(2) العادي يوسف العوض، **تعدد المفاهيم المحاسبية وأثرها في الفكر والممارسة العملية**، (جامعة سطيف، مجلة العلوم الإقتصادية والإجتماعية، العدد69، 2001م)، ص320.

(3) د.رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2013م)، ص39.

(4) أ.محصول نعمان، **التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، (الجزائر:جامعة محمد الصديق بن يحي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، العدد السادس، 2015م)، ص118.

(5) د.علي عبدالله شاهين، مرجع سابق، ص21.

ثالثاً: النظرية في المحاسبة

تعتبر المحاسبة أساساً علم تطبيقي عملي، ينضم ضمن مجموعة العلوم الإجتماعية، لذلك فإن النظريات المحاسبية يجب أن تنطلق من وجوب الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظريات المحاسبية تقدم تقييماً وشرحاً للممارسات العملية السائدة بغرض تقديم أرضية علمية لدراسة الطرائق المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها، وبالتالي تحقق النظرية في النهاية التوجية والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية، وهذان الجانبان هما المهمة الأساسية للإطار الفكري المحاسبي المقترح من مجلس معايير المحاسبة المالية في الفترة 1978م-1985م[1].

عرفت النظرية المحاسبية بأنها " مجموعة منسقة ومترابطة من المبادئي الإفتراضية والفكرية والواقعية والتي تشكل إطار مرجعي عام لحقل المحاسبة الذي من خلاله تتم عملية الممارسة المحاسبية"([2]).

كما عرفت بأنها " إفتراض تم إختياره في حدود مقبولة أو هي أفكار مقننة توضح التنبؤ بالسلوك للظواهر في ظل ظروف معينة وتوجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.([3])

وعرفت أيضاً بأنها "مجموعة المبادئي المترابطة منطقياً والتي تشكل إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المحاسبية المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسات لكل من أهل المهنة والمستثمرين والمديرين وطلاب العلم، كما يوفر الأدلة والإشارات التي تمكن من تطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة"([4]).

وعرفها أخر علي أنها " تفسير وشرح للقواعد المحاسبية والتعبير عن المفاهيم والأفكار الأساسية التي تتبع خلق القواعد المحاسبية وهذه الافكار ترتبط بأشياء توصف عادة بأنها فروض، تعريفات، تعميمات، أهداف، اغراض، والنظرية أداة ضرورية للمحاسبة فالمفاهيم والافكار هي عبارة عن المرتكزات التي توفر حلول للمشاكل المحاسبية.([5]) المحاسبية.([5])

رابعاً: أهمية النظريات المحاسبية:

تتمثل أهمية النظريات المحاسبية في الأتي([6]):

1. المحاسبة كعلم في حاجة ماسة لوجود إطار لنظريات عامة بعد عهد الممارسات المهنية الهلامية التي ساعدت في غياب تلك النظريات.

---

(1) د.رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص39.

(2) د. البلقاوي أحمد رياحي، **نظرية المحاسبة**، تعريب: د.رياض عبدالله طلال، (عمان: دار اليازوري، 2002م)، ص142.

(3) د.سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية، (عمان: دار الراية، 2009م)، ص95.

(4) أ.محصول نعمان، مرجع سابق، ص119.

(5) د. فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة**، (القاهرة: دار النهضة، 2010م)، ص48.

(6) المرجع السابق، ص57.

2. تساعد النظريات المحاسبية في تحقيق الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة، كما أنها تفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها.
3. يؤدي وجود النظريات المحاسبية إلي خلق كيان ملموس للمحاسبة يضعها في إطار العلوم الإجتماعية المتقدمة بدلاً من أن تكون وظيفتها مجرد إمساك الدفاتر.
4. تساعد النظريات المحاسبية علي تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم، كما تهتم النظريات المحاسبية بتحديد مدلولات المفاهيم المختلفة تحديداً واضحاً بما يميزها من غيرها.
5. تساهم النظريات المحاسبية في تلخيص نتائج البحوث العلمية في المجال، كما تعمل علي التوفيق بينها وربط هذه النتائج ببعضها البعض من جهة والفروض التي بنيت عليها من الجهة الأخري.
6. تساهم النظريات المحاسبية في مجال دراسة الأسباب التي أدت إلي وجود قواعد وإجراءات معينة والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد وكذلك مدي مناسبة تلك القواعد والإجراءات والمعايير للظروف الإقتصادية والإجتماعية القائمة في المجتمع.

خامساً: فوائد صياغة النظريات المحاسبية:

نجد أن صياغة النظريات المحاسبية يفيد في الاتي:([1])

1. قيادة وتوجيه المنظمات المسئولة عن صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها فضلاً عن توفير دليل عمل ومرشد يمكن الرجوع إليه لحل المشاكل المحاسبية في حال صعوبة الإحتكام إلي معيار محاسبي واحد.
2. وضع قيود للإختيار بين العديد من البدائل المحاسبية المتاحة فضلاً عن قيود ممارسة الأحكام الشخصية في مجال القياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية.
3. تعزز من إمكانية المقارنة بين التقارير المالية المعدة وفقاً لمجموعة متناسقة من المبادئي والمعايير المحاسبية.

سادساً:وظائف النظريات المحاسبية

تكاد تتفق معظم الإدارات المحاسبية أنه لم يتم تكوين إطار متكامل للنظريات المحاسبية حتي الأن، ولم يمنع هذا قيام الكثير من الباحثين ببذل جهودهم المهنية لمحاولة وضع هذا الإطار، وعليه فإن وظائف النظريات المحاسبية تتمثل في الأتي:([2])

---

(1) إحلام طه محمد عمر، **تقويم تأثير الإطار الفكري للنظرية العامة للمحاسبة بتطبيقات أنظمة التجارة** الإلكترونية، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2016م)، ص23.

(2) أكرم محمد، **إطار مقترح للتكامل بين المدخلين المعياري والتطبيقي وأثره علي نظرية المحاسبة** ،(الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهري، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م)، ص17.

1. الوظائف التفسيرية: من خلال إستخدام مجموعة من المفاهيم والعلاقات للوصول إلي أفضل تفسير لظواهر محددة والقوي المؤثرة فيها.
2. وظائف الإختيار والتحديد: من خلال إختيار مجموعة من الأحداث التي تتم عليها مرحلة التفسير.
3. التعميم: من خلال القدرة علي تعميم نتائج إختبار الفروض.
4. الوظائف التكاملية: من خلال القدرة علي الربط بين مختلف المفاهيم والعلاقات الوظيفية التي تتمثل في إستبعاد الجوانب غير الملائمة في تفسير الظواهر.

سابعاً: أنواع النظريات المحاسبية:

تعددت النظريات المحاسبية تبعاً لتعدد الإجراءات والمفاهيم والمبادئي المحاسبية التي يتم الإسترشاد بها في تطوير الحلول المناسبة لهذه المشاكل وتتمثل النظريات المحاسبية في الأتي:

1. نظرية الملكية المشتركة:

تعتبر هذه النظرية الأقدم بين النظريات المحاسبية، بموجب هذه النظرية فإن إصول المنشأة تمثل حقوق ملاكها وتمثل مطلوبات المنشأة الإلتزامات المترتبة علي هؤلاء الملاك، ومن أهم تطبيقات هذه النظرية في الممارسات المحاسبية الأتي[1]:

أ. التفرقة في المعالجة المحاسبية بين توزيعات الربح للمساهمين من جهة والفوائد المدفوعة للقروض والمدفوعات لضريبة الدخل من جهة أخري.
ب. عدم معالجة الرواتب المدفوعة للشركاء في شركات التضامن مقابل عملهم كمصروف، وذلك لأنه وفقاً لهذه النظرية لا يمكن الفصل بين المالك والمنشأة.
ج. إستخدام طريقة توحيد المصالح في إثبات عمليات الربح أو تملك الشركات.
د. ترجيح مفهوم رأس المال المالي علي مفهوم رأس المال المادي.

2. نظرية الوكالة:

نتيجة لتوسع الشركات عما كانت عليه قبل قرنين من الزمان، لم يعد بالإمكان أن يتولي شخص أو أشخاص مهام الملكية والإدارة معاً، ومع تناثر رأس مال الشركات إثر ظهور شركات المساهمة العامة حدث هنالك إنفصال في الوظائف الرئيسية لوجود الشركة (الملكية والإدارة)، حيث نتج عنه ضرورة تفويض سلطة إتخاذ القرارات لفريق إدارة متمكن، هذا التفويض نتج عنه مجموعة من المشاكل منها تكلفة المراقبة والمتابعة وضمان إصطفاف الأهداف بين الجميع نحو ربحية أكبر للمالكين ، حيث برزت نظرية الوكالة لمحاولة إعطاء تفسيرات لهذا الوضع الجديد، ومحاولة السيطرة علي مشاكل الرقابة[2].

---

(1) د.محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، (عمان: دار وائل،2004م)، ص84.

(2) مهدي شرقي، **مراقبة المديرين التنفيذيين في ضؤ نظرية الوكالة**، (الجزائر، جامعة غرداية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الأول، 2015م)، ص135.

حيث ظهرت نظرية الوكالة (Agency Theory) نتيجة لنمو حجم الوحدات الإقتصادية وتنوع مجالاتها وأنشطتها التي تقوم بها إمتداداً لمحاولات التطوير المستمر، حيث ترتكز نظرية الوكالة علي العلاقة بين طرفين هما الموكل(The Principle) والوكيل (The Agent)، حيث يقوم الطرف الأول بتكليف الطرف الثاني بتنفيذ أنشطة معينة مع إعطاؤه كافة السلطات والصلاحيات اللأزمة ليقوم بتنفيذ المطلوب منه، حيث تهتم نظرية الوكالة بتنظيم العلاقة بين الموكل والوكيل وإيجاد العلاقة المثلي بينهم بحيث يمكن التوفيق بين أهداف ومصالح كل منهما، حيث يسعي كل طرف لتحقيق مصالحة الشخصية علي حساب الطرف الأخر[1].

نجد أن عمل الإدارة كوكيل عن المساهمين تقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم وتمارس أعمالها بموجب القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية للمساهمين في إجتماعاتها، فهي تسعي لبيان مدي نجاحها في المهمة الموكلة إليها، حيث يقاس نجاح الإدارة بمدي قدرتها علي تعظيم الأرباح التي تظهرها القوائم المالية، إلا أن نظرية الوكالة تطورت في السنوات الأخيرة وأصبح ينظر للمشروع بإعتباره منطقة مشتركة لمجموعة من نماذج العقود التي توجد بين الأطراف المختلفة كالإدارة والمالكين والدائنين والحكومة أو الدولة[2].

أ. مفهوم نظرية الوكالة:

تعرف نظرية الوكالة بأنها "إدارة التنظيم يقوم بها أشخاص نيابة عن مالكي التنظيم، أي نيابة عن المساهمين"[3]

كما عرفت بأنها" تتوقع نظرية الوكالة وجود القدرة علي ترويج المعلومات والدافعية لأقصي إستخدام ممكن للموارد المتاحة لتحقيق أهداف أصحاب المشروع"[4].

وعرفت علي أنها "عبارة عن عقد يستخدم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الأصيل) لشخص أخر (الوكيل) ليقوم بخدمة نيابة عنهم والتي تتطلب منهم منح الوكيل تفويضاً لإتخاذ بعض القرارات"[5]

---

(1) عبدالله جعفر محمد، **دور نظرية الوكالة في تطوير البحث العلمي في الفكر** المحاسبي، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م)، ص8

(2) المرجع السابق، ص12.

(3) David Grwther, Renu, Janan **Agency theory**, Acause of Failure in corporate (4) governance , 2003, PP. 42 – 85.

(4) Laurie Pant- et al L, **The effect receied equality and moral development in an agency context (8)** , February (2002), 1 – 20.

(5) Jensen. M. C and W.H. Meckling "theory of the firm; Managerial Behavoior, Agency costs and ownership Structure" Journal of financial Economic vol, 3 No 4pp 305 – 306.www.altvista.com.

كما عرفت بأنها " أساس النظر إلي الوحدة الإقتصادية بإعتبارها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين الاطراف أصحاب المصلحة"[1]، وهذه العلاقات ينتج عنها أصلاء (موكلون) ووكلاء حيث تبحث نظرية الوكالة إقتصاديات وسلوكيات تلك الأطراف علي أساس أربعة قواعد أساسية وهي([2]):

1. تحليل إقتصادي لما يدور داخل الوحدة الإقتصادية.
2. تحليل سلوكي للمجموعات التي تتكون منها الوحدة الإقتصادية.
3. تحليل محاسبي لتكاليف الوكالة التي تنشأ نتيجة الصراع بين الأطراف التي تتكون منها الوحدة الإقتصادية.
4. تحليل قانوني للتعاقدات التي يجب أن تتم بين الأطراف لحل مشاكل الوكالة.

ب. نشأة علاقة الوكالة:

يمكن إيجاز خطوات نشأة علاقة الوكالة في الأتي[3]:

1. يعرض الموكل علي الوكيل المحتمل العقد الذي يتضمن طبيعة المهام الموكلة إليه بطريقة تحديد عوائدة في ظل مستويات مختلفة لاداء تلك المهام.
2. يقدر الوكيل منافعة المتوقعة في ظل شروط العقد.
3. يقبل الوكيل التعاقد إذا زاد عائده المتوقع (في ظل العقد) عن عائد الفرص البديلة.
4. يقوم الوكيل بتنفيذ المهام المؤكلة إليه خلال مدة التعاقد.
5. في نهاية فترة التعاقد يقوم الموكل بتقييم نتائج أداء الوكيل وتحديد عوائدة حسب شروط التعاقد.

حيث يتم إتباع نفس الخطوات السابقة عند التعاقد مع الوكلاء الأخرين بحيث يتكون التنظيم في النهاية من مجموعة تعاقدات (سلسلة من علاقات الوكالة) يعمل فيها كل وكيل علي تحقيق مصلحته الشخصية ولو علي حساب مصالح الوكلاء الاخرين مع وجود مصلحة مشتركة بينهم ألا وهي بقاء التنظيم حيث أنه مصدر إكتسابهم لعوائدهم.

ج. تكاليف الوكالة

تتمثل تكاليف الوكالة في التكاليف النقدية وغير النقدية التي يتحملها كل من الموكل والوكيل والتي تعتبر ضرورية لتأسيس النظام، حيث تتمثل تكاليف الوكالة في الأتي([4]):

---

(1) د. رضا إبراهيم صالح، **محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد3، المجلد43، 2002م)، ص490.

(2)عبدالله جعفر محمد، مرجع سابق، ص12.

(3) المرجع السابق، ص13.(حسام عبدالرشيد عبدالشافي)

(4) أ.د عبدالفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أم تنوع وتكامل**، (طرابلس: جامعة الجنان، المؤتمر العلمي الدولي بعنوان عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر، 2012م)، ص22.

1. نفقات الرقابة والتحفيز(Monitoring Expenditures): وهي النفقات التي يتحملها الموكل وتتضمن النفقات المتعلقة بالحصول علي المعلومات والرقابة والتحفيز.
2. نفقات الإلتزام (Bonding Expenditures): وهي النفقات التي يتحملها الوكيل والتي تعبر عن التنفيذ الجيد للعقد.
3. تكاليف الفرصة الضائعة (Residual Lost): وهي تعبر عن تكاليف الفرصة الضائعة بالنسبة لكل من الموكل والوكيل والناتجه عن المنافع التي يمكن أن يحصل عليها كل منهما في حالة عدم التعاقد.

د.فروض نظرية الوكالة:

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفروض كالأتي ([1]):

- **فرض كفاءة السوق**

ترتبط كفاءة الأسواق المالية في الأساس بالعلاقة بين القيمة السوقية للأدوات المالية والمعلومات المتاحة ومدي إنعكاس تلك المعلومات علي القيمة السوقية بشكل كامل وسريع وموضوعي، سواء كانت هذه المعلومات مستنبطة من القوائم المالية أو في تحليلات أو تقارير عن أداء الشركات، فالسوق الكفؤ تتوفر فيه كل المعلومات حيث لا يمكن لأي مشترك تحقيق عوائد غير إعتيادية، هنالك مجموعة من الأبحاث تؤكد بأن أسعار الأسهم تتغير بسرعة وبشكل صحيح في ضؤ ظهور معلومات جديدة وهذا ما يطلق عليه فرض السوق الكفؤ، وتأتي هذه الإستجابة الفورية نتيجة لوجود مجموعة من المستثمرين علي وعي كافي بدلالة الأرقام المحاسبية وبالتالي يمكنهم إدراك أثر الطرق المحاسبية البديلة في هذه الأرقام، حيث يستند فرض كفاءة السوق علي:

- أن المعلومات المحاسبية تجعل من الممكن للأسواق المالية تحديد القيمة الإقتصادية للمنشأة(من خلال قيمة الأسهم)
- أن الأسواق تساعد في توزيع كفء للموارد الإقتصادية.

- **فرض التصرف الرشيد**

تشير نظرية الوكالة إلي أنه في أسواق العمل ورأس المال يتجه الوكلاء إلي تعظيم منفعتهم الخاصة علي حساب حملة الأسهم في المنشأة، إذ أن الوكلاء يمتلكون القدرة علي أن يعملوا علي تحقيق مصالحهم الشخصية مفضلين ذلك علي مصالح المالكين(الأصلاء) بسبب عدم تماثل المعلومات بينهم وبين المالكين، والدليل علي السلوك الإداري في الحرص علي المصلحة هو إستهلاك بعض موارد المنشأة علي شكل أجر إضافي وتجنب المواقف التي تنطوي علي المخاطرة.

- **فرض إختلاف الأفضليات لأطراف العلاقة**

---

(1) د.بتول محمد نوري، د.علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة**، (عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد14، ديسمبر2014م)، ص ص 20-22.

هنالك إختلاف بين أهداف وأفضليات الاصيل والوكيل، فبينما يسعي الأول (الأصيل) إلي الحصول علي أكبر قدر ممكن من الأرباح من جهة وعمل من قبل الوكيل مقابل أجر معقول، فإن الطرف الثاني (الوكيل) يسعي إلي تعظيم منفعته من خلال الحصول علي أكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد أقل.

- **فرض الإختلاف في خاصية تحمل المخاطر**

أن لكل من الأصيل والوكيل موقف إتجاه المخاطرة فبينما يعد الأصيل محايداً للمخاطرة، فالوكيل يتميز بإبتعاده أو تجنبه للمخاطرة، ولذلك فإن كل منهم يحتفظ بتقويم إحتمالي غير متماثل إتجاه التصرفات التي يفوض بها الأصيل الوكيل للقيام بها، ويعني ذلك أنه يتطلب من الأصيل أن يقوم بجعل الوكيل يتحمل كل المخاطرة أو جزء منها لكي لا يؤدي ذلك إلي الإضرار بمصالح الاصيل ومن ثم تضارب المصالح وهذا يعني المشاركة بالمخاطرة.

- **فرض عدم تماثل المعلومات**

تفترض نظرية الوكالة أن المالك غير قادر علي مراقبة جميع أعمال الإدارة وأن أعمال الإدارة من الممكن أن تكون مختلفة عن تلك التي يفضلها الملاك، ويحدث هذا بسبب الإختلاف في أهداف ورغبات الإدارة أو بسبب أن الإدارة تحاول التهرب من العمل وخداع المالكين وهذا ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات، ولذلك يستعمل الوكيل معلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتي لو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الأخر.

ه. نظرية الوكالة والفصل بين وظيفتي الملكية وإتخاذ القرارات:

يحدد كل من (Rama & Jensen) نوعين من المؤسسات حسب إتحاد أو إنفصال الوظيفتين بهما، وبالإعتماد علي مبدأ تعقد التنظيم ومعيار تدني تكاليف الوكالة سمح لهما بصياغة فرضيتين أساسيتين، الأولي أن الفصل بين وظيفتي الملكية وإتخاذ القرار يؤدي إلي فصل بين وظائف إتخاذ القرار(الإقتراح والتنفيذ) والمراقبة (التصديق والمتابعة)، والثانية أن تركز وتجمع وظائف إتخاذ القرارات والمراقبة بين أيدي عدد محدود من الأشخاص يؤدي إلي توزيع رؤوس الأموال بين نفس الأشخاص، نجد أنه يوجد فصل حقيقي بين الوظيفتين (والملكية وإتخاذ القرارات) في المؤسسات المنفتحة (ذات إنتشار قوي وتفرق في رؤوس الأموال)، وتركز وتجمع الوظفتين في المؤسسات المغلقة (إنتشار ضعيف لرؤوس الأموال)، وهاتين الفرضيتين تشكلان قلب نظرية الملكية حيث المظاهر الاساسية لها تم تلخيصها في الجدول الأتي[1]:

(1) مهدي شرقي، مرجع سابق، ص ص 137-138.

جدول رقم (1/2/1) نظرية الوكالة والفصل بين وظيفتي الملكية وإتخاذ القرار داخل المؤسسات

نوع المؤسسات	مؤسسات مع فصل الملكية عن إتخاذ القرارات	مؤسسات دون فصل الملكية عن إتخاذ القرارات
تعقد الحجم	في الغالب معقدة معلومات متخصصة منشورة مفرقة حجم كبير	غير معقدة معلومات متخصصة مركزة ومجمعة. حجم صغير
فصل قرار – مراقبة	فصل الوظائف قرار – مراقبة	دون فصل
توزيع رؤوس الأموال	منتشر وموزع المديرون التنفيذيون ليس لهم سوي جزء ضئيل من رؤوس الأموال.	متركزة ومتجمعة بين أيدي المدراء التنفيذين
طبيعة رؤوس الاموال الممتلكة	سهلة في قابلية التفاوض	صعبة في قابلية التفاوض
أنظمة المراقبة	مجلس الإدارة الهرمية المراقبة أو المتابعة المتبادلة	لا يوجد مجلس إدارة هرمية ومراقبة متبادلة قليلة التطور.
أمثلة	مؤسسة غير معرفة مدرجة مع شركة مساهمة منتشرة.	مؤسسة فردية.

مهدي شرقي، **مراقبة المديرين التنفيذيين في ضؤ نظرية الوكالة**، (الجزائر، جامعة غرداية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الأول، 2015م)، ص139.

3.نظرية الاموال المخصصة:

تركز نظرية الأموال المخصصة التي جاء بها (William Vattar) في عام 1947م، علي الأموال Funds وتدفقاتها، فيعتبر كل مال كوحدة مالية ومحاسبية مستقلة، تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأي مصادر مالية أخري، وما يرتبط بها من إلتزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ علي كل ذلك من تغيرات، وتخصص الأموال لإنجاز نشاطات محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة، وأهم ما يميز مفهوم الأموال هو مصادر الأموال المتعددة وأن يكون لكل مال هدف محدد مع إمكانية فصل وتمييز الأموال عن بعضها البعض، بحيث يكون لكل مال إستقلاليته وحساباته الخاصة به، ويؤدي إهتمام نظرية الأموال المخصصة بالناحية الإحصائية إلي توفير البيانات والمعلومات المالية لكافة الفئات المستخدمة لتلك المعلومات بالشكل الذي يلبي إحتياجات جميع تلك الفئات.[1]

(1) منار عبدالستار خولاني، **الإفصاح المحاسبي في وحدات الإدارة المحلية في سوريا في ظل نظرية الأموال المخصصة**، (سوريا: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)، ص أ.

نتيجة لإختلاف أهداف النشاط الحكومي وخصائص الوحدة الإدارية الحكومية عن أهداف وخصائص قطاع الأعمال، وبالتالي فشل النظريات العاملة في قطاع الأعمال في تشغيل وتفسير وقياس وإظهار نتائج أعمال الوحدة الإدارية الحكومية، وتقديم المفهوم العلمي الصحيح لإيراداتها ونفقاتها وإصولها وإلتزاماتها، فقد إعتمد المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (National Council on Governmental Accounting) في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن ثم مجلس معايير المحاسبة الحكومية(Governmental Accounting Standard Board) عند صياغة معايير المحاسبة الحكومية علي نظرية الأموال المخصصة التي إستطاعت أن تتلائم مع خصائص الوحدة الإدارية الحكومية وأن تقدم التفسير العلمي الصحيح لنشاطاتها، وأن تبين المفاهيم المحددة والمناسبة لبيانات النظام المحاسبي الحكومي وكيفية تشغيلها، كما وجدت نظرية الأموال المخصصة إضافة للقطاع الحكومي مجالاً واسعاً للتطبيق في التنظيمات التي لا تنتمي إلي قطاع الأعمال، وفي مجالات أخري كالأموال المخصصة للإستثمار والتقارير المالية لمحاسبة الفروع والأقسام ومحاسبة التركات وأموال الأوقاف بالإضافة إلي القوائم المالية الموحدة.[1]

4. نظرية المباريات:

بدات نظرية المباريات في الظهور منذ القرن الماضي حيث وضع منهجها عالم الرياضيات أميل بوريل 1921م، حيث بدأت تطبق في مجال الإقتصاد والمحاسبة إلا أنها توسعت وأصبحت تستخدم في مجالات أخري كالسياسة خصوصاً في الخمسينات والستينات، كما أصبحت تطبق أيضاً في مجال الإجتماع وعلم النفس ومن ثم الأحياء التطويرية، وقد أخذت نظرية المباريات إهتماماً كبيراً بعد فوز كل من جون هارساني ورينهارد سيليتين بجائزة نوبل في الإقتصاد عن هذه النظرية([2]).

تعد نظرية المباريات إحدي النظريات الإستراتيجية المهمة لإتخاذ القرارات في مواقف النزاعات أوالصراعات الدولية، حيث تهدف إلي ترشيد الإختيار بين البدائل المختلفة التي تنتج عن هذه المواقف الصراعية، حيث تعالج نظرية المباريات كل صراعات المصالح سواء كان صراع سياسي بشكل عام أو صراعات تتعلق بالسلم والحرب بشكل خاص، حيث عرفت نظرية المباريات لأول مرة في عام 1944م عندما نشر الكاتبان (أوسكار مورجنسترن& جون نيومان) كتاب بعنوان (نظرية المباريات والسلوك الإقتصادي)، حيث وجدت هذه النظرية تطبيقاً واسعاً لها في الأمور المتعلّقة بالإستراتيجية والسياسات الدفاعية والتحليل الإقتصادي([3]).

---

(1) المرجع السابق، ص أ.

(2) Theodore L. Turocy and Bernhard Von Stengel .**Game Theory** ,CDAM Research Report LSE-CDAM -2001 -09,2001 p.4,5.

(3) مبادرة الباحثون السوريون، نظرية المباريات في العلاقات الدولية، (www.syr–res.com – R6886 – July 5, 2017, 6:41 pm)، ص1.

تعالج نظرية المباريات مشكلة تضارب المصالح التي تنشأ بين الأشخاص وما ينتج عن هذا التضارب من نزاعات، حيث تحلل هذه النظرية سلوك لاعبين أو أكثر يتنازعون حول موضوع معين يحاول كل منهم تحقيق أكبر فائدة ممكنة لمصلحته مع مراعاة أخذ حالة عدم التأكد في الإعتبار، حيث تتفق نظرية المباريات مع نظرية القرارات ولكن بإختلاف عدد اللأعبين في كل نظرية، ففي نظرية القرارات يكون هنالك لاعب واحد فقط هو متخذ القرار الذي يقوم بلعبته في مواجهة الطبيعة(حالة عدم التأكد)، أما في نظرية المباريات فيكثر المتبارون في السوق، كما يكون لسلوك أياً منهم تأثير علي سلوك اللأعبين الأخرين، وأكثر ما يظهر تطبيق نظرية المباريات في أسواق المال وذلك من قبل مستخدمي البيانات المالية، كما توضح نظرية المباريات كيف يتعامل المديرون والمستثمرون وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية مع الآثار الإقتصادية للتقارير المالية المنشورة([1]).

عرفت نظرية المباريات بأنها "طريقة رياضية لدراسة بعض جوانب عملية إتخاذ القرارات وبصفه خاصة المواقف التي تغلب عليها صفة الصراع أو التعاون"، ويتضح من التعريف أن جوهر نظرية المباريات يقوم علي إفتراض وجود مجموعة من متخذي القرارات الذين تتداخل أهدافهم والتي يسعون لتحقيقها، حيث يتوفر لكل واحد منهم بعض السيطرة الجزئية أو المحدودة علي الموقف الذي يتعاملون جميعاً معه، فنظرية المباريات لا تفترض فوز طرف بالكامل مقابل خسارة الطرف الأخر بل قد تنتهي المباراة بحدوث نوع من التعاون بين الطرفين بحيث يتم تفادي الخسارة المطلقة، حيث تنقسم المباريات إلي الأتي([2]):

- **مباريات تنافسية (صفرية):** في هذه المنازعات فإن المكسب الذي يحققه إحدي اللأعبين يمثل في الوقت نفسه خسارة للأعب الأخر، ولو إفترضنا أن طرفاً ما حقق إنتصاراً ثم حقق خسارة فإن المحصلة النهائية تكون صفراً في مجملها.
- **مباريات غير تنافسية (غير صفرية):** في هذه المنازعات تكون مصالح اطرافها غير متعارضة كما في المنازعات الصفرية، وإنما تتداخل إلي حد يسمح بالمساومة وتقديم التنازلات المتبادلة للوصول إلي نقطة إتفاق، مما يدفع أطراف تلك المواقف إلي تبني سياسة التعاون بحيث تتوزع نتائج المباراة بين الطرفين.
- **المباريات الكارثية:** وفيها يتخاصم الطرفان بهدف تدمير كل منهما للأخر، وبالتالي يخسران كلاهما كما في حالة الحروب النووية.

أ. أسس نظرية المباريات:

(1) إحلام طه محمد عمر، **مرجع سابق**، ص35.

(2) مبادرة الباحثون السوريون، مرجع سابق، ص2.

يشترط لتطبيق هذه النظرية وجود لاعبين (طرفين) أو أكثر، ولكل منهم أهدافه وإمكانياته، وإمتلاك كل لاعب لإستراتيجية خاصة في مواجهة إستراتيجية خصمه، وهذا ضمن البيئة التي تتم فيها المباراة وبالتالي النتيجة النهائية، حيث توجد عناصر تمثل الأسس لهذه النظرية تتمثل في الأسس الأتية([1]):

- **الخيارات:** تفترض هذه النظرية أن كل لاعب أو طرف لديه مجموعة من البدائل يختار منها بطريقة عقلانية، أي يختار الخيار الذي يتوقع أن تكون نتائجه عالية الربح ومنخفضة الأضرار أو التكاليف.
- **الأهداف:** نجد ان إختيار البديل المناسب مرتبط بطبيعة الأهداف التي يحددها اللأعب مسبقاً ويعمل علي الوصول إليها، فالأهداف هي التي توجه اللأعب نحو خيار معين.
- **العقلانية:** بإعتبار أن كل لاعب يسلك الخيار الذي يمكنه من السيطرة أو البقاء علي قيد الحياة، فسلوك اللأعب ليس إستجابة إنفعالية بقدر ما هو تصرف قائم علي إحتساب الخسائر والأرباح لكل البدائل المطروحة أمامه، وإختيار البديل الأكثر منفعة وأقل تكاليف.
- **المنفعة:** ترتبط عقلانية وأهداف اللأعب بما يحاول أن يكتسبه من هذه العملية فتعتبر المنفعة هي المنطق والغاية من هذا الصراع.
- **المعلومات:** ترتبط خصوصية المباراة بتوفير المعلومات، فالمعلومات تجعل اللأعبين يختارون إستراتيجيتهم بدقة ويتمكن اللأعبين من تحديد مواقفهم من خصومهم ومن إتجاه سير المباراة.
- **الإستراتيجية:** وتعني الكيفية التي يتحرك بها اللأعب في المباراة، أو هي الخطة الموضوعة من قبل اللأعب والتي تحدد الخطوات التي يتخذها في ضؤ التحرك المفترض لخصمه([2]).

5. نظرية الوحدة المحاسبية:

بنمو وظهور الشركات المساهمة وإستحواذها وهيمنتها علي النشاط الإقتصادي بدأت نظرية الملكية الشخصية (Proprietary Theory) بالإنتهاء وظهر مفهوم الشخصية المعنوية المستقلة، فبعد أن كان النظر إلي موجودات الوحدة الإقتصادية علي أنها ممتلكات لصاحب(لأصحاب) الوحدة الإقتصادية والمطلوبات علي أنه إلتزامات علي المالك(المالكين) لرأس المال، أصبحت النظرة إلي الموجودات بإعتبارها ممتلكات الوحدة الإقتصادية تقتني كوسائل لإنتاج السلع أو المساعدة في تقديم الخدمات، أما المطلوبات فهي مصادر تمويل لتلك الممتلكات سواء كانت حقوقاً للمالكين أو إلتزامات للغير، إذ لا يحق التصرف في ممتلكات الوحدة الإقتصادية دون موافقة من يخوله مجلس الإدارة، ولقد ذهب أحد رواد الفكر المحاسبي إلي إعتبار "المالك مساهماً له بعض الحقوق علي موجودات المنشأة مثل

---

(1) المرجع السابق، ص ص 2-3.

(2) د.دينا هاتف مكي، **نظرية المباريات في علاقات إسرائيل الدولية في ضؤ علاقتها مع دول الجوار**، (بغداد: جامع بغداد، مجلة مركز الدراسات الفلسطينية، العدد17، 2013م)، ص37.

المساهمين الأخرين بها"([1])، حيث إعتبر بعض المنظرين في المحاسبة هذا المفهوم أساساً للتمييز بين رأس المال المملوك ورأس المال المقترض([2]).

أ. مفهوم الوحدة المحاسبية في الفكر التقليدي:

تعددت وجهات النظر فيما يختص بتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية، إلا أن التعريف المناسب لها يجب أن ينطلق من مجموعة الخصائص الأتية([3]):

- تعبر الوحدة المحاسبية عن مجال نشاط معين: حيث أن الوحدة المحاسبية مجال نشاط يمكن تغطية عملياتها المالية بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المصالح فيها.
- أن مفهوم الوحدة المحاسبية مفهوم مرن: بمعني أنه يرتكز علي إحتياجات مستخدمي البيانات والمعلومات، كما يدخل ضمن مرونة مفهوم الوحدة المحاسبيةأنها لا يحدها زمان أو مكان، حيث تعتبر الوحدة المحاسبية مفهوماً عريضاً تشتمل علي جميع الفروع المحاسبية المختلفة الجزئية والكلية علي حد سواء، عليه يمكن تعريف الوحدة المحاسبية كالأتي:

تعرف الوحدة المحاسبية بأنها "منطقة النشاط، أياً كان شكلها القانوني، التي يمكن تغطية أحداثها المالية والإقتصادية بالسجلات والدفاتر المحاسبية وتتعين حدودها بحجم مستخدمي البيانات والمعلومات".

ب. مفهوم الوحدة المحاسبية في الفكر المعاصر:

تطورت الوحدة المحاسبية طبقاً للتطورات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، حيث أثرت هذه التطورات في أحجام المنشآت وأوجه نشاطها، فتطورت المنشآت من منشآت فردية إلي شركات أشخاص ثم شركات أموال فمنشآت مختلطة وأخيراً منشآت عامة، ولقد إنعكست آثار هذه التطورات علي الفكر المحاسبي وتطبيقاته وبالتالي مفهوم الوحدة المحاسبية، حيث ظهرت في السنوات الأخيرة إتجاهات عديدة أثارت الإهتمام حول تفسير العلاقة بين المنشأة والمجتمع وتعكس في نفس الوقت مطالب المجتمع بمختلف عناصره وقد ظهرت تلك الإتجاهات في شكل ضغوط علي المنشآت فيما يتعلق بمسئوليتها إتجاه المجتمع، حيث أصبحت الإدارة مسئولة ليس فقط عن الكفاية

---

(1) Hendrickson , Eldon S , **Accounting Theory** , (Richard Irwin Inc , 2005) , P.118

(2) د.عبدالوهاب عبدالرازق، **المحاسبة عن كلفة الأموال المرسملة بين الرؤية الإقتصادية والنظرية المحاسبية**، (العراق، الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد17، 2012م) ص537.

(3) د.سمير أبوالفتوح صالح، **البعد الإجتماعي وأثره علي مفهوم الوحدة المحاسبية والقرارات الإستثمارية**، (الأردن: مجلة دراسات، المجلد14، العدد8، 1987م)، ص70.

الإقتصادية لأنشطة المنشأة ولكن أيضاً عن ما يجب أن تؤديه إتجاه الحجم المتزايد من المشاكل الإجتماعية والبيئية الناتجة عن تلك الأنشطة([1]).

6. نظرية محصلة حقوق الملكية:

تهدف نظرية محصلة حقوق الملكية إلي فهم عمل المنشآت إستناداً إلي مفهوم حقوق الملكية وتوضيح فعاليتها النسبية، فقد عرفت حقوق الملكية من قبل (Pejovich) بأنها " حقوق الملكية ليست علاقات بين الأفراد والاشياء ولكن علاقات مقننة بين الافراد في علاقتهم بإستعمال الاشياء"، حيث حقوق الملكية لا تكتمل إلا بتوفر شرطين، الأول تفرد المالك بإستعمال الأصل، بمعني أن يكون للمالك الحرية التامة في إستعمال الإصول التي يمتلكها وإخضاعها لرقابته، والثاني القابلية للإنتقال، بمعني إمكانية مبادلة الأصل وأن لا تخضع هذه العملية إلا لإرادة البائع والمشتري، وذلك في حال أن إقتصاد السوق يقوم علي حرية المبادلات ويضمن بشكل كامل حقوق الملكية، فإن كل متعامل في مثل هذا النظام الإقتصادي الذي يتصف بالمثالية يتمكن من تعظيم المنفعة([2]).

معظم الأنظمة الإقتصادية الوضعية تتضمن في الواقع عوامل تقيد حقوق الملكية، سواء كان في شكل إجراءات قانونية أو تكاليف الصفقات، حيث نجد في المنشأت الخاصة هنالك فصل للملكية عن إتخاذ القرارات، حيث يقوم المديرون بإتخاذ القرارات وفقاً لمبادئي لا تخدم مصلحة الملاك والذين بدورهم يكون من مصلحتهم اللجؤ إلي إستخدام أنظمة رقابية ينتج عنها إرتفاع في التكاليف، حيث يؤثر ذلك علي تفرد المالك في إستعمال الأصل، وأخيراً نجد أن مساهمة نظرية حقوق الملكية تعتبر محدودة في فهم عمل وهيكلية المنشآت، وذلك لأن أساس التحليل يعتمد علي العلاقة بين الملاك والمديرين([3]).

7. نظرية القائد:

فرضت التغيرات المتسارعة في بيئة اليوم العديد من التحديات أمام الإدارات، إذ يشهد العالم منافسة شديدة وأصبح الوقت عاملاً حاسماً ومهماً في نجاح المنظمات، لذلك برزت الحاجة إلي لإدارة هذه المنظمات بطريقة ذات كفائة ومرونة لمواجهة هذه التغيرات، فضلاً عن البحث عن طرق حديثة ومتجددة بإستمرار والإبتعاد عن الأساليب والطرق التقليدية في إدارتها، لذا إنصب إهتمام العديد من الباحثين وعلماء النفس والسلوك علي دراسة القيادة كونها قضية محورية لأي منظمة، إذ يتوقف نجاحها إلي حد كبير علي كفاءة القيادة، لذلك توصف بأنها جوهر العملية الإدارية ومن أجل الوصول لأهدافها والنتائج المرجوة منها لأبد من مراعاة مسائل ضرورية كالعلاقات مع الأفراد والجماعات داخل التنظيم، ومن ثم تعد القيادة حلقة وصل بين العاملين وخطط المنظمة وتصوراتها

---

(1) المرجع السابق، ص71.

(2) أ.د عبدالفتاح بوخمخم، **مرجع سابق**، ص20.

(3) المرجع السابق، ص ص 20-21.

المستقبلية، حيث يتطلب ذلك بث روح التعاون وبناء علاقات طيبة وخلق جو تسوده الإستجابة والثقة والإحترام المتبادل، أي تعمل القيادة علي التأثير في معلومات وإتجاهات وسلوك المجموعة بما يحقق رضائهم وأهدافهم ومن ثم تحقيق أهداف المنظمة([1]).

كان مفهوم الأفراد القادة في أوائل القرن العشرين يرتبط بخصائصهم الشخصية، حيث شهد هذا المنهج المعروف بإسم (السمة القيادية) العديد من الدراسات البحثية التي سعت لحصر مجموعة الصفات الشخصية لتمييز القادة من غير القادة، وفي كل دراسة تم تحديد سمات إضافية ولكن ظل مفهوم القيادة في ذلك الوقت قاصراً بسبب تركيز الباحثين علي الخصائص الشخصية الفطرية إلي حد كبير(الخصائص الغير قابلة للتغيير نسبياً)، الأمر الذي أدي إلي التشكيك في مدي جدوي إتباع نهج (السمة القيادية) لتحديد القادة الجيدين، وفي منتصف القرن العشرين ظهرت نماذج ونظريات جديدة للقيادة أولها نظرية (القيادة السلوكية) أو مايطلق عليه (بالنمطية) كونها تعرف القائد من خلال نمط قيادي خاص به، حيث بنيت هذه النظرية علي آثار نظرية السمة القيادية حيث قام الباحثون بتحويل الإهتمام من سمات القادة الجيدين نحو تتبع سلوكيات القادة ضمن محيط المنظمة (تتبع ما يقوم به القادة وكيف يقومون به)، حيث إعتبرت هذه النظرية وقتها بأنها إسلوب القيادة الأكثر فعالية، ولكن سرعان ما تم الإختلاف حولها لاحقاً لأن سلوكيات القادة لا تتناسب في حالات معينة مثل العمل في بيئة غير أكيدة سريعة التغير([2])

ونتيجة لتزايد التغييرات غير المتوقعة تم التوصل لنماذج تسمي نماذج (القيادة الظرفية – الموقفية)، حيث يفترض هذا النموذج أن يكون القائد قادراً علي تعديل نمطه القيادي ليتناسب مع الوضعية التي تمر بها المنظمة، وفي بعض الحالات الإستثنائية يتم إتباع نموذج القيادة حسب (حالة الطواري) والذي يستخدم في حالة عدم تمكن القائد من التكيف مع الوضع الجديد فيقوم بتعيين قائد أخر يتناسب مع الحالة الطارئة أو يقوم بتغيير الحالة لتناسب وضعة([3])، بعدها توجه الإهتمام حول نمط القيادة بالمعاملات حيث تستند هذه النظرية إلي التبادل المرهون بتقديم مكافئات علي الأداء المحقق وهو يستخدم منهج إتبع الجزرة أو العصا، ووفقاً لهذا النمط القيادي يوجد دائماً عنصر من عناصر القوة والنفوذ مما يوحي بأن هذا النمط أكثر قابلية للتطبيق في الإدارة، ولكن وفقا لذلك يظهر القائد بصورة متطرفة كقائد أوتوقراطي أثناء إتخاذ القرارات الإدارية[4].

---

(1) أ.د إنتظار أحمد جاسم الشمري، **مدي تأثير نظرية تبادل القائد – العضو Leader–member Exchange في تعزيز الرضا الوظيفي**، (مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العدد95، المجلد23، 2017م)، ص56.

(2) إيمان ببة، القيادة الاكاديمية الموزعة وأثرها علي أداء مؤسسات التعليم العالي في الوطن العربي، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2016م)، ص4.

(3) Richard Bolden, **What is Leadership Development?** Purpose & Practice, Leadership South West Research Report 2 ,University of EXETER Center of Leadership Studies, June 2005, p5.

(4) Ataus Samad, Peter Reaburn, Dr:Heather Davis, Dr: Ezaz Ahmed, **AN EMPIRICAL STUDY ON THE EFFECT OF LEADERSHIP STYLES ON EMPLOYEE WELLBEING AND ORGANIZATIONAL OUTCOMES WITHIN AN AUSTRALIAN REGIONAL UNIVERSITY**, Proceedings of the

وفي أواخر السبعينات نشأت موجه الإهتمامات بقدرات القادة علي إحداث التغيير التحولي داخل المنظمات، حيث يعتبر (Burns) 1978م من الأوائل الذين إهتموا بفكرة القيادة التحويلية، أي قدرة القائد علي توجيه أتباعه نحو الأهداف الأخلاقية، وجعل الأفراد العاديين يحققون نتائج غير عادية، حيث يرتكز هذا المنهج علي قدرة القادة علي التطوير والتواصل والرؤية الملهمة والتحفيز من خلال بث الإحساس بالهدف المشترك الذي يتجاوز الإهتمامات الفردية مثل الإجور والوضع المهني([1])، حيث يعتبر منهج القيادة التحويلية تمهيداً لظهور فكرة القيادة المشتركة كما أنه يعزز أيضاً فكرة القائد كوسيط للتعامل مع الغيير بمختلف أشكاله، كما يدعو لتطوير مهارات الإتصال بين الأفراد.

أ. نظريات القيادة

تتمثل نظريات القيادة في النظريات الأتية([2]):

- **نظرية القيادة التحويلية (Transformational Leadership)**

هي عملية تغيير وتحويل إنفعالات (عواطف)، قيم الأفراد، المعايير الأخلاقية، والأهداف طويلة الأجل، حيث تمثل القيادة التحويلية شكلاً إستثنائياً من النفوذ والتواصل الذي يحرك المرؤوسين ويرفع مستوي الدافع والأخلاق لديهم ويجعلهم قادرين علي إنجاز أكثر مما يتوقع منهم في العادة، حيث يحتاج هذا النوع من القيادة إلي قائد بخصائص معينة يهتم بإحتياجات ودوافع أتباعه ويحاول مساعدتهم للوصول إلي كافة إمكاناتهم لتحقيق الأهداف المرجوة([3]).

- **نظرية القيادة بالمعاملات (Transactional Leadership)**

يشير مفهوم القيادة بالمعاملات إلي الجزء الأكبر من نماذج القيادة التي تركز علي العلاقة بين القادة ومرؤوسيهم كسلسلة من المفاوضات أو المبادلات، حيث يرتكز التفاوض أو التبادل بين القادة والمرؤوسين علي المتطلبات والمكافآت التي سوف يتلقاها المرؤوسون في حالة إستيفائهم للشروط والإمتثال لأوامر القائد وبذل الجهد الكافي لتحقيق أداء تنظيمي فعال، حيث تتألف القيادة بالمعاملات من ثلاثة مكونات كالأتي:

أ. شرط مرهون بمكافأة

ب. الإدارة الإيجابية بالإستثناء

ج. الإدارة السلبية بالإستثناء

Australasian Conference on Business and Social Sciences (in partnership with The Journal of Developing Areas), Sydney, 2015, P 986.

(1) Richard Bolden, Op.Cit , p5.

(2) إيمان بية، مرجع سابق، ص ص 10-11.

(3) Alberta Thrash, **Leadership in Higher Education**, International Journal of Humanities and Social Science, Vol2, N° 13, July 2012, P6.

نجد أن الشرط المرتبط بالمكافأة هو أساس عملية التفاوض ما بين القادة والمرؤوسين، حيث يتفاوض القادة والمرؤوسين حول نتائج المهمة التي ينبغي إنجازها فضلاً عن المكافأت لإنجاز هذه المهمة، وبالمقابل يعمل قادة الإدارة الإيجابية والسلبية بالإستثناء كمراقبين ويتدخلون في الحالات الإستثنائية فقط، إلا أن القائد في القيادة الإيجابية بالإستثناءيترصد الأداء بمعني أن القائد يعمل فقط إذا كان الأداء لا يفي بالمعايير المتوقعة، أما القائد في الإدارة السلبية بالإستثناء ينتظر ظهور المشكلة ومن ثم يتخذ الإجراء[1].

- **نظرية القيادة غير الموجهة (Laissez–Faire Leadership)**

هذه النظرية علي النقيض من النظريتين السابقتين، حيث يستند هذا النمط القيادي علي سياسة عدم التدخل التي تشير إلي أن القائد يعطي للمرؤوسين الحرية التامة في جميع أوجه نشاطهم، حيث يستخدم هذا النمط لوصف القيادة التي يتجنب فيها إتخاذ القرارات ويتخلي فيها القائد عن المسئولية ويتجاهل كافة المشاكل داخل المنظمة ولا يعطي ردود أفعال واضحة ويمتنع عن التدخل، ويبذل القليل من الجهد لمساعدة مرؤوسية في تلبية إحتياجاتهم، فالقيادة غير الموجهة هي قيادة غير فعالة ويلعب فيها القائد دوراص سلبياً إتجاه فريقه ومنظمته ككل، أي أن الفرد وفقاً لهذا النمط يكون قائداً شكلياً ويتجنب ممارسة القيادة بمفهومها الصريح والمتفق عليه.

جدول رقم (2/2/1) مقارنة بين أهم نظريات القيادة المستخدمة في المنظمات الهادفة والغير هادفة للربح

نمط القيادة	السلوك	الوصف العام
التحويلية	تأثير مثالي	القائد يتصرف بقوة ويعبر بمثابة نموذج مثالي لأتباعة، يتم إحترامه ويثق فيه أتباعه ويعطيهم نظرة واضحة إتجاه الرسالة والرؤية.
	دافع ملهم	القائد يوصل توقعات عالية للأداء، من خلال التصورات والخطابات التحفيزية، كما يلهم أتباعه علي تحقيق رؤية مشتركة بعيداً عن المصالح الذاتية.
	التحفيز الفكري	القائد يحفز ويشجع علي الإبداع الإبتكار، القائد يوفر بيئة تشجع علي التجريب، والتمكين، وإتباع طرق جديدة لحل المشاكل.
	إستقصاء فردي	القائد يستمع بإيجابية ويهتم بالإحتياجات الفردية لأتباعه، القائد يعمل كمعلم أو مدرب، ويهتم باتباعه كل واحد علي حده.
المعاملات	تفاوض حول	القائد يحقق الإتفاق والأداء مع التابعين من خلال التفاوض التبادلي، القائد

(1) Justin Bateh & Wilton Heyliger, **Academic Administrator Leadership Styles and the Impact on Faculty Job Satisfaction**, Journal of Leadership Education, Vol 13 (I3), Summer 2014, P 38

	المكافآت والبدلات	يستخدم التعزيز الإيجابي لتشجيع أتباعه لتحقيق النتائج المرجوة.
	الإدارة بالإستثناء	القائد يستخدم الإنتقادات التصحيحية، التغذية المرتدة السلبية، والتعزيز السلبي لتشجيع أتباعه علي تحقيق النتائج المرجوة.
غير موجهة	عدم التدخل	القائد يقلل عملية التبادلات مع أتباعه ويسمح لأتباعه بإنجاز عملهم وفقاً لرغباتهم مع الحد الأدني من التدخل، وردود الفعل أو الدعم.

Norman Schwarzkopf, IT Leadership Style, EDUCAUSE CENTER FOR APPLIED RESEARCH, Volume 1 2004, p 65.

ب.أنماط القيادة:

تتعدد تصنيفات الأنماط القيادية ويمكن إيجازها في الأنماط الاتية([1]):

- **بإعتبار إسلوب القيادة**
- **القيادة الأوتوقراطية (الديكتاتورية)**

تتركز السلط في يد القائد وحده، فهو الذي يتخذ القرارات بنفسه ويحدد أدوار الأفراد ويرسم خطط المؤسسة، ويهتم بضمان طاعة الافراد الذين لا يملكون حق إختيار العمل أو المساهمة في إتخاذ القرارات، ويشجع القائد علي تقليل الإتصال بين الأعضاء وهو يتدخل في معظم الإمور وكافة الاعمال، وفي ظل هذا النمط القيادي تفتقد قدرة العاملين علي الإبداع والإبتكار، ولا يتيح هذا المناخ مجالاً لتنمية العلاقات وتحقيق التكيف الإجتماعي بين العاملين حيث يتوقفون عن العمل بمجرد غياب ذلك الرئيس عنهم.

- **القيادة الديمقراطية:**

يعمل القائد الديمقراطي على توزيع المسئولية وإشراك المرؤوسين في إتخاذ القرارات، ويشجع على تكوين العلاقات الشخصية وتحقيق التفاهم المتبادل بين أفراد المنظمة، نجد أن القيادة الديمقراطية ترتكز على ثلاث مرتكزات أساسية تتمثل في:

- إقامة العلاقات الإنسانية بين القائد ومرؤوسيه.
- إشراكهم في بعض المهام القيادية.
- تفويضهم السلطة.

- **القيادة الحرة (الناجحة)**

القائد الناجح هو الذي يعتمد في سياسته على خليط من النمط الديمقراطي والأوتوقراطي ويجمع بينهما، حيث يستهدف توجيه جهود الأفراد العاملين من خلال التأثير في سلوكهم، فبينما تركز القيادة الأوتوقراطية إهتمامها

(1) لطيفة عبدالرحمن الشبانات، نورة عبدالله الشبل، هديل عبدالعزيز المحيميد، **نظريات القيادة وأنماطها**، (الرياض: جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، كلية العلوم الإقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2016م)، ص ص 10-11.

بالإنتاج وتركز القيادة الديمقراطية علي المرؤوسين ، فإن القيادة الحرة تركز إهتمامها على الفرد العامل في أداء العمل([1]).

- **بإعتبار السلوك القيادي**
- **نمط المدير التقليدي (قائد المهام):**

هو نمط قيادي متسلط يركز علي المهمة ويتصف بأنه شديد الإهتمام بالعمل والإنتاج، في المقابل يعتبر القائد وفقاً لهذا النمط ضعيف الإهتمام بالمشاعر والعلاقات مع العاملين فهو يستخدم معهم الرقابة.

- **نمط مدير النادي الإجتماعي:**

وفقاً لهذا النمط فإن القائد يهتم بالعاملين بدرجة كبيرة مما يؤدي إلي خلق بيئة مليئة بالصداقة، حيث يسعي للقضاء علي ظواهر الخلاف بين العاملين بينما إهتمامه ضعيف في العمل والإنتاج وتحقيق الأهداف.

- **نمط المدير السلبي (المنسحب):**

القائد في هذا النمط ضعيف فهو لا يقوم بمهام القيادة ويعطي المرؤوسين حرية في العمل ، وبالتالي لا يحقق إي أهداف وتكثر الصراعات والخلافات في العمل، وهذا النمط اكثر الأنماط سوءاً على الإطلاق حيث لا يوجد إهتمام بأهداف المنظمة أو بإحتياجات العاملين.

- **نمط المدير العملي:**

يهتم المدير في هذا النمط إهتماماً متوسطاً بالعاملين ، ويبدي نفس الدرجة من الإهتمام بالعمل ، وهذا النمط يظهر درجة متوسطة من الإهتمام بالعمل والعاملين إلا أن درجة الإهتمام لا تشير إلى أنه يتم بالكفاءة المطلوبة، مما يجعله غير قادر على تحقيق المستوى المرغوب في كل الأحوال.

- **نمط المدير القائد:**

هذا النمط يهتم بالبعدين الإنساني والعملي، فالقائد يبدي اهتماماً عالياً بالعاملين وبالمقابل يبدي إهتمام عالي بالعمل ، كما يهتم هذا النمط بروح الفريق ومناخ العمل الجماعي ويشكلان محوراً مهماً في ثقافتها، كذلك يحرص القائد في هذا النمط بأن يستمد سلطته من الأهداف والآمال ويربط الأفراد بالمنظمة ويهتم بالتغيير والتجديد([2]).

---

(1) د.محمد شفيق، **تطبيقات العلوم السلوكية في مجال القيادة**، (القاهرة: نهضة مصر للنشر، 2009م)، ص54.

(2) د.سالم بن سعيد القحطاني، **القيادة الإدارية التحول حول نموذج القيادي العالمي**، (الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية، 2008م)، ص94.

8. النظرية الإيجابية:

تعد دراسة (Watts & Zimmerman) عام 1978م، من أوائل الدراسات الرائدة في محاولة بلورة الإطار الفكري للنظرية الإيجابية وذلك بالإعتماد علي النظرية الإقتصادية ونظرية تكلفة الوكالة والعلوم السلوكية لتقديم مدخل بديل لشرح وتحليل والتنبؤ بإختيار السياسات المحاسبية، وتوصيف الخصائص العامة للممارسة المحاسبية كما هي قائمة فعلاً في الواقع العملي.

تهدف النظرية الإيجابية بصفه خاصة إلي تطوير التقرير المالي داخل نطاق المحاسبة المالية عن طريق توضيح ماهية الظروف التي تنتج من إختيار معين لإحدي طرق وسياسات المحاسبة المالية من خلال الأبعاد الكلية للأنشطة الفعلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق تحليل المعاملات الفعلية للوحدة المحاسبية ومحاولة الإستدلال علي العوامل الإقتصادية والإجتماعية المؤثرة التي تدفع الإدارة إلي إختيار السياسة المحاسبية المعينة والتنبؤ بآثارها علي الوحدة الإقتصادية، وبالتالي فإن النظرية الإيجابية تحاول توضيح لماذا تختار الإدارة السياسات المحاسبية التي تطبق داخل الوحدة المحاسبية؟، وما هو تأثير ذلك علي مختلف الأطراف المهتمة بالوحدة الإقتصادية؟([1]).

تتكون النظرية الإيجابية من جزأين رئيسيين ، الجزء الأول يتمثل في الإفتراضات (Assumptions) التي تتضمن تحديد العناصر الاساسية والمنطق الذي يربط بينها والتي تساعد علي تحليل وتفسير الظاهرة محل البحث، والجزء الثاني يتمثل في تحديد الفروض (Hypotheses) التي يتم إستخلاصها والتنبؤ بها من خلال تحليل وتفسير الظاهرة طبقاً للإفتراضات الاساسية والتي تكون مجالاً للإختبار التجريبي، ولإستخدام النظرية الإيجابية في تحقيق ذلك فإن الخطوة المبدئية والضرورية هي تحديد ما يجب أن يلاحظ وكيفية حدوث وتكرار الظاهرة محل الملاحظة ، ونظراً لصعوبة تحديد دوال التفضيل الفردية الواقعية فضلاً عن صعوبة تحديد دوال نموذجية للتفضيل الجماعي علي مستوي الممارسة العملية، فقد أدي ذلك لظهور ثلاث مداخل لتنظير المعرفة المحاسبية وفقاً للنموذج الإيجابي كالأتي([2]):

أ. **مدخل نظرية تكلفة الوكالة:** تم تناولها مسبقاً بالتفصيل.

ب. مدخل إتخاذ القرارات:

إن ظهور هذا المدخل كان نتيجة لمحاولات إكتشاف التفضيلات الفردية بأشكالها المختلفة التي إستغرقت جانباً من البحث المحاسبي كأحد مداخل التنظير المحاسبي الإيجابي، والذي يقوم علي أساس وجوب تضمين المعرفة المحاسبية بالفروض المفسرة لسلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية، بحيث تعكس المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية تفضيلاتهم ومن ثم تلائم إستخداماتهم الحالية والمحتملة، ويربط هذا المدخل بين نفعية المعلومات المحاسبية

---

(1) د.الأميرة إبراهيم عثمان، **تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية**، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد4، 2000م)، ص 729.

(2) د.رضا إبراهيم صالح، **المدخل الإيجابي لتحليل محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**، (معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد3، 2003م)، ص ص 8-10.

والمستفيدين منها، إنطلاقاً من وجوب أن تكون القوائم المالية ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وإحتياجاتهم لإتخاذ القرارات، لذلك إتجهت بعض الدراسات المحاسبية إلي تحليل البواعث السلوكية لمستخدمي المعلومات المحاسبية في محاولة لوصف المعلومات التي تستخدم فعلاً في التطبيق العملي، وذلك بهدف تحديد ماهية المعلومات التي يرغب مستخدمو القوائم المالية في الحصول عليها.

ولقد أعتمدت دراسات ذلك المدخل علي النظرية الإيجابية لصياغة مقدمات تجريبية تصف خصائص المعلومات المحاسبية المستخدمة في الممارسة العملية، والتي تؤدي إلي إختيار معين للطريقة أو السياسة المحاسبية وذلك من خلال تحليل الدوافع السلوكية لمستخدمي القوائم المالية طبقاً لمقتضي المفاهيم الأولية والأساسية في العلوم السلوكية، بإعتبارها المصدر الرئيسي للتعرف علي التفضيلات الفردية التي يمكن علي أساسها ترتيب البدائل المحاسبية المتاحة.

ج. مدخل إقتصاديات المعلومات

في ظل مدخل إقتصاديات المعلومات لم تعد المعلومة سلعة حرة (Free Commodity) كالماء والهواء ولكن أصبحت سلعة إقتصادية (Economic Commodity) لها تكلفة وعائد، وترتب علي إعتبار المعلومات المحاسبية سلعة إقتصادية أن أصبح لها أثار إقتصادية، وبالتالي أصبحت تلك السياسات تفرض قيوداً ومحددات علي الإدارة والمجموعات المهتمة بالمعلومات المحاسبية[1]، وكما تفيد النظرية الإيجابية في التعرف علي البواعث السلوكية لمستخدمي المعلومات المحاسبية فإنها تفيد أيضاً في دراسة القيود والبواعث الإقتصادية المؤثرة علي النشاط المتعلق بأداء مهام التقرير المالي، وذلك من منطلق أن المعلومات كمورد له تكاليفه التي ترتبط بإنتاجها ومنافعه التي تنتج من إستخدامها، ومن ثم عدم تجاهل تأثير قرارات السياسة المحاسبية علي المحددات والبواعث الإقتصادية الواقعية المؤثرة علي أداء الوظيفة المحاسبية، ويعني ذلك أنه يمكن الحكم علي قيمة المعلومات الإضافية من خلال تضمين نماذج تحديد قيمة المعلومات ببعض الخصائص النوعية للمعلومات التي تعكس درجة إستجابتها للدوافع الإقتصادية، ولقد إهتمت العديد من الدراسات التي إعتمدت علي النظرية الإيجابية بتفسير الدوافع الإقتصادية التي من أجلها تقوم الإدارة بإختيار مبادئي ومعايير محاسبية معينة، وذلك بإعتبار أن الإدارة هي الجهة التي تقوم بالدور الرئيسي في التأثير علي سياسات الإختيار المحاسبي، ومن ثم ينبغي الإستقصاء عن دوافعها في تدعيم أو مقاومة سياسات معينة وتفسير الضغوط التي دفعتها إلي إختيار السياسات المطبقة حالياً وأثارها علي مستخدمي المعلومات المحاسبية.

بإستقراء الدراسات التي إعتمدت علي مداخل التنظير الثلاثة السابقة في بناء نظرية إيجابية للمحاسبة، نجد أنها أثارت جدلاً واسعاً حول العديد من الموضوعات وأن النظرة الحديثة في الأدب المحاسبي تؤيد الإختبار التجريبي للنظريات الذي يهتم بالتفسير والتحليل والتنبؤ وفقاً لخطوط إيجابية كالأتي([2]):

---

(1) Barton, **Does the use of financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions?** , The Accounting Review, 76: 1-26

(2) د.رضا إبراهيم صالح، **المدخل الإيجابي لتحليل محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**، مرجع سابق، ص ص 11-12.

- التعبير عن الظواهر المحاسبية بمجموعة من الرموز الرياضية.
- التعويض والإحلال والتجميع لتلك الرموز طبقاً لنظريات محددة.
- إعادة ترجمة تلك الرموز مرة أخري إلي تعبيراتحقيقية.

لذلك وجدت النظرية الإيجابية قبولاً وأسعاً من المؤيدين سواء من الأكاديميين أو المهنيين، وذلك لأن تحديدها للطرق المحاسبية المفضلة لا يتم طبقاً للكفاءة، وإنما يتم تحديدها طبقاً لتحقيقها مجموعة من الأهداف ومدي تأثيرها علي مختلف المجموعات وذلك بدراسة ردود أفعالهم المتأثرة بها من خلال دراسة تعتمد علي البحث التجريبي، وبناءاً عليه فإن النظرية الإيجابية تعتمد علي البحوث التجريبية التي تشكل إطاراً يمكن من خلال إيجاد وتفسير وشرح لإختيار طرق محاسبية معينة كجزء من إختيار كلي للسياسات المحاسبية، وذلك في ضؤ مجموعة من العوامل التي أثرت علي هذا الإختيار لتلك السياسات مجتمعة ومتكاملة لتحقيق أهداف محددة، كما توفر النظرية الإيجابية لمستخدمي البيانات المحاسبية نموذج للتنبؤ بالسياسات المحاسبية يمكنهم من تفسير البيانات والأسس التي تمت طبقاً لها، والعوامل التي أثرت علي إنتاج تلك البيانات، مما يتيح لهم القدرة علي التقييم السليم للمنشأة.

المبحث الثالث

محاسبة الإستدامة

(Sustainable Development Accounting)

أولاً: تمهيد (Preface)

شهدت بداية القرن الحالي زيادة كبيرة في المشروعات التنموية في دول العالم الثالث بالإضافة إلي باقي دول العالم، وما تبع ذلك من تدهور في البيئة ومكوناتها ويتجلي ذلك بوضوح من خلال إتساع رقعة التلوث البيئي وإشتداد ظاهرة الإحتباس الحراري وإختلال التوازن البيولوجي إضافة إلي إستنزاف مختلف الموارد الطبيعية، كل هذه الظواهر تتبع للتنمية الإقتصادية والتي تسعي إلي تلبية حاجات الأفراد والمجتمعات حتي لو كان علي حساب البيئة، الأمر الذي أدي إلي المطالبة بضرورة إيجاد نهج تنموي جديد يراعي حماية الموارد الطبيعية ويساهم في تقدم الدول وإزدهارها وتلبية حاجات أفراد المجتمع المتزايدة[1].

نجد إن التنمية هدف تسعي إلي تحقيقه كل الدول والمجتمعات سواء كانت متطورة أو نامية، حيث بدأت بعض الحكومات في إعادة تشكيل النظام الإقتصادي لتحقيق نتائج إيجابية فيما يتعلق بالتنمية المستدامة من خلال إلزام المنشآت بمعالجة آثارهم البيئية السالبة[2]، وذلك لأن التنمية هي تغيير الأوضاع السائدة للأفضل من خلال إستغلال الموارد المتاحة وخاصة بعد تطور مفهوم التنمية من التنمية الإقتصادية إلي مفهوم التنمية المستدامة التي تستغل الموارد المتاحة بطريقة رشيدة وعقلانية، فالتنمية نمط يتعامل مع النشاطات الإقتصادية الهادفة لتحقيق معدلات نمو إقتصادية منشودة من جهة وإتباع إجراءات المحافظة علي البيئة والموارد الطبيعية من جهة أخري، حيث تعتبر عمليات مكملة لبعضها البعض وليست عمليات متناقضة وأنها السبيل الوحيد لضمان تحقيق نوعية حياة جيدة للسكان في الحاضر وللأجيال المستقبلية[3]، بالإضافة لذلك فقد أسهم النمو السريع وغير المتوازن للتقدم الصناعي والتطورات غير المنضبطة المصاحبة له في زيادة المشاكل ذات الطابع البيئي، حيث أصبحت قضايا التدهور البيئي، التصحر، الضغوطات الإنسانية على البيئة، الفقر، والبطالة تمثل واقعاً مؤلماً ملازماً للحياة في العصر الحديث، وخاصة مع تعزيز نموذج الحداثة المعولم والتقنيات المتطورة لقدرة البشر على الأضرار بالبيئة، ومما لاشك فيه أن معظم هذه المشكلات ناتج عن سوء تسيير الإنسان للبيئة، وبسبب تعاظم خطر تلك المشاكل من جهة، وتقلص نسبة الموارد على

---

(1) علي العرنان حماد، **قطاع التعليم وأثره علي تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص1.

(2) Jan Bebbington, **Accounting for sustainable development Performance**, (UK: CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, 2007), p 1.

(3) عزالدين زين الدين، **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أثرها في التنمية المستدامة في الجزائر**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص45.

الأرض وإضعاف قدرتها على تجديد ذاتها من جهة أخرى، فإن هناك حاجة ملحة لترشيد التعامل الإنساني عن طريق تبني ما يعرف بالتنمية المستدامة[1]، ونتيجة لزيادة الوعي البيئي وظهور مفهوم التنمية المستدامة وجدت منشآت الأعمال أنها تتحمل مسئولية حماية البيئة وذلك للدور الحيوي الذي تقوم به هذه المنظمات في تنفيذ خطط ومشاريع التنمية، ونتيجة لذلك زاد إهتمام واضعي السياسات والإستراتيجيات في قطاع الأعمال بضرورة تبني الإدارة البيئية والإجتماعية كمنهج إداري يتعامل مع المشاكل البيئية والإجتماعية بهدف تطوير الأداء البيئي والإجتماعي لمنظمات الأعمال، حيث يعتبر الأداء البيئي والإجتماعي المتميز أحد المداخل المهمة في تحقيق التميز التنافسي وضمان الإستمرار في مزاولة الأعمال، وتماشياً مع متطلبات التنمية المستدامة فإن المنشآت أثناء سعيها لتحقيق التميز والريادة وضمان المكانة في السوق يتوجب عليها بناء نظام لتطوير أدائها البيئي والإجتماعي يكون من مستلزماته إستخدام المحاسبة والمراجعة البيئية والإجتماعية لأنشطة المنشآت، بما يحقق كفاءة نظام الإدارة البيئية والإجتماعية وهو ما يتوقف عليه الأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت والإسهام في تحقيق التنمية المستدامة[2].

ثانياً: المراحل التاريخية لتطور مفهوم التنمية المستدامة:

(Historical stages of the evolution of the concept of sustainable development)

لقد تطور مفهوم التنمية المستدامة عبر العقود السابقة ففي ظل النظرية الكلاسيكية للتنمية والتي تركز أساساً علي الأهداف المرتبطة بالإنتاج وأهمية تحقيق التراكم الرأسمالي في عمليات النمو الإقتصادي وتحقيق فائض في قطاع الزراعة يمكن من تنمية القطاعات الأخري من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة[3]، حيث تم إستخدام مؤشر واحد لقياس مستوي التنمية يتناسب مع هذا الهدف وهو دخل الفرد من مجمل الدخل الوطني.

توالت نظريات التنمية المستدامة بداية بنظرية "رأس المال البشري" للإقتصادي الأمريكي (تيودو تشولتز) والتي ركزت علي قدرات الإنسان كعامل مستقل في زيادة الناتج الحدي، ثم نظرية "الحاجات الأساسية" (Basic Needs) كمساهمة لتحول نظرية النمو الإقتصادي بإتجاه التنمية البشرية، حيث شكلت هذه النظريات مقدمات غير مكتملة لنظرية التنمية المستدامة التي تضع البشر هدفاً ووسيلة لعملية التنمية[4].

---

(1) آسيا قاسيمي، **التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمسؤولية عن حماية البيئة مع الإشارة إلى التجربة الجزائرية**، (تونس: الملتقي الدولي الثاني بعنوان السياسات والتجارب التنموية بالمجال العربي والمتوسطي، 26- 27 أبريل، 2012م)، ص2.

(2) كمال محمد منصوري، جودي محمد رمزي، **المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص1.

(3) د.سعد طه علام، **المجتمع والتنمية**، (القاهرة: مكتبة مدبولي للطباعة،2007م)، ص27.

(4) كمال منصوري وأخرون، مرجع سابق، ص ص 3- 4.

أوضحت الدراسات أن خلال فترة الخمسينات والستينات عدم صواب مفهوم التنمية الذي يختزل التنمية إلي مجرد النمو الإقتصادي السريع، فقد شهدت دول نامية معدلات نمو للدخل الوطني دون تحسن في مستويات المعيشة بهذه الدول وحتي نهاية السبعينات من القرن الماضي كان الإرتباط بين الرفاهية الإجتماعية والسياسات الإقتصادية هو الشغل الشاغل لخبراء الإقتصاد لفترة طويلة، وقد تناولت السياسات الإقتصادية مسائل تتعلق بالإستغلال والإستخدام الأقصي للموارد الإقتصادية كأساس للرفع من معدلات النمو في الناتج المحلي الإجمالي وأيضاً المؤشرات الإقتصادية والإجتماعية متاجهلة بذلك الدور الذي تلعبه البيئة كوسط ومحيط تنفذ فيه هذه السياسات الإقتصادية، وبحلول أواخر السبعينات والثمانينات ظهرت نظرية تنموية أكثر تقدماً تنطوي علي وجهة أكثر عمقاً وشمولاً بالنسبة للنمو والتنمية حيث تمت دراسة أثر تحليل السياسات الإقتصادية علي المسائل الإجتماعية والبيئية مثل الفقر ونضوب الموارد الإقتصادية والتلوث البيئي[1]، حيث يمكن تتبع مراحل تطور التنمية المستدامة تاريخياً كالأتي[2]

1. إنشاء نادي روما عام 1968م والذي يعد أول فكرة لظهور الإهتمام بالبيئة وبالتالي التنمية المستدامة.
2. نشر نادي روما عام 1972م تقريراً مفصلاً حول تطور المجتمع البشري وعلاقة ذلك بإستغلال الموارد الإقتصادية.
3. نشر جاي فورستر دراسة بعنوان حدود النمو والتي تضمنت نموذجاً لدراسة خمسة متغيرات أساسية وهي إستنزاف الموارد الطبيعية، النمو السكاني، التصنيع، سؤ التغذية، تدهور البيئة.
4. إنعقاد قمة الأمم المتحدة حول البيئة في ستوكهولم عام 1972م، حيث تم عرض مجموعة من القرارات الخاصة بالتنمية الإقتصادية وضروة الترابط بين البيئة والمشكلات الإقتصادية.
5. وضع برنامج الأمم المتحدة للبيئة تقريراً عام 1982م عن حالة البيئة العالمية وكانت أهمية التقرير في إعتماده علي وثائق علمية وبيانات إحصائية أكدت الخطر المحيط بالعالم.
6. أقرت الجمعية العامة للأمم المتحدة في عام 1982م الميثاق العالمي للطبيعة، حيث كان هدفه توجيه وتقويم أي نشاط بشري من شأنه التأثير علي الطبيعة.
7. قدمت اللجنة الدولية للبيئة والتنمية التابعة للأمم المتحدة في عام 1987م تقريراً بعنوان "مستقبلنا المشترك" حيث أظهر التقرير فصلاً كاملاً عن التنمية المستدامة.
8. إنعقاد قمة الأرض عام 1992م بالبرازيل والتي عرفت بمؤتمر الأمم المتحدة للبيئة، حيث خصص المؤتمر للإستراتيجيات والتدابير التي تحد من التآكل البيئي في إطار تنمية قابلة للإستمرار، حيث بدأ الطلب علي خدمات

---

(1) د.محمد عبدالبديع، **إقتصاد حماية البيئة**، (القاهرة: دار الأمين للنشر، 2000م)، ص294.

(2) العايب عبدالرحمن، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2011م)، ص16.

الإستشارات البيئية حيث كان هنالك ما يقارب 500 ألف شخص يعملون في قطاع البيئة في المملكة المتحدة، حيث أخذ عدد العاملين في البيئة في الإزدياد وذلك لمقابلة الطلب علي الخدمات الإستشارية[1].

9. إقرار بروتوكول كيوتو عام 1997م الذي يهدف إلي الحد من إنبعاثات الغازات الدفيئة، والتحكم في كفاءة إستخدام الطاقة في القطاعات الإقتصادية المختلفة وزيادة إستخدام نظم الطاقة الجديدة والمتجددة.

10. إنعقاد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة بجوهانسبيرج عام 2002م والذي يهدف إلي التأكيد علي الإلتزام الدولي بتحقيق التنمية المستدامة[2]، حيث حظيت قرارات المؤتمر بتأييد من 191 دولة حول العالم حيث تمثلت نتائج المؤتمر في تأكيد الإلتزام الدولي بتحقيق التنمية المستدامة ووضع إجراءات ملموسة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، ومن أهم المواضيع التي تناولها المؤتمر القضاء علي الفقر، إستعمال المواد الكيمائية، إستدامة الإنتاج والإستهلاك، إدارة قاعدة الموارد الطبيعية والمبادرات الدولية والشراكات العامة[3].

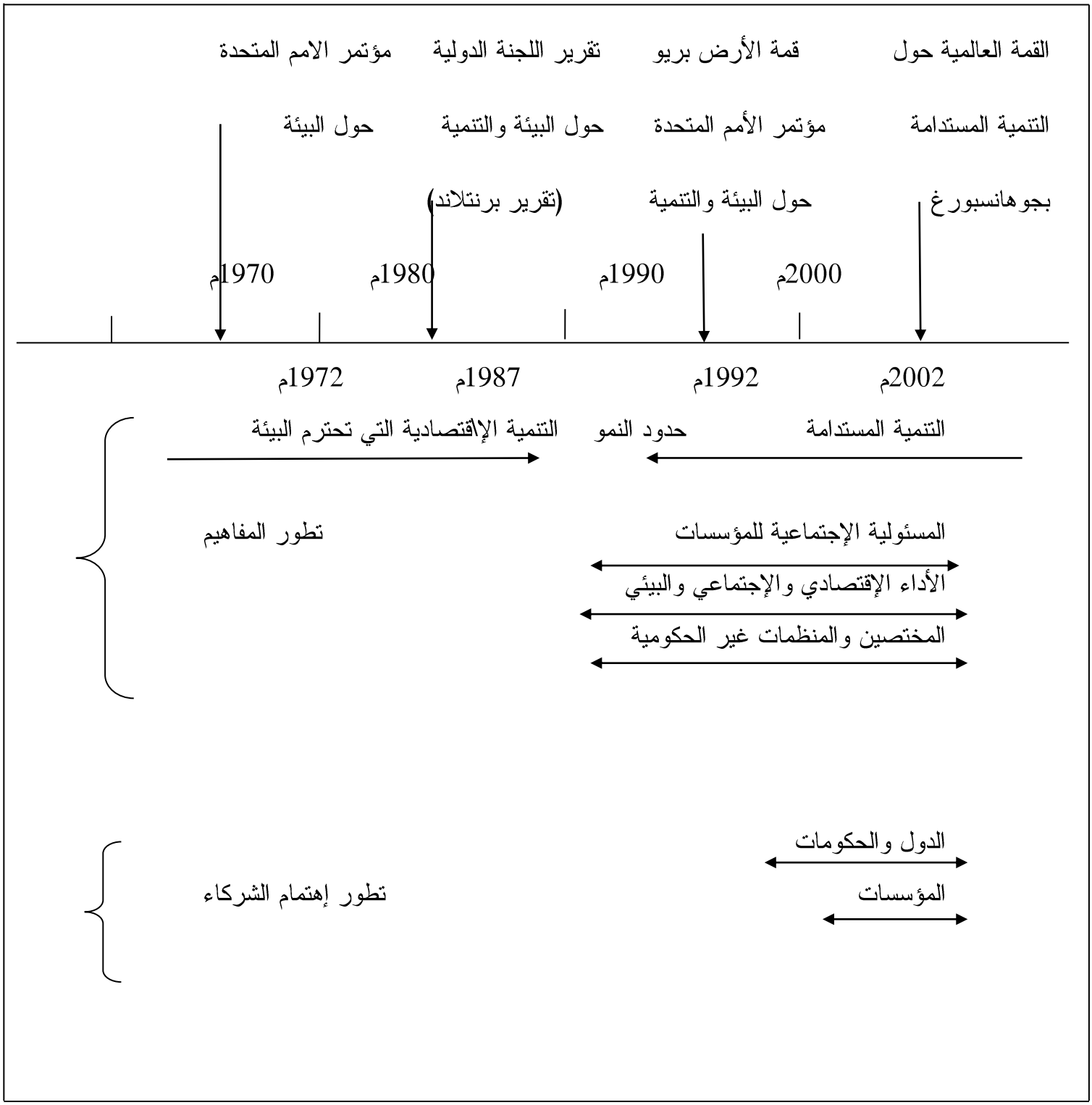
(1) Monica Hale, Mike Lachowicz, **The Environment, Employment and Sustainable Development**, (London: Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group,2002), p xvi.

(2) أ.د. علي عبدالرازق جلبي، **علم الإجتماع والتنمية المستدامة المقومات والمؤشرات**، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2013م)، ص17.

(3) W. Alan Strong, Lesley A. Hemphill, **Sustainable Development Policy Directory**, (UK: Blackwell Publishing Ltd, 2006), P4.

شكل رقم (1/3/1)

المحطات الأساسية لتطور مفهوم التنمية المستدامة



المصدر: حجاوي أحمد، **إشكالية تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وعلاقتها بالتنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م)، ص33.

ثالثاً: الأراء المختلفة لمفهوم التنمية المستدامة

(Different views of the concept of sustainable development)

تعددت تعاريف التنمية المستدامة حسب وجهات النظر المختلفة التي تتعامل معها كالأتي[1]

1. إقتصادياً (Economically): بالنسبة للدول المتقدمة تعني خفض إستهلاك الطاقة والموارد، أما بالنسبة للدول النامية تعني توظيف الموارد من أجل رفع مستوي المعيشة والحد من الفقر.
2. إجتماعياً (Socially): تعني السعي إلي تحقيق الإستقرار في النمو المكاني ووقف تدفق الأفراد للمدن، وذلك من خلال تطوير مستوي الخدمات الصحية والتعليمية في الأرياف وتحقيق أكبر قدر ممكن من المشاركة في التخطيط للتنمية المستدامة.
3. بيئياً(Environmentally): تعني حماية الموارد الطبيعية والإستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية.
4. تقنياً(Technically): تعني علي الصعيد التكنولوجي نقل المجتمع إلي عصر الصناعات النظيفة التي تستخدم أقل قدر من الطاقة والموارد، وتنتج الحد الأدني من الغازات والملوثات الضارة بالبيئة.

رابعاً: مفهوم التنمية المستدامة (Sustainable Development)

مع التطور الذي عرفه الفكر الإقتصادي كان الإهتمام منصباً علي ظاهرة النمو الإقتصادي، إلا أن الإهتمام المتزايد بالتنمية لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية حيث دخل هذا المفهوم في الفكر الإقتصادي، لكن هذا الإهتمام كان مركزاً حول الكيفية التي يتم بها تنمية الدول المتخلفة التي لم تصل إقتصادياتها إلي مستوي الدول الصناعية في ذلك الوقت، وإبتداءاً من السبعينيات من القرن الماضي شهد مفهوم التنمية ثورة فبجانب المعني الذي كان محصوراً في البعد الإقتصادي والإجتماعي، فقد تم إلحاق مصطلحات جديدة بالتنمية ومن أهم هذه المصطلحات المتداولة في أدبيات التنمية ما إصطلح علي تسميته بالتنمية المستدامة[2].

فالإستدامة كلمة مأخوذة من أصل لاتيني **(Sustinere)** بمعني يحافظ أوالبقاء في الوجود، وهي تتكون من مقطعين هما **(Sus)** بمعني تحت أو أسفل و**(tinere)** بمعني يمسك، ولذلك فإن الإستدامة **(Sustinere)** هي مصطلح يدل علي الدعم الطويل الأجل والمستمر والمتواصل[3]، وعلي الرغم من حداثة مصطلح التنمية المستدامة توجد عدة تعريفات لها لعل أهمها التعريف الذي ظهر بعد مؤتمر مستقبلنا المشترك والمعروف بإسم (تقرير برونتلاند) حيث

---

(1) عمار شلابي، حسن طيار، **إشكالية البيئة والتنمية المستدامة في الجزائر**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، الملتقي الوطني الخامس حول إقتصاد البيئة والتنمية المستدامة، 11- 12 نوفمبر، 2008م)، ص8.

(2)العايب عبدالرحمن، مرجع سابق، ص5.

(3) د.أحمد أبواليزيد، **التنمية المتواصلة – الأبعاد والمنهج**، (القاهرة: مكتبة بستان المعرفة، 2007م)، ص85.

عرف التنمية المستدامة علي أنها "التنمية التي تلبي إحتياجات الأجيال الراهنة من دون حرمان أو الإخلال بقدرة الأجيال القادمة علي تلبية إحتياجاتها"[1] وهنالك العديد من التعاريف للتنمية المستدامة منها:

عرفت التنمية المستدامة بأنها "التنمية التي تلبي إحتياجات الحاضر دون التقليل من قدرة الأجيال اللأحقة علي الوفاء بإحتياجاتها المستقبلية"[2].

وعرفتها اللجنة العالمية للتنمية والبيئة بأنها "التنمية التي تأخذ بعين الإعتبار حاجات المجتمع الراهنة دون المساس بحقوق الأجيال القادمة في الوفاء بإحتياجاتهم"[3].

وعرفها أخر بأنها " تلك العملية التي تقر بضرورة تحقيق نمو إقتصادي يتلائم والقدرات البيئية، وذلك من منطق أن التنمية الإقتصادية والمحافظة علي البيئة هي عمليات متكاملة وليست متناقضة"[4].

وعرفت أيضاً بأنها " تتبع الأنشطة والمواد البيئية وإستخدام المعلومات في إتخاذ القرارات البيئية بهدف تحديد وإزالة الآثار السلبية للأنشطة والنظم"[5].

وعرفتها IFAC بأنها "إدارة الأداء البيئي والإقتصادي من خلال تهيئة وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها"[6].

وعرفت ايضاً بأنها "التواصل والإستمرارية ، حيث لا معني لأي نشاط تنموي لا يكتب له الإستدامة بحيث تستفيد منه الأجيال القادمة"[7].

---

(1) د.فاروق أحمد مصطفي، **التنمية المستدامة والسياحة**، (القاهرة: دار المعرفة الجامعية، 2011م)، ص76.

(2) مريم قطوش، **برنامج التأهيل الوظائفي المستدام لترقية وظيفة الإستدامة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية ، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م)، ص1.

(3) د.جميلة الجوزي، **أهمية المحاسبة البيئية في إستدامة التنمية**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الإقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، 20- 21 نوفمبر، 2012م)، ص70.

(4) د.مطانيوس مخول، د.عدنان غانم، **نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد الثاني، 2009م)، ص38.

(5) د.عصام فهد العربيد، **المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور الشركات الإنتاجية**، (سوريا: الجامعة الدولية الخاصة للعلوم والتكنولوجيا، كلية الأعمال والتمويل، المجلة العربية للإدارة، المجلد28، العدد2، 2008م)، ص175.

(6) د.هادي رضا الصفار، **المحاسبة عن البيئة المستدامة**، (عمان: جامعة الزيتونة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس، 17-19 إبريل، 2006م)، ص8.

(7) د.إبراهيم عبدالجليل، **البيئة والتنمية**، (القاهرة: دار المعارف، 2002م)، ص11.

وعرفتها هيئة الأمم المتحدة بأنها "ضرورة إنجاز الحق في التنمية بحيث تتحقق علي نحو متساوي الحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل"[1].

وعرفت أيضاً بأنها " سياسة تسعي للحفاظ علي معدل النمو في نصيب الفرد من الدخل الحقيقي دون إستنفاذ مخزون الإصول الرأسمالية الوطنية أو رصيد الإصول البيئية الطبيعية[2].

وعرفها البنك الدولي للتنمية المستدامة علي أنها "التنمية التي تلبي إحتياجات المجتمعات في الوقت الحالي دون المساس بقدرة الأجيال المستقبلية علي تحقيق أهدافها، بما يسمح بتوفير فرص أفضل من المتاحة للأجيال الحالية لإحراز تقدم إقتصادي وإجتماعي وبشري، والتنمية المستدامة تعتبر هي حلقة الوصل التي لا غنى عنها بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل"[3].

وعرفها أخر بأنها "ضرورة إستخدام الموارد الطبيعية المتجددة بطريقة لا تؤدي إلي فنائها وتدهورها أوتناقض جدواها المتجددة بالنسبة للأجيال السابقة وذلك مع المحافظة علي رصيد ثابت بطريقة فعالة من الموارد الطبيعية"[4].

وعرفت أيضاً بأنها "عملية مجتمعية واعية ودائمة موجهة وفق إرادة وطنية مستقلة من أجل إيجاد تحولات هيكلية وإحداث تغيرات سياسية وإجتماعية وإقتصادية تسمح بتحقيق نمو مطرد لقدرات المجتمع المعني وتحسين مستمر لنوعية الحياة فيه"[5].

ومن خلال ما تقدم من تعاريف للتنمية المستدامة يستخلص الباحث أن التنمية المستدامة عبارة عن" التنمية التي تسعي إلي الإستخدام الأمثل للموارد الطبيعية بهدف حماية البيئة والعمل علي الوصول إلي النمو الإقتصادي المرغوب فيه من خلال تعظيم الأرباح بالإضافة إلي تحقيق العدالة الإجتماعية وذلك بمحاربة الفقر ونشر التعليم وتقديم الخدمات الصحية بحيث تعيش الأجيال الحالية في رفاهية مقابل عدم الإخلال بقدرة الأجيال القادمة في تحقيق رفاهيتها".

---

(1) د.بوثلجة عبد الناصر، أ.بورحلة ميلود، **دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في ظل الاقتصاد الاسلامي**، (المغرب: جامعة قالمي، الملتقي الدولي حول مقومات تحقيق التنمية المستدامة، 3-4 ديسمبر، 2012م)، ص 224.

(2) Jennifer A. Elliott, **An Introduction to Sustainable development**, (London: Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group,2006), p10.

(3) د.بوعشة مبارك، **التنمية المستدامة مقاربة إقتصادية في إشكالية المفاهيم والأبعاد**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص58.

(4) صبري مقيمح، نورالدين بوعنان، **دور إسلوب الإنتاج الأنظف في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الصناعية**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، الملتقي الدولي الخامس حول إقتصاد البيئة والتنمية المستدامة، 21-22 إكتوبر، 2008م)، ص320.

(5) سحر قدوري الرفاعي، **التنمية المستدامة مع تركيز خاص علي الإدارة البيئية**، (تونس: المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية، 27- 31أغسطس، 2006م) ،ص24.

خامساً: أهمية التنمية المستدامة (The importance of sustainable development)

نجد أن أهمية التنمية المستدامة تنبع من النقاط الأتية [1]:

1. أن أغلب الدراسات الحديثة تؤكد علي ضرورة الحفاظ علي الموارد الطبيعية غير المتجددة(Nonrenewable Resources) وعلي البيئة والتوازنات الجوهرية في الأنظمة البيئية (Ecosystems)، كل ذلك بسبب ظهور المشكلة البيئية وتفاقمها علي الصعيد العالمي ونتيجة لذلك فقد أسهمت الضغوط المشتركة لكل من إزدياد الوعي بالندرة القادمة وتفاقم مشاكل السمية في العالم إلي بروز مسألة الحفاظ علي البيئة وإستدامتها كموضوع مهم سواء في مجال الفكر أو السياسة.
2. زيادة العمليات التي ألحقت الضرر بشكل كبير بالبيئة وأدت إلي إرتفاع درجة التلوث البيئي، فقد أدت عمليات التوسع الإنتاجي خاصة الصناعي في دول العالم المتقدم إلي زيادة الطلب علي الموارد الطبيعية وإرتفاع كمية الملوثات المطروحة بأنواعها المختلفة.
3. تزايد المشاكل التي تواجه العمليات التنموية في الدول النامية، حيث نجد خلال العقود القليلة المنصرمة لم تتحقق كافة الإستراتيجيات والإتجاهات التنموية النجاح المأمول لها بدءاً من إستراتيجيات التصنيع والثورة الزراعية وصولاً إلي التكييفات الهيكلية، حيث تواجه التنمية في هذه البلدان ضغوطاً لها عواملها وتأثيراتها الداخلية والخارجية حيث شكلت في مجملها تأثير مباشر وحرج علي مسار التنمية الإقتصادية بالدول النامية.
4. لقد أدت أزمة الطاقة في السبعينات إلي الإنتباه لقضية الإستغلال المفرط للثروات الطبيعية غير المتجددة وتلوث البيئة وما نتج عنه من كوارث طبيعية وأخطار بيئية، حيث نشأ مفهوم التنمية المستدامة أصلاً في الدول الصناعية كرد فعل علي الأخطار العالمية المستقبلية الناجمة عن إستنزاف المواد الأولية وتلوث البيئة.
5. التزايد الشديد لعدد السكان والذي ترتب عليه نشوء مخاطر الزحف إلي المساحات الزراعية وزيادة الإستهلاك وطرح النفايات إضافة لزيادة إستهلاك الموارد الطبيعية الذي له تأثيرات سيئة علي البيئة والتنمية.
6. إن مبررات حفظ الإصول الطبيعية لضمان حقوق الأجيال القادمة تجد تفسيرها في الخسائر الفادحة الناجمة عن تلف رأس المال البيئي وعدم وجود بدائل صناعية للموارد الطبيعية.
7. أن مفهوم التنمية المستدامة يوازي مفهوم الرفاهية الذي يتطلب الإعتراف بأن البشرية يجب أن تتعايش ضمن حدود الموارد المتاحة.

---

(1) حنان عبدالخضر هاشم، **واقع ومتطلبات التنمية المستدامة في العراق**، (العراق: جامعة الكوفة، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد21، 2011م)، ص ص 247- 249

سادساً: أهداف التنمية المستدامة (Sustainable development objectives)

نجد أن التنمية المستدامة تتمحور حول الإنسان فيجب أن تحافظ علي البيئة التي يعيش فيها، فالهدف الرئيسي للتنمية المستدامة هو إجراء تغيرات جوهرية في البنية التحتية للمجتمع دون التأثير السلبي علي عناصر البيئة[1]، حيث تسعي التنمية المستدامة من خلال آلياتها إلي تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الاتي[2]:

1. تحقيق حياة أفضل للسكان (achieving a better life for the people)

تحاول التنمية المستدامة من خلال عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية تحسين حياة السكان في المجتمع إقتصادياً وإجتماعياً عن طريق التركيز علي الجوانب النوعية للنمو وليس الجوانب الكمية وبشكل عادل ومقبول، ويتطلب ذلك تأمين مستوي سكاني مستديم يمكن تلبية متطلباته بيسر أكبر عندما يكون حجم السكان مستقراً علي مستوي ملائم لحجم إنتاجية النظام البيئي، كما يشترط أن يكون هنالك إلتزام أخلاقي بأن نفعل من أجل الأجيال القادمة ما فعلته الأجيال السابقة من أجلنا علي الأقل.

2. إحترام البيئة الطبيعية (Respect for the natural environment)

تركز التنمية المستدامة علي العلاقة بين نشاطات السكان والبيئة وتتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها علي أساس حياة الإنسان، وبالتالي فالتنمية المستدامة هي التي تستوعب العلاقة الحساسة بين البيئة الطبيعية والبيئة المبنية وتعمل علي تطوير هذه العلاقة لتصبح علاقة تكامل وإنسجام، وعليه يجب تبني إدارة بيئية سليمة قادرة علي ضمان ديمومة الموارد وإستمراريتها في ظل القيود البيئية ومنع التلوث من خلال الإستخدام الفعال لكل الأدوات الممكنة مثل التشريعات والقوانين البيئية وتقييم الاثر البيئي.

3. تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية القائمة

(Promote awareness among the population of existing environmental problems)

وذلك عن طريق تنمية إحساس السكان بالمسئولية تجاه المشكلات البيئة المحيطة وحثهم علي المشاركة الفاعلة في إيجاد حلول مناسبة لها من خلال مشاركتهم في إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم برامج ومشاريع التنمية المستدامة.

4. تحقيق إستغلال عقلاني للموارد (Achieve a rational utilization of resources)

تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد الطبيعية علي أنها موارد محدودة، لذلك تحول دون إستنزافها أو تدميرها وتعمل علي إستخدامها وتوظيفها بشكل عقلاني من خلال وضع الآليات والخطط المسبقة التي تحافظ علي الموارد الطبيعية

---

(1) بن سديرة عمر، بوهزة محمد، **الإستثمار الأجنبي المباشر كإستراتيجية للتنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص4.

(2) راشي طارق، **الإستخدام المتكامل للمواصفات العالمية الأيزو في المؤسسة الإقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م)، ص ص17- 19.

المتاحة وعدم إستنزافها عن طريق الإستخدام العقلاني والأمثل لها بحيث لا يتجاوز هذا الإستخدام معدلات تجددها الطبيعية، وفي نفس الوقت البحث عن بدائل للمواد واسعة الإستعمال حتي تبقي فترة زمنية أطول دون أن تخلق كمية كبيرة من النفايات تعجز البيئة عن إمتصاصها[1].

5. ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع

(Linking modern technology with Community objectives)

تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في المجال التنموي، وكيفية إستخدام المتاح منها في تحسين حياة المجتمع وتحقيق أهدافه المنشودة دون أن ينتج عن ذلك مخاطر وآثار بيئية سلبية، حيث ظهر مصطلح تكنولوجيا التنمية المستدامة والذي يعني صناعة المنتجات التي تتكامل مع بعضها لتحقيق الجدوي الإقتصادية والمحافظة علي البيئة[2].

6. ضمان تنمية بشرية قادرة علي تحسين مستوي المعيشة

(Human development is able to improve the standard of living)

يشكل الإنسان جوهر التنمية المستدامة من خلال تضمنها تنمية بشرية من شأنها أن تؤدي إلي تحسين مستوي الرعاية الصحية والتعليم والرفاهية الإجتماعية، وهنالك إعتراف اليوم بهذه التنمية البشرية علي إعتبار أنها حاسمة للتنمية الإقتصادية وحسب تعبير تقرير التنمية البشرية الصادر عن برنامج الأمم المتحدة الإنمائي فإن الرجال والنساء والأطفال ينبغي أن يكونوا محور الإهتمام إذ تنسج التنمية حول الناس وليس الناس حول التنمية، حيث تقوم التنمية المستدامة علي فكرة رئيسية مفادها المشاركة بمعني مشاركة الناس ديمقراطياً في صنع القرارات التي تؤثر في حياتهم سياسياً وإقتصادياً وإجتماعياً وبيئياً.

7. إحداث تغير مستمر ومناسب في حاجات وأولويات المجتمع بطريقة تلائم إمكانياته وتسمح بتحقيق التوازن الذي يفعل التنمية الإقتصادية والسيطرة علي جميع المشكلات البيئية ووضع الحلول المناسبة لها[3].

ويري أخر أن أهداف التنمية المستدامة تتمثل في الأتي[4]:

1. الهدف الإقتصادي (Economic Objective): يعتبر الهدف الإقتصادي من الأهداف المهمة التي يجب تحقيقها من خلال تحسين الظروف الإقتصادية، وذلك عن طريق الإستخدام العقلاني للموارد المتاحة من أجل الوصول للرفاهية والنمو والمساواة لأفراد المجتمع.

---

(1) د.الحسن عبدالموجود إبراهيم، **التنمية وحقوق الإنسان**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي، 2006م)، ص221.

(2)Joseph H. Hulse, **Sustainable Development at Risk - Ignoring the Past**, (India: Cambridge University Press India Pvt. Ltd, 2007), p14.

(3) د.عثمان محمد غنيم، د.ماجدة أحمد، **التنمية المستديمة– فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2007م)، ص28.

(4) د.نزار جزان، ساعود جمال، **جدلية العلاقة بين الحكم الرشيد والتنمية المستدامة**، (دمشق: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 37، العدد3، 2015م)، ص 529.

2. الهدف الإجتماعي (Social Objective): يتحقق الهدف الإجتماعي للتنمية المستدامة من خلال التوزيع العادل للدخل القومي وبالتالي تحسين نوعية حياة السكان في المجتمع إقتصادياً وإجتماعياً عن طريق التركيز علي الجوانب النوعية للنمو وليس الكمية، بالإضافة إلي إحداث تغيير مستمر ومناسب في أولويات المجتمع بطريقة تلائم إمكانياته وتسمح بتحقيق التوازن الذي بواسطته يمكن تفعيل التنمية الإقتصادية.
3. الهدف البيئي (Environmental Objective): يتحقق الهدف البيئي من خلال المحافظة علي البيئة والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة دون إستنزافها أو تدميرها عن طريق تنمية إحساس أفراد المجتمع بالمسئولية إتجاهها وحثهم علي المشاركة الفاعلة في إيجاد الحلول المناسبة لها من أجل تحقيق الهدف البيئي للتنمية المستدامة.
4. الهدف السياسي (Politician Objective): يتحقق هذا الهدف من خلال الإستقرار علي مستوي كافة الأنظمة، لأن التقلبات السياسية تؤدي بالتأكيد إلي تقلبات في المناهج الإقتصادية المستخدمة بالدولة.

سابعاً: خصائص التنمية المستدامة (Characteristics of sustainable development)

من خلال ما تم عرضه من تعاريف للتنمية المستدامة يمكن إستخلاص الخصائص الأتية[1]:

1. تنمية طويلة الأجل تعتمد علي تقدير الإمكانيات المتوفرة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية.
2. تراعي حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية المحدودة.
3. تراعي إحتياجات البشر لتحسين نوعية حياتهم.
4. الدعوة إلي عدم إستنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ علي المحيط الحيوي للبيئة.
5. تنسيق سياسات إستخدام الموارد مع توجيه الإستثمارات والبدائل التكنولوجية لتحقيق تنمية متكاملة[2].

ويري أخر أن خصائص التنمية المستدامة تتمثل في الأتي[3]

1. الإنسان هو وسيلة تحقيق التنمية المستدامة وأهدافها.
2. التنمية المستدامة تختلف عن التنمية بشكل عام كونها أشد تداخلاً وتعقيداً.
3. التنمية المستدامة تقوم علي أساس تلبية إحتياجات فئات المجتمع الأكثر فقراً.
4. عناصر التنمية المستدامة لا يمكن فصلها عن بعضها، وذلك نتيجة تداخل العناصر الكمية والنوعية لهذه التنمية[4].

---

(1) د.أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص28.

(2) د.عبدالعزيز قاسم محارب، **الإقتصاد البيئي مقوماته وتقنياته**، (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، 2011م)، ص25.

(3) راشي طارق، مرجع سابق، ص ص15- 16.

(4) د.محمد صالح الشيخ، **الآثار الإقتصادية والمالية لتلوث البيئة ووسائل الحماية منها**، (الإسكندرية: مطبعة الإشعاع الفنية، 2002م)، ص93.

5. التنمية المستدامة تحدث في عدة مستويات (عالمية، إقليمية، محلية)، بمعني ما يعتبر مستداماً علي المستوي المحلي ليس بالضرورة أن يكون مستداماً علي المستوي العالمي، ويعود هذا التناقض الجغرافي إلي آليات التحويل والتي من خلالها تنتقل النتائج السلبية من دولة لأخري[1].
6. التنمية المستدامة تحرص علي تطوير الجوانب الثقافية والإبقاء علي الخصوصية الحضرية للمجتمعات.
7. التنمية المستدامة المطلوبة لا تسعي لتقدم البشرية في مناطق قليلة ولسنوات محدودة، ولكن للبشرية بأجمعها وعلي إمتداد المستقبل.

ثامناً: متطلبات تحقيق التنمية المستدامة (Requirements for achieving sustainable development)

من الضروري لتحقيق تنمية إقتصادية وبيئية وإجتماعية مستدامة توفر الأتي [2]:

1. الحاجة لتغيير الفكر الإنمائي وذلك من خلال تطبيق إستراتيجيات التنمية المتوافقة مع البيئة من أجل إستدامة الموارد وزيادة مستويات التنمية البشرية.
2. تنمية القدرات البشرية في المجتمع القادر علي تقبل إستخدام التكنولوجيا المناسبة ونشر القيم والوعي الذي يرتقي بمستوي فكر الإنسان ويحافظ علي موارد البيئة المتاحة ويعدل من موقفه السلبي تجاه البيئة والموارد.
3. تقوية النظم السياسية من خلال إشراك المواطنين في عملية صناعة القرارات ووضع النظم الإقتصادية القادرة علي الإنتاج.
4. تطبيق الأساليب الإدارية والمؤسسية في المجتمع الاكثر كفاءة وفعالية، في صنع وتوجيه السياسات والبرامج الإجتماعية للتفاعل مع الموارد الطبيعية.
5. ضرورة إستخدام تكنولوجيا نظيفة لا تدمر البيئة وتستحدث بدائل للموارد القابلة للنضوب[3].
6. تجنب المشروعات التي تقضي علي البيئة أي تتسبب في تآكل التربة الخصبة وتلوث الماء والهواء.
7. نظم إنتاجية تحافظ علي موارد البيئة ويتطلب ذلك إختيار الوسائل التقنية ذات النفايات المحدودة والتي تعتمد علي تدوير المخلفات.
8. من أجل تحقيق التنمية المستدامة لأبد من العمل علي حماية البيئة، مع فرض بعض القيود علي الدول في إختيار وتطبيق السياسات التنموية التي تحافظ علي البيئة وتمنع تدهورها والقضاء عليها[4].

---

(1)علي العرنان حماد، مرجع سابق، ص10.

(2) د.طلعت مصطفي السروجي، **التنمية الإجتماعية من الحداثة إلي العولمة**، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث،2009م)، ص218.

(3)علي العرنان حماد، مرجع سابق، ص ص 18-19.

(4) NICO SCHRIJVER & FRIEDL WEISS, **International Law and Sustainable Development Principles and Practice**, (The Netherlands: Koninklijke Brill NV,2004), p405.

تاسعاً: مبادئي التنمية المستدامة (Sustainable development principles)

يحتاج تحقيق أهداف التنمية المستدامة إلي نظام متسق يضم السياسات التكنولوجية والإقتصادية والإجتماعية في خطة شاملة للتنمية تضمن توظيف الموارد الطبيعية ورأس المال البشري بطريقة إقتصادية لتحقيق نمو إقتصادي يهدف إلي الإرتقاء بنوعية الحياة مع الحفاظ علي نوعية البيئة ومصادرها الطبيعية للأجيال الحالية والقادمة[1]، وتتمثل مبادئي التنمية المستدامة في الأتي[2]:

1. مبدأ تحديد الأولويات بعناية (the principle of determining priorities carefully): إقتضت خطورة المشكلات البيئية وندرة الموارد المالية التشدد في وضع الأولويات وتنفيذ الإجراءات العلاجية علي مراحل، وهذه الخطه قائمة علي التحليل التقني للآثار الصحية والإنتاجية والأيكولوجية لمشكلة البيئة وتحديد المشكلات الواجب التصدي لها بفعالية[3].
2. مبدأ تحقيق الربح لكل الأطراف (the principle of profit for all parties): ويكون ذلك عن طريق خفض الدعم علي إستخدام الموارد الطبيعية، حيث نجد أن بعض المكاسب في مجال حماية البيئة تتضمن تكاليف ومنافع والبعض الأخر يمكن تحقيقه كمنتجات فرعية لسياسات صممت لتحسين الكفاءة والحد من الفقر[4].
3. مبدأ الإقتصاد في إستخدام القدرات الإدارية والتنظيمية: من خلال العمل علي تنفيذ سياسات إقتصادية صارمة وأكثر تنظيماً في مجال تسيير النشاطات الإقتصادية المختلفة.
4. مبدأ الإستفادة من كل وحدة نقدية (the principle of every monetary unit): ضرورة توظيف الأموال الناتجة عن الدورات الإقتصادية المختلفة والنشاطات التجارية بشكل إستثماري مجدي إقتصادياً وملائم بيئياً ومنصف إجتماعياً.
5. مبدأ التعاون الدولي لبناء قدرات محلية في تحقيق التنمية المستدامة وتعزيزها: وذلك من خلال تحسين الفهم العلمي عن طريق تبادل التكنولوجيا وتسهيل نقلها.
6. مبدأ الحيطة والحذر (the principle of caution): يجب الإلتزام بمبدأ الحيطة والحذر الذي ينص علي رسم سياسات وإتخاذ إجراءات إحترازية إحتياطية وتطبيقها بشكل واسع من قبل مختلف الدول والحكومات والمؤسسات.

---

(1) نزار عوني اللبدي، **التنمية المستدامة**، (عمان: دار دجلة للنشر، 2015م)، ص34.

(2) د.خبابة عبدالله، د.بوقرة رابح، **الوقائع الإقتصادية (العولمة الإقتصادية، التنمية المستدامة)**، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، 2009م)، ص ص338- 340.

(3) بن رايس محمد، **إستراتيجية المؤسسات الإقتصادية في ظل التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص14.

(4) د.محمد عباس بدوي، د.يسري محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2013م)، ص24.

7. مبدأ الوقاية (precautionary principle): وذلك بإعتبار البيئة عنصراً إستراتيجياً في مختلف النشاطات الإقتصادية والبشرية، حيث يهدف المبدأ إلي محاولة تقليص إنبعاثات المواد الضارة للبيئة أو إلغائها قبل صدورها إن أمكن، وتطوير المنتجات بالشكل الملائم بيئياً وترقية الإجراءات الإقتصادية المختلفة بالشكل الذي يمنع تلوث البيئة.
8. مبدأ الملوث الدافع (the polluter motivation): هذا المبدأ يفرض علي السلطات الحكومية والمؤسسات الدولية أن تتخذ الإجراءات والتدابير التي تلزم المتسببين في التلوث البيئي بتحمل مسؤولياتهم إتجاه ذلك سواء كانت مؤسسات أو دول.
9. مبدأ التعاون والمشاركة بين الدول (the principle of cooperation and partnership amongStates): من أجل محاربة الفقر وتحسين مستويات المعيشة للسكان وتقليص الفروقات الإجتماعية حيث يعتبر ذلك شرطاً أساسيا للوصول للتنمية المستدامة.
10. مبدأ التعاون الدولي (the principle of international cooperation): لمنع نقل المواد الملوثة للبيئة والتي تشكل خطراً كبيراً علي حياة الإنسان من دولة إلي أخري من خلال إبرام إتفاقيات جماعية صارمة وملزمة.
11. مبدأ الإفصاح (the principle of disclosure): يتم إلزام المؤسسات أن تكون ذات شفافية في تعاملاتها وتفصح عن التقارير الصحيحة التي تبين حقيقة مختلف النشاطات التي تقوم بها لجميع الأطراف ذات المصلحة.
12. مبدأ رفع الوعي (the principle of raising awareness): يؤكد هذا المبدأ علي أهمية التعليم وبناء القدرات في رفع الوعي وإستيعاب كل فئات الشعب لقضايا التنمية المستدامة وزيادة الإهتمام العام بهذه القضايا، حيث لا يمكن تحقق التنمية المستدامة دون التعاون الفعال بين جميع فئات المجتمع[1].
13. مبدأ الإستبدال (the principle of substitution): حيث يمكن إستبدال عمل مضر بالبيئة بعمل أخر يكون أقل إضراراً عليها.
14. مبدأ الشراكة والمشاركة (the principle of partnership and participation): الشراكة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة في صياغة مختلف السياسات التنموية.

عاشراً: مستويات التنمية المستدامة (Sustainable levels of development)

تنقسم مستويات التنمية المستدامة إلي مستويين رئيسين هما[2]:

1. الإستدامة القوية (Strong Sustainability)

تكون الإستدامة القوية عندما يقع مجال النشاطات الإقتصادية ضمن مجال النشاطات الإنسانية، والتي بدورها تمتد لتقع في المجال البيئي وبالتالي فإن تلك النشاطات الإقتصادية تنمو بشكل متضائل، ولكن يستمر نموئها علي المدي البعيد إذا تم الإضرار بشكل كبير بالطبيعة التي تمدها بالموارد المادية والطاقة، فالإستدامة القوية تتمثل في الحفاظ علي

(1) نزار عوني اللبدي، مرجع سابق، ص37.

(2) بوسليو أمال، **الفعالية الإقتصادية والبيئية للمنتوج كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص ص40-41.

المكونات المختلفة لرأس المال فهي تفرض فكرة الإحلال بين مختلف أشكال رأس المال (بشري، طبيعي، مالي، تكنولوجي)، ووفقاً لهذا الإفتراض فإن مكونات رأس المال تعد مكملة لبعضها البعض وليست بدائل.

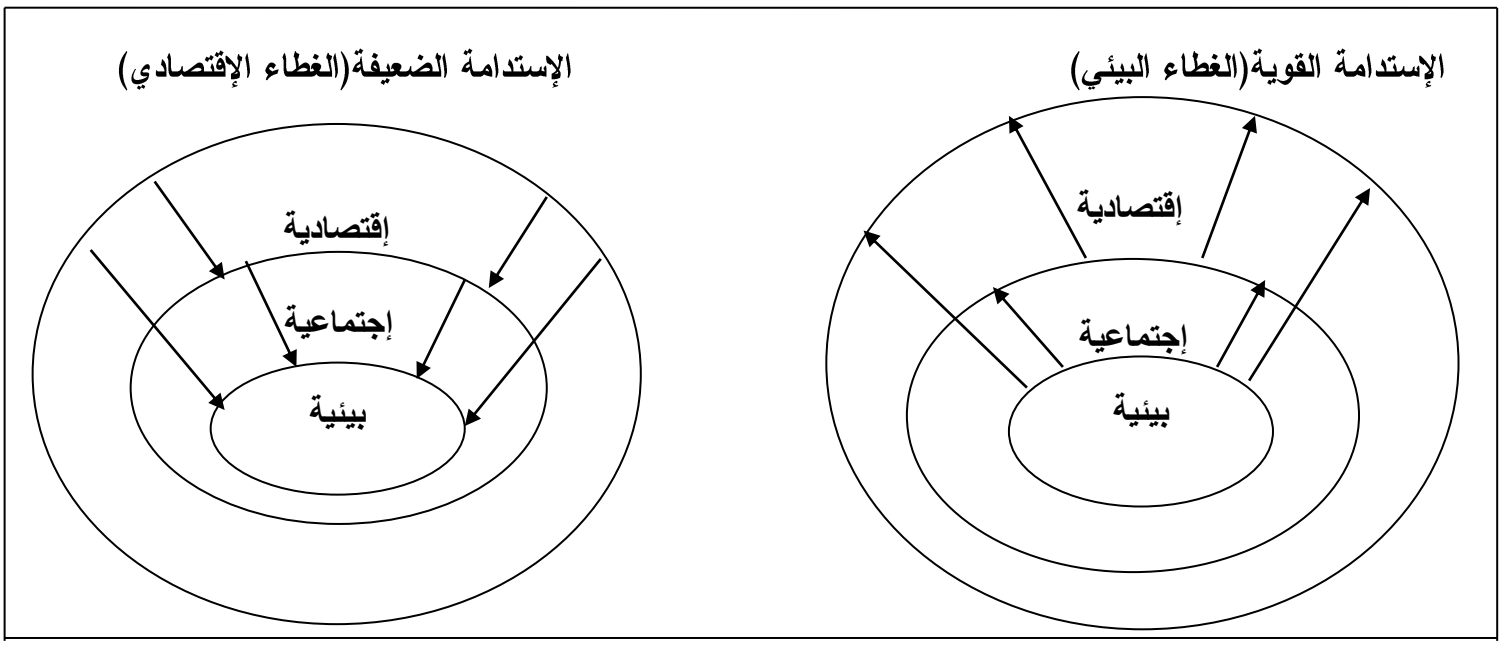
2. الإستدامة المنطقية (logical sustainability)

تتطلب الإستدامة المنطقية بالإضافة إلي الحفاظ علي رأس المال الكلي عند مستواه الأصلي، الإهتمام بكل مكونات رأس المال الطبيعية والبشرية والإجتماعية مع تحديد المستويات الحرجة لكل مكون من مكونات رأس المال والتي يمكن أن يؤدي تعديلها إلي ظهور مشكلة عدم القدرة علي الإحلال [1].

3. الإستدامة الضعيفة (Weak Sustainability)

هي عكس الإستدامة القوية وتكون الإستدامة الضعيفة عندما يقع التوسع علي حساب الموارد البيئية، أي وقوع الحقل البيئي ومجال النشاطات الإنسانية ضمن مجال النشاطات الإقتصادية، وبالتالي فإن النشاطات الإقتصادية ستنمو بشكل متسارع علي المدي البعيد، بالإضافة لذلك تفترض الإستدامة الضعيفة للتنمية درجة من الإحلال بين مختلف عناصر رأس المال فهي مبنية علي فكرة أن رأس المال الطبيعي بمرور الزمن يمكن إستبداله بالأنواع المختلفة لرأس المال(الطبيعي، الإجتماعي، البشري، المالي، التكنولوجي) أي تعتبر بدائل لبعضها البعض علي الأقل بالنسبة لمستويات الأنشطة الإقتصادية الحالية والموارد المتاحة.

شكل رقم (2/3/1) مستويات التنمية المستدامة



المصدر: بوسليو أمال، **الفعالية الإقتصادية والبيئية للمنتوج كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص41.

(1) عزالدين زين الدين، مرجع سابق، ص57.

الحادي عشر: الإستراتيجيات الأساسية للتنمية المستدامة (Basic strategy for sustainable development)

تتمثل الإستراتيجيات الضرورية لسياسات البيئة والتنمية النابعة من مفهوم التنمية المستدامة في الأتي[1]:

1. تغيير نوعية النمو

تنطوي التنمية المستدامة علي ما هو أكثر من النمو فهي تتطلب تغيراً في مضمون النمو بما يجعله أقل كثافة في إستخدام المواد والطاقة ويجعل أثاره أكثر إنصافاً، وهذه المتغيرات مطلوبة في جميع البلدان كجزء من جملة إجراءات لإدامة مخزون رأس المال البيئي، ولتحسين توزيع الدخل، ولتقليل درجة التعرض للأزمات الإقتصادية، وليس كافياً توسيع المتغيرات الإقتصادية فالإستدامة تتطلب وجهات نظر حول الحاجات الإنسانية والرفاهية وتتضمن متغيرات غير إقتصادية مثل التربية والصحة والهواء والماء وحماية وتحسين الطبيعة.

2. تلبية الحاجات الإنسانية الأساسية

يكمن التحدي الأساسي للتنمية المستدامة في تلبية إحتياجات ومتطلبات السكان، وأكثر الحاجات الأساسية ضرورة هي الحاجة للعيش والحصول علي الرزق، لذا يجب أن تولد التنمية الإقتصادية المستدامة وأنماطها فرص عمل مستديمة بهذا الحجم.

3. إعادة توجيه التكنولوجيا والسيطرة علي المخاطر

إن تحقيق مستوي عالٍ من التنمية المستدامة يتطلب إعادة توجيه التكنولوجيات بإعتبارها مفتاح العلاقة بين الإنسان والطبيعة، فمن الضروري تعزيز الإبداع التكنولوجي في البلدان النامية بحيث تستطيع الإستجابة بصورة أكثر فاعلية لتحديات التنمية المستدامة، وتغيير إتجاه التنمية التكنولوجية من خلال الإهتمام بالعوامل البيئية، وفي كل الدول يجب تسيير عمليات توليد التكنولوجيات البديلة، وتحديث التكنولوجيات التقليدية، وإنتقاء التكنولوجيات المستوردة، حيث لا يمكن تحقيق التنمية المستدامة دون إستخدام أشكال أفضل من التكنولوجيا التي تمكن من تجديد غير المتجدد وإستغلال الموارد المتجددة.

4. دمج البيئة والإقتصاد في صناعة القرارات

تعد البيئة ثروة يجب إستغلالها بشكل عقلاني بدلاً من إعتبارها حاجزاً أمام التنمية[2]، حيث تعتبر الحاجة لدمج الإعتبارات البيئية في عملية صنع القرارات من الإستراتيجيات الأساسية للتنمية المستدامة، حيث تستلزم الإستدامة فرض مسئوليات أوسع علي القرارات المتخذة الأمر الذي يستدعي تغيرات في الأطر القانونية والمؤسسية للتأكيد علي المصلحة العامة، ولا يمكن للقانون وحده أن يفرض الصالح العام مما يستلزم مشاركة عامة وواسعة في إتخاذ القرارات التي تؤثر علي البيئة وعندما تكون الآثار البيئية للمشروع عالية جداً فإن ذلك يتطلب أن يكون هنالك تدقيق جماهيري إلزامي لمثل هذه المشاريع.

---

(1) د.عمر إقبال توفيق، د.علي خلف الركابي، مرجع سابق، ص497.

(2) منشورات المنظمة الإسلامية للتربية والعلوم والثقافة، **العالم الإسلامي والتنمية المستدامة**، (جدة: المؤتمر الإسلامي الأول لوزارة البيئة، 10-12 يونيو، 2002م)، ص220.

الثاني عشر: أسس التنمية المستدامة (The Foundation for sustainable development)

يستند مفهوم التنمية المستدامة إلي مجموعة من الأسس أو الضمانات الرامية إلي تحقيق أهدافها وكانت أهمها[1]:

1. أن تأخذ التنمية المستدامة في الإعتبار الحفاظ علي خصائص ومستوي أداء الموارد الطبيعية الحالي والمستقبلي كأساس لشراكة الأجيال المقبلة في المتاح من تلك الموارد .
2. لا ترتكز التنمية علي قيمة عائدات النمو الإقتصادي بقدر إرتكازها علي نوعية وكيفية توزيع تلك العائدات، وما يترتب علي ذلك من تحسين للظروف المعيشية للمواطنين حال الربط بين سياسات التنمية والحفاظ علي البيئة .
3. يتعين إعادة النظر في أنماط الإستثمار الحالية ، مع تعزيز إستخدام وسائل تقنية أكثر توافقا مع البيئة تستهدف الحد من مظاهر الضرر والإخلال بالتوازن البيئي والحفاظ علي إستمرارية الموارد الطبيعية.
4. لا ينبغي الإكتفاء بتعديل أنماط الإستثمار وهياكل الإنتاج، وإنما يستلزم الأمر أيضا تعديل أنماط الإستهلاك السائدة إجتنابا للإسراف وتبديد الموارد وتلوث البيئة .
5. لأبد أن يشتمل مفهوم العائد من التنمية ليشمل كل ما يعود علي المجتمع من نفع بحيث لا يقتصر ذلك المفهوم علي العائد والتكلفة، استنادا إلي مردود الآثار البيئية الغير مباشرة وما يترتب عليها من كلفة إجتماعية، تجسد أوجه القصور في الموارد الطبيعية.
6. إستدامة وتواصل وإستمرارية النظم الإنتاجية أساس الوقاية من إحتمالات إنهيار مقومات التنمية خاصة بالدول النامية التي تعتمد علي نظم تقليدية ترتبط بمقومات البيئة الطبيعية.

الثالث عشر: أبعاد التنمية المستدامة (Dimensions of sustainable development)

التنمية المستدامة تشتمل علي ثلاثة أبعاد مترابطة وهي البعد الإقتصادي والبعد الإجتماعي والبعد البيئي، ولكي تستديم التنمية يجب أن يكون هنالك توازن وتفاعل بين هذه الأبعاد، حيث تعتبر هذه الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة الطريق لتحقيق تنمية حقيقية علي المدي البعيد وتتمثل هذه الأبعاد في الأتي:

1. الأبعاد الإقتصادية (The economic dimensions)

نجد أن التنمية المستدامة بالنسبة للدول الصناعية تتمثل في السعي إلي خفض إستهلاك الطاقة والموارد الطبيعية، وإحداث تحولات جذرية في الأنماط الحياتية السائدة في الإستهلاك والإنتاج، والحد من تصدير نموذجها الصناعي إلى الدول المتخلفة، أما وجهة نظر الدول الفقيرة بخصوص التنمية المستدامة تتمثل في توظيف الموارد من أجل رفع المستوى المعيشي للسكان الأكثر فقراً[2]، ومن أهم النقاط التي تؤخذ في الإعتبار في البعد الإقتصادي الأتي[3]:

---

(1) د.محمد إبراهيم جبر، **مفاهيم التنمية المستدامة من منظور إسلامي**، (دبي: الندوة العلمية الثامنة حول إستراتيجيات الإدارة الحضرية المتواصلة بالمدينة الإسلامية، 25-27 إبريل، 2004م)، ص4.

(2) كربالي بغداد، حمادني محمد، **إستراتجيات والسياسات التنمية المستدامة في ظل التحولات الاقتصادية والتكنولوجية بالجزائر**،(الجزائر:كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، 2010م)، ص ص 11-12.

(3) مصباح بلقاسم، **أهمية الإستثمار الأجنبي المباشر ودوره في التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2006م)، ص ص 24-25.

أ. حصة إستهلاك الفرد من الموارد الطبيعية

بالنسبة للأبعاد الإقتصادية للتنمية المستدامة يلاحظ أن سكان الدول الصناعية يستغلون قياساً علي مستوي نصيب الفرد من الموارد الطبيعية في العالم أضعاف ما يستخدمه سكان الدول النامية.

ب. الحد من تبديد الموارد الطبيعية

فالتنمية المستدامة بالنسبة للدول الغنية تتلخص في إجراء تخفيضات متواصلة من مستويات الإستهلاك المبددة للطاقة والموارد الطبيعية وذلك عبر تحسين مستوي الكفاءة وإحداث تغيير جذري في إسلوب الحياة، ولأبد في هذه العملية من التأكد من عدم تصدير الضغوط البيئية للدول النامية.

ج. مسؤولية العالم المتقدم عن التلوث ومعالجته

يقع عل عاتق الدول الصناعية مسؤولية خاصة في قيادة التنمية المستدامة، لأن إستهلاكها المتراكم في الماضي من الموارد الطبيعية كالمحروقات أسهم بصورة فعالة في مشكلات التلوث العالمي، بالإضافة لذلك نجد أن الدول الغنية لديها الموارد المالية والتقنية والبشرية الكفيلة بأن تكون في الصدارة بإستخدام تكنولوجيات أنظف وإستخدام الموارد بكثافة أقل والعمل علي تحويل إقتصادياتها نحو حماية النظم الطبيعية وتهيئة الأسباب التي تحقق المساواة وصولاً للفرص الإقتصادية والخدمات الإجتماعية داخل مجتمعاتها.

د. المساواة في توزيع الموارد

نجد أن المساواة في توزيع الموارد من الوسائل الفعالة للتخفيف من حدة الفقر وتحسين مستويات المعيشة، وتعتبر هذه الوسيلة غاية في حد ذاتها حيث تتمثل في جعل فرص الحصول علي الموارد والمنتجات والخدمات بين أفراد المجتمع أقرب إلي المساواة، فالفرص غير المتساوية في الحصول علي التعليم والخدمات الإجتماعية والموارد الطبيعية تشكل حاجزاً هاماً أمام التنمية المستدامة.

ه. تخفيض الإنفاقات العسكرية

التنمية المستدامة لأبد أن تعني في جميع الدول بتحويل الأموال من الإنفاق علي الاغراض العسكرية وأمن الدولة إلي الإنفاق علي إحتياجات التنمية المستدامة ولو تخصيص جزء صغير من الموارد المكرسة للأغراض العسكرية وذلك لدعم التنمية بشكل ملحوظ.

2. الأبعاد الإجتماعية (Social dimensions)

أهم أولويات الأبعاد الإجتماعية من أجل تحقيق التنمية المستدامة هي التصدي والتقليل من حدة الفقر الذي يشتمل علي عدم كفاية الحصول علي الموارد، ولمعالجة مشكلة الفقر وبالتالي تحقيق التنمية المستدامة ينبغي إتباع السياسات الرشيدة، والتثقيف في مجال البيئة من خلال تبني قاعدة معارف أفضل لإتخاذ القرارات، بالإضافة إلي زيادة إعتمادات الموارد المالية للمؤسسات حتي تتمكن السلطات المحلية من أداء مسؤولياتها الحاضرة والمستقبلية، حيث يشكل رأس

المال البشري أحد الإصول الهامة للدول النامية حيث تمثل زيادة الإستثمار في التعليم والصحة والسكن مكوناً رئيسياً لأي إستراتيجية للتنمية المستدامة، وبناءاً علي ذلك فإن البعد الإجتماعي للتنمية المستدامة يقتضي الأتي[1]

أ. دعم خطط العمل والبرامج الوطنية للتخفيف من حدة الفقر وزيادة دخل الفرد.

ب. بناء القدرات ودعم الشباب وإعطاء أهمية أكبر للتعليم المهني والتدريب الملائم والإدارة السليمة للكوادر البشرية.

ت. التركيز علي تقوية قدرات المؤسسات العاملة في مجال التنمية الإجتماعية وتعزيز دور المؤسسات غير الحكومية والقطاع الخاص.

ث. المساعدة علي نقل وتوطين التكنولوجيا الملائمة إلي الدول النامية وتطوير القدرات في مجال البحث العلمي والإستفادة من الدعم الفني المتاح من المؤسسات الدولية.

ج. دعم المؤسسات الصحية والتعليمية والخدمات الإجتماعية مادياً وفنياً حتي تتمكن من القيام بمهامها في خدمة المجتمع المحلي.

ح. دعم حملات التوعية لشرح أهداف التنمية المستدامة في المدارس والجامعات.

3. الأبعاد البيئية (Environmental dimensions)

ترتبط التنمية المستدامة بالموارد البيئية وأساليب توظيفها، حيث تضع هذه الموارد حدوداً أمام عملية التنمية وأن الإستمرار بالتنمية يتطلب حسن إستخدام وتوظيف الموارد وعدم إهدارها أو سؤ إستخدامها مما يتطلب تحقيق إستهلاك وإنتاج مستدام من خلال آليات تؤدي إلي رفع كفاءة الطاقة الإنتاجية والفصل بين النمو الإقتصادي والضغوطات التي تمارس علي البيئة والموارد الطبيعية[2]، حيث تتمثل الأبعاد البيئية في الأتي [3]:

أ. إتلاف التربة وإستعمال المبيدات وتدمير الغطاء النباتي

نجد أن تعرية التربة وفقدان إنتاجها يؤديان إلي التقليص من غلتها حيث تفقد سنوياً مساحات كبيرة من الأراضي الزراعية نتيجة لذلك، كما أن الإفراط في إستخدام الأسمدة ومبيدات الحشرات يؤدي إلي تلوث المياه السطحية والجوفية كما أن الضغوط البشرية والحيوانية تضر بالغطاء النباتي والغابات وتدمرها.

ب. حماية الموارد الطبيعية

تحتاج التنمية المستدامة إلي حماية الموارد الطبيعية اللأزمة لإنتاج المواد الغذائية والوقود، وبالتالي فإن الفشل في حماية الموارد الطبيعية التي تعتمد عليها الزراعة كفيل بحدوث نقص الأغذية في المستقبل، حيث تعني التنمية

---

(1) زريول أسامة ، **الإستثمار الأجنبي المباشر وأثره علي التنمية المستدامة في الجزائر**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص41.

(2) د.علي خلف سلمان، د.جليلة عيدان الذهب، **إستعمال بطاقة العلامات المتوازنة لدعم التنمية المستدامة**، (بغداد: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول بعنوان واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، 16-17 إبريل، 2014م)، ص 20.

(3) قاسي بوعلام، **البنوك الإسلامية ودورها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م)، ص ص 62- 63.

المستدامة بإستخدام كافة الموارد بأكثر كفاءة ممكنة وإستحداث التكنولوجيا التي تقلص من الإسراف في إستخدام الأسمدة الكيمائية التي تؤدي للتلوث البيئي.

ج. صيانة المياه

تعني المحاسبة المستدامة بالمحافظة علي المياه ونقص المسحوبات من المياه السطحية والجوفية بمعدل لا يحدث إضراراً في النظم الأيكولوجية التي تعتمد علي هذه المياه.

د. حماية المناخ من الإحتباس الحراري

التنمية المستدامة تسعي إلي عدم المخاطره بإجراء تغيرات كبيرة في البيئة العالمية بزيادة مستوي سطح البحر وتغيير الغطاء النباتي وزيادة الأشعة فوق البنفسجية يكون من شأنها إحداث تغير الفرص المتاحة للأجيال المقبلة.

4. الأبعاد التكنولوجية (The technological dimensions)

يعتبر البعد التكنولوجي من أهم أبعاد التنمية المستدامة لدوره الكبير في تحقيق أهداف التنمية المستدامة وذلك من خلال إدخال التكنولوجيا النظيفة في عمليات الإنتاج والإستهلاك وعمليات الحد من التلوث[1] وتشمل الأبعاد التكنولوجية الأتي[2]:

أ. إستعمال تكنولوجيا أنظف في المناطق الصناعية:

تتسبب المرافق الصناعية في تلوث الماء والهواء والأرض نتيجة لإرتفاع تكلفة نفقات الحد من التلوث كما هو الحال بالدول المتقدمة، فالتنمية المستدامة تعني بالتحول إلي تكنولوجيات أنظف تقلص من إستهلاك الطاقة والموارد الطبيعية إلي أدني حد ممكن[3].

ب. الأخذ بالتكنولوجيات المحسنة والنصوص القانونية الزاخرة

التنمية المستدامة تعني بأخذ التكنولوجيات المحسنة والنصوص القانونية الخاصة بفرض العقوبات في مجال الحد من التلوث وإنشاء التعاون التكنولوجي سواء بإستحداث تكنولوجيا جديدة أو تطوير تكنولوجيات أنظف تناسب الإحتياجات المحلية التي تهدف إلي تقليص الفجوة بين الدول الصناعية والنامية.

ج. الحد من إنبعاثات الغازات

تسعي التنمية المستدامة إلي الحد من إنبعاثات الغازات الحرارية الناتجة بصورة كبيرة من إستخدام المحروقات وذلك بإتخاذ بدائل للطاقة التي من شأنها تغذية الصناعات المختلفة، وعلي الدول الصناعية المتقدمة أن تبدأ بنفسها للحد من الإنبعاثات لثاني أكسيد الكربون بإستخدام تكنولوجيات جديدة أو إستخدام طاقات أخري بديلة[4].

د. الحد من تدهور طبقة الأوزون

---

(1) د.خالد مصطفي قاسم، **إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م)، ص31.

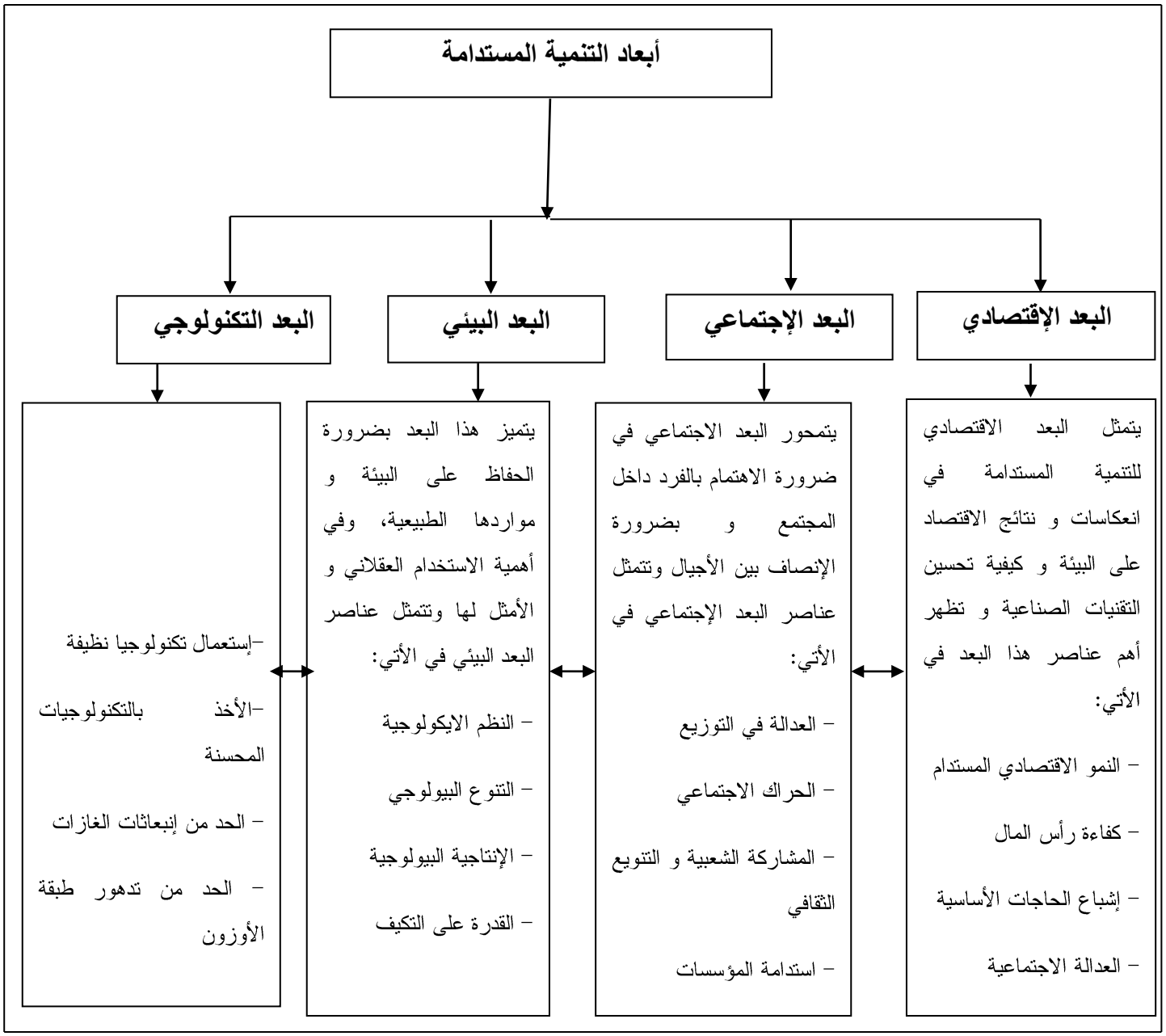
(2) قاسي بوعلام، مرجع سابق، ص ص 64- 65.

(3) أ. تقروت محمد، أ. طرشي محمد، **إشكالية النفط والتنمية المستدامة في الدول العربية**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص5.

(4) د.بوعشة مبارك، مرجع سابق، ص11.

يعتبر الحد من تأكل طبقة الأوزون من الغايات الأساسية للتنمية المستدامة وذلك لحماية الأرض، حيث تعد إتفاقية كيتو أفضل مثال لهذه الغاية فهي تقضي بالتخلص تدريجياً من المواد الكيمائية المهددة للأوزون.

الشكل رقم (3/3/1) أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: د.مطانيوس مخول، د.غانم عدنان، **نظم الإدارة البيئية و دورها في التنمية الاقتصادية**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 25، العددالثاني،2009م)، ص39.

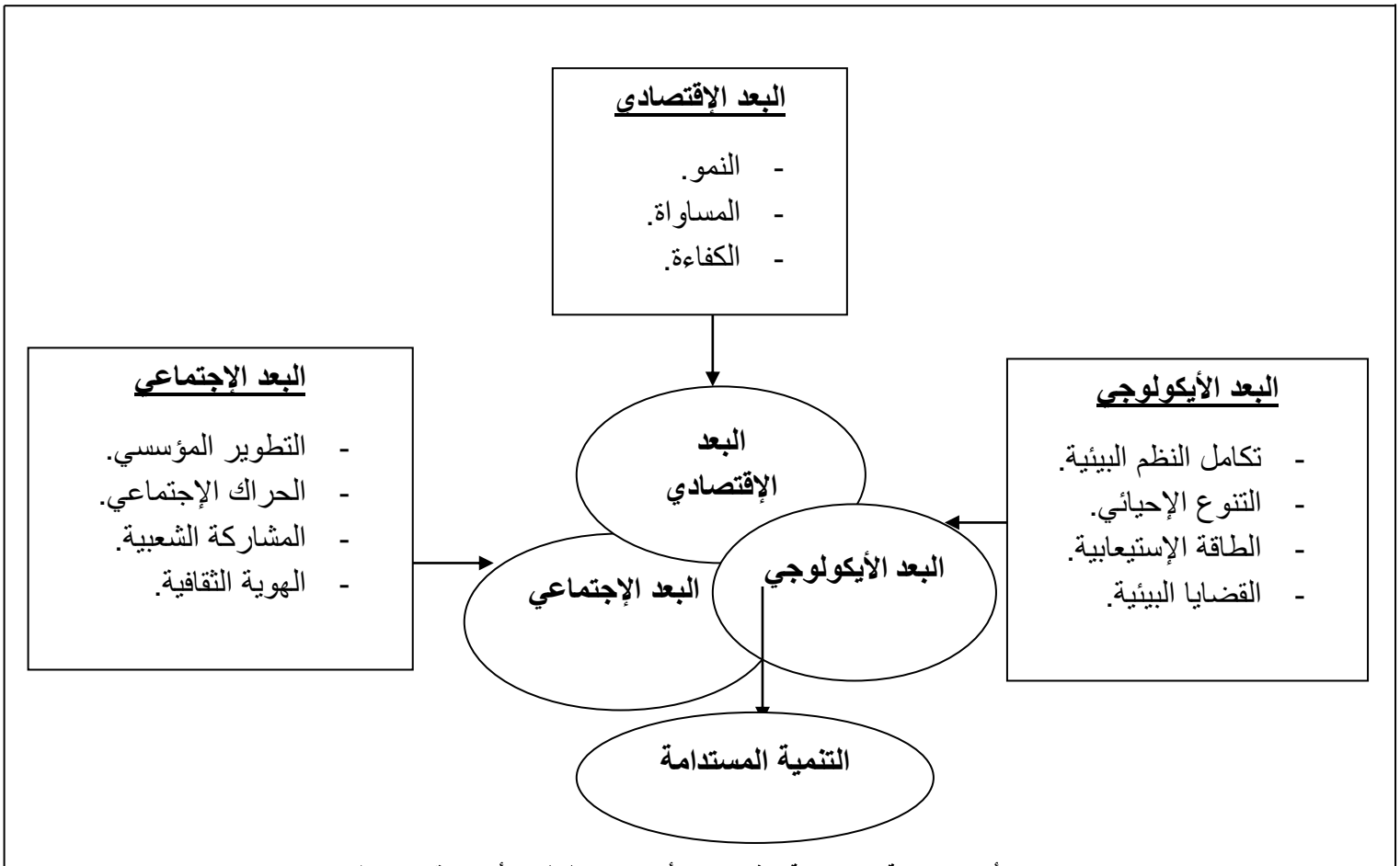
الرابع عشر: الترابط بين أبعاد التنمية المستدامة

(The interdependence between sustainable development dimensions)

يتمثل ترابط أبعاد التنمية المستدامة الثلاثة في ما بينها وفقاً لأحد الكتاب كما يلي[1]:

1. إقتصادياً: النظام المستدام إقتصادياً هو النظام الذي يتمكن من إنتاج السلع والخدمات بشكل مستمر وأن يحافظ علي مستوي معين من التوازن الإقتصادي بين الناتج العام والدين العام، وأن يمنع حدوث إختلالات إجتماعية ناتجة عن السياسات الإقتصادية.
2. بيئياً: النظام المستدام بيئياً يجب أن يحافظ علي قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية، وتجنب الإستنزاف الزائد للموارد المتجددة وغير المتجددة، ويتضمن ذلك حماية التنوع الحيوي والإتزان الجوي وإنتاجية التربة والأنظمة البيئية الطبيعية الأخري التي لا تصنف كموارد إقتصادية.
3. إجتماعياً: يكون النظام مستدام إجتماعياً من خلال تحقيق العدالة في التوزيع، وإيصال الخدمات الإجتماعية كالصحة والتعليم للمحتاجين لها والمحاسبة السياسية والمشاركة الشعبية.

شكل رقم (4/3/1) ترابط أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: د.عثمان محمد غنيم، د.ماجدة أحمد، **التنمية المستديمة- فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها**، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2007م)، ص42.

(1) باتر محمد علي، **العالم ليس للبيع- مخاطر العولمة علي التنمية المستدامة**، (عمان: دار الأهلية للنشر والتوزيع، 2003م)، ص189.

الخامس عشر: المعايير المحاسبية لقياس الأداء البيئي والإجتماعي للمنشآت:

(Accounting standards for environmental and social performance measurement for installations)

لأجل قياس أبعاد التنمية المستدامة لأبد من التوفر المعايير الأتية [1]:

1. معيار الصلاحية (the validity criterion)

يشير معيار الصلاحية إلي ضرورة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الإجتماعي وثيقة الإرتباط والصلة بالهدف من إستخدامها، وأن تعكس التقارير الإجتماعية الأثر الإجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الإجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية مما يجعلها موثوقة وتوفيرها في الوقت المناسب وبالشكل الذي يحقق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم الإجتماعية الختامية.

2. معيار الخلو من التحيز (The substantive standard)

وفقاً لمعيار الخلو من التحيز ينبغي أن تكون المعلومات حيادية بحيث تعكس الحقائق والتقرير عنها بنزاهة وتجرد دون تحريف[2]، بحيث لا تنطوي علي أي تحيز أو إستخدام طرق القياس التي يظهر بها التميز واضحاً والإعتماد علي طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو العوائد الإجتماعية.

3.معيار السببية (the standard of causation)

يشير المعيار إلي ضرورة بيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الإجتماعية حتي يمكن الوصول إلي درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الإجتماعية وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الإجتماعية لنشاط المنظمة.

4. معيار العائد الإجتماعي (social welfare criterion)

ويعتبر هذا المبدأ المقابل لمبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الإجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق.

5. معيار مقابلة العوائد الإجتماعية بالتكاليف المسببة لها

(Standard interview cost her causing social returns)

يعني هذا المبدأ مقابلة العوائد الإجتماعية لكل نشاط إجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسئولية الإجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد ويتسع ليشمل الأساليب الحديثة في القياس الإجتماعي.

---

(1) أ.بوسبعين تسعديت، **المحاسبة عن المسئولية البيئية والإجتماعية كإطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة البويرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة معارف، العدد17، ديسمبر2004م)، ص ص 170-171.

(2) إبراهيم بختي، الطاهر خامرة، **المسئولية البيئية والإجتماعية للمؤسسة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص14.

6. معيار الهدف من النشاط : إن هذا المعيار لا ينص على إلزام المنشأة للقيام بالأنشطة الإجتماعية، فالهدف الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه هو الذي يلزمها بتحمل هذه التكاليف الاجتماعية، فمثلاً قيام المنشأة بعقد برامج لتدريب الطلاب أو أفراد المجتمع المحيط بها في العطلات هي أنشطة تقوم بها المنشأة بمحض إرادتها وذلك لتحقيق أهداف إجتماعية ترمي لتحقيقها على المدى البعيد لخلق صورة طيبة في أذهان الجمهور، على الرغم أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف إجتماعية تتحملها المنشأة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود إلزام قانوني يلزمها بذلك[1].

السادس عشر: مؤشرات قياس التنمية المستدامة (Sustainable development indicators)

بالرغم من إنتشار مفهوم التنمية المستدامة إلا أن المعضلة الرئيسية فيه تتمثل في الحاجة الماسة إلي تحديد مؤشرات (Indicators) تمكن من قياس مدي التقدم نحو التنمية المستدامة من خلالها، كما تساهم مؤشرات التنمية المستدامة في تقييم مدي تقدم الدول والمؤسسات في مجالات تحقيق التنمية المستدامة بشكل فعلي، وهذا ما يترتب عليه إتخاذ العديد من القرارات الوطنية والدولية حول السياسات الإقتصادية والإجتماعية، وتتمحور مؤشرات التنمية المستدامة في الأتي[2]:

1. **المؤشرات الإجتماعية (Social indicators) وتشمل:**

أ. المساواة الإجتماعية (social equality)

وهي تمثل نوعية الحياة المشتركة العامة، فهي تمثل إنعكاس لمستويات تطبيق العدالة وشمولها عند توزيع الموارد وفي الحصول علي فرص لكل فرد من الصحة والتعليم والعمل وتحقيق العدالة للأجيال الحالية والمستقبلية.

ب. نوعية الحياة (quality of life)

يستخدم هذا المؤشر لقياس عدد الأشخاص الذين لا يتوقع لهم أن يبلغو سن الأربعين كنسبة مئوية من مجموع السكان، وكذلك نسبة السكان الذين لا يتيسر لهم الإنتفاع بالمياه المأمونة والخدمات الصحية ومرافق التنظيم الصحي والتي تعد مسألة أساسية للتنمية المستدامة.

ج. التعليم (Education)

يستخدم التعليم لقياس نسبة الأشخاص الذين تتجاوز أعمارهم 15سنة وهم أميون، حيث يعتبر التعليم عملية مستمرة طوال العمر ومتطلباً رئيسياً لتحقيق التنمية المستدامة.

---

(1) لخديمي عبدالحميد، أولاد حيمودة عبداللطيف، **مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال**، (الجزائر: جامعة بشار، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسئولية الإجتماعية، 15-16 فبراير، 2012م)، ص ص 4-5.

(2) أ.د.أحمد عبدالفتاح ناجي، **التنمية المستدامة في المجتمع النامي**، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2013م)، ص ص 146-152.

د.الصحة العامة (public health)

هنالك إرتباط وثيق بين الصحة العامة وتحقيق التنمية المستدامة، حيث أن تطور الخدمات الصحية والبيئية له تأثير في نجاح أو فشل خطط التنمية المستدامة حيث يعتبر توفير المياه الصالحة للشرب من الإمور الهامة لأغراض الصحة، حيث كانت نتيجة عدم مراعاة الشروط الصحية سبباً لوفاة ملايين الأطفال وإنتشار الأوبئة والأمراض، حيث تقاس الصحة العامة بعدد السكان الذين لا يحصلون على المياه المأمونة والخدمات الصحية[1]، فالحصول علي مياه شرب نظيفة وغذاء صحي ورعاية صحية دقيقة هو من أهم مبادئي التنمية المستدامة، وبالتالي لأبد من الرقابة الوطنية علي الصحة العامة وذلك للتعرف علي مخاطر الصحة ووسائل التدخل والوقاية من هذه المخاطر، وتقييم المحددات البيئية الإيجابية والسلبية للصحة والسياسات والبرامج التي تهدف إلي تحسين الصحة البيئية العامة[2].

ه. النمو السكاني (population growth)

وذلك بإيجاد حالة من التوازن بين مؤشرات النمو السكاني ومعدلات التنمية المستدامة، لأن حصول إرتفاع في معدلات النمو السكاني أكبر من المعدلات الحاصلة في النمو الإقتصادي ينتج عنه خلل يولد مشاكل إقتصادية وإجتماعية عديدة يصعب حلها وذلك لوجود علاقة قوية بينهما تعمل بصورة عكسية.

و. السكن (housing)

توفر المسكن يعتبر من أهم أهداف التنمية المستدامة التي تتأثر بالوضع الإقتصادي ومعدلات نمو السكان وسؤ التخطيط العمراني، تجدر الإشارة إلي أن العمارة المستدامة الخضراء تحمل مفهوم الإستدامة العمرانية حيث أن التصميم المستدام أو الإنشاءات المستدامة أو البناء الأخضر مفاهيم حديثة تشير إلي الطرق والأساليب الجديدة للتصميم والتشييد التي تستحضر التحديات البيئية والإقتصادية التي تهدف إلي تقليل الآثر البيئي وخفض التكاليف وتوفير بيئة عمرانية آمنة ومريحة بما يحقق أهداف التنمية المستدامة[3].

ز. الأمن (Security)

يشير الأمن في مجال التنمية المستدامة إلي الأمن الإجتماعي وحماية أفراده من الجرائم، ويعتمد السلام الإجتماعي علي وجود نظام متطور وعادل من الإدارة الأمنية وإحترام حقوق الإنسان، حيث يمكن قياس الأمن الإجتماعي بعدة مؤشرات وفقاً لمتطلبات بيئة النشاط التنموي مثل عدد الجرائم المرتكبة لكل عدد محدد من السكان في الوحدة التنموية خاصة أو عامة، بالإضافة إلي النفقات المخصصة للأمن من الدخل[4].

---

(1) الطاهر خامرة، **المسؤولية البيئية الاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م)، ص42.

(2) Vladimir F. Krapivin, Costas A. Varotsos, **Globalization and Sustainable Development**, (UK: Praxis Publishing, 2007), p29.

(3) د.يحي عبدالله خليفة، **التنمية المستدامة**، (الخرطوم: المكتبة الوطنية، 2011م)، ص124.

(4) المرجع السابق، ص126.

ح. الفقر البشري (human poverty)

من أهداف التنمية المستدامة محاربة الفقر أو التخفيف من حدته، فالفقر صفه لمجتمع ما الفرد فيه لا يحقق مستوي معين من الرفاهية، حيث عرف الفقر بأنه "حالة عدم الحصول علي مستوي المعيشة اللائق في ظل نمط الحياة في المجتمع الذي يعيش فيه الفرد"[1] ، ورغم بقاء الدخل الفردي المؤشر الأكثر إنتشاراً لقياس الفقر، فقد تزايدت أهمية مؤشرات الرفاهية الإجتماعية مثل الصحة والتعليم في دول العالم النامي منذ منتصف السبعينات، حيث زاد الدخل الفردي في بعض الدول دون حدوث تقدم في بعض مجالات الرفاهية الإجتماعية، بمعني حدوث مفارقة بين الزيادة في دخول الأفراد وتحقيق إنجاز في مجالات الرفاهية الإجتماعية[2].

ط. معدل البطالة (unemployment rate)

ويشمل جميع أفراد القوي العاملة الذين يتقاضون مرتبات ولا يعتبرون موظفين أو عاملين مستقلين كنسبة مئوية من القوي العاملة[3].

2. المؤشرات البيئية (Environmental indicators) وتشمل[4]:

أ. الغلاف الجوي (the atmosphere)

هنالك العديد من القضايا التي تندرج ضمن إطار الغلاف الجوي وتغيراته، حيث ترتبط تأثيرات هذه القضايا بشكل مباشر بصحة الإنسان وإستقرار وتوازن النظام البيئي، وبالتأكيد فإن العوامل الرئيسية وراء مشاكل الغلاف الجوي هي إستخدام الإنسان للفحم الحجري ومصادر الطاقة الملوثة وإنبعاثات ثاني أكسيد الكربون والعديد من المركبات والمواد الملوثة الأخري من المصانع ووسائل النقل والنشاطات البشرية الاخري، والمؤشرات التي تتعلق بالغلاف الجوي تتمثل في الأتي:

- التغير المناخي: ويتم قياسه من خلال تحديد إنبعاثات ثاني أكسيد الكربون.
- ترقق طبقة الأوزون: ويتم قياسها من خلال إستهلاك المواد المستنزفة للأوزون.
- نوعية الهواء: ويتم قياسه من خلال تركيز ملوثات الهواء في المناطق الحضرية.

---

(1) د.محمد صفوت قابل، **نظريات وسياسات التنمية الإقتصادية**، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2008م)، ص199.

(2) مركز الإنتاج الإعلامي، **التنمية المستدامة في الوطن العربي بين الواقع والمأمول**، (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، سلسلة دراسات يصدرها مركز الإنتاج الإعلامي، الإصدار الحادي عشر،2016م)، ص31.

(3) أ.هويدي عبدالجليل، **العلاقة التفاعلية بين السياحة البيئية والتنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة الوادي، مجلة الدراسات والبحوث الإجتماعية، العدد التاسع، 2014م)، ص221.

(4) سهام حرفوش، إيمان صحراوي، ذهبية بوباية، **الإطار النظري للتنمية الشاملة المستدامة ومؤشرات قياسها**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص ص 13-14.

ب. إستخدام الأراضي (land use)

ومن أهم المؤشرات المتعلقة بإستخدام الأراضي المؤشرات الأتية:

- الزراعة: ويتم قياسها بمساحة الأراضي المزروعة مقارنة بالمساحة الكلية وإستخدام المبيدات والمخصبات الزراعية.
- الغابات: ويتم قياسها بمساحة الغابات مقارنة بالمساحة الكلية للأرض وأيضاً معدلات قطع الغابات.
- التصحر: ويتم قياسه من خلال حساب نسبة الأراضي المتأثرة بالتصحر مقارنة بمساحة الأرض الكلية.

ت. المياه البحرية والمناطق الساحلية (Marine and coastal waters)

تمثل إدارة هذه المناطق الشاسعة بطريقة مستدامة بيئياً من أكبر التحديات التي تواجه التنمية المستدامة، كما أنها من أصعب المهام نظراً لتعقيد الأنظمة البيئية للمحيطات وكونها أقل إستكشافاً من قبل العلماء، ومما يزيد من أهمية هذه الأنظمة أن أكثر من ثلث سكان الكرة الأرضية يعيشون في المناطق الساحلية وبالتالي تتأثر معيشتهم وأوضاعهم البيئية والإقتصادية والإجتماعية بحالة البحار والكائنات التي تعيش فيها، ومن أهم المؤشرات المستخدمة للمحيطات والمناطق الساحلية المؤشرات الأتية:

- المناطق الساحلية: وتقاس بتركيز الطحالب في المياه الساحلية ونسبة السكان الذين يعيشون في المناطق الساحلية[1].
- مصائد الأسماك: وتقاس بوزن الصيد السنوي للأنواع التجارية الرئيسية.

ث. المياه العذبة (fresh water)

تشكل المياه عصب الحياه الرئيسي حيث أصبح توفيرها بشكل آمن في مقدمة الأولويات في العالم، حيث أصبحت المياه معرضة للإستنزاف والتلوث ويتم عادة قياس التنمية المستدامة في مجال المياه العذبة بالإعتماد علي مؤشرات نوعية المياه وكميتها السطحية والجوفية المتوفرة منها[2]

ج. التنوع الحيوي (biodiversity)

التنوع الحيوي هو عبارة عن عدد الأفراد والأنواع التي تتأثر بعوامل بيئية مختلفة في منطقة بيئية محددة وتأثيراتها علي التركيب الحيوي، حيث يعتبر التباين الحيوي (Biodiversity) من مقومات المجتمع الحي لكي يحافظ علي ثباته وإستقراره سواء كان التباين علي مستوي الأفراد أو الجماعات، حيث يعتبر التنوع الحيوي من أهم عناصر التنمية المستدامة والمحافظة عليه لا يعتبر واجباً بيئياً وأخلاقياً فقط بل أساساً لتأمين هذه التنمية المستدامة، حيث يتم قياس التنوع الحيوي من خلال مؤشرين هما الأنظمة البيئية والتي يتم قياسها بنسبة مساحة المناطق المحمية مقارنة بالمساحة الكلية، والمؤشر الثاني هو نسبة الكائنات الحية المهددة بالإنقراض[3].

---

(1) د.مأمون أحمد محمد، **التنمية المستدامة**، (الخرطوم: مجلة الأمن والحياة، العدد361، 2012م)، ص6.

(2) الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، وسلطة جودة البيئة، **البيئة والتنمية المستدامة في فلسطين**،2014م، ص24.

(3) المرجع السابق، ص26.

3. المؤشرات الإقتصادية (Economic indicators) وتشمل:

أ. البنية الإقتصادية (Economic Infrastructure)

من أهم العناصر التي تعبر عن مؤشرات البنية الإقتصادية للدولة، الأداء الإقتصادي والذي يمكن قياسه من خلال معدل الدخل القومي للفرد ونسبة الإستثمارات في معدل الدخل القومي، بالإضافة إلي التجارة التي تقاس بالميزان التجاري ما بين السلع والخدمات، وأخيراً الحالة المالية والتي تقاس عن طريق قيمة الدين مقابل الناتج القومي الإجمالي وأيضاً نسبة المساعدات التنموية الخارجية التي يتم تقديمها أو الحصول عليها مقارنة بالناتج القومي الإجمالي[1]

ب. أنماط الإنتاج والإستهلاك (production and consumption patterns)

تعتبر أنماط الإنتاج والإستهلاك القضية الإقتصادية الرئيسية في التنمية المستدامة، إذ أن العالم يتميز بسيادة النزعات الإستهلاكية في دول الشمال وأنماط الإنتاج غير المستدامة والتي تستنزف الموارد الطبيعية سواء في الشمال أو الجنوب، حيث تشير كل التقارير البيئية المنشورة إلي أن القدرة الطبيعية لموارد الكرة الأرضية لا يمكن أن تدعم إستمرار هذه الأنماط الإنتاجية والإستهلاكية وأنه لأبد من حدوث تغيير جذري في سياسات الإنتاج والإستهلاك للحفاظ علي الموارد وجعلها متاحة أمام سكان العالم الحاليين بشكل متساوي وكذلك للأجيال القادمة، ويقع الجزء الأكبر من المسئولية في الحفاظ علي الموارد الطبيعية علي الدول الصناعية المتقدمة التي تستنزف الموارد الطبيعية من خلال الإنتاج المكثف والعادات الإستهلاكية، ومن أهم مؤشرات الأنماط الإنتاجية والإستهلاكية في التنمية المستدامة الأتي[2]:

- إستهلاك المادة: وتقاس بمدي كثافة إستخدام المواد الخام الطبيعية في الإنتاج.
- إستخدام الطاقة: وتقاس عن طريق الإستهلاك السنوي للطاقة لكل فرد، ونسبة الطاقة المتجددة من الإستهلاك السنوي، وكثافة إستخدام الطاقة.
- إنتاج وإدارة النفايات: وتقاس بكمية إنتاج النفايات الصناعية والمنزلية وإنتاج النفايات الخطرة وإنتاج النفايات المشعة وإعادة تدوير النفايات.
- النقل والمواصلات: وتقاس بالمسافة التي تم قطعها سنوياً لكل فرد مقارنة بنوع المواصلات (سيارة خاصة، طائرة، مواصلات عامة، درجات هوائية، ...ألخ).

---

(1) راشي طارق، مرجع سابق، ص 36.

(2) د.خبابة عبدالله، **تطور نظريات وإستراتيجيات التنمية الإقتصادية**، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2014م)، ص160.

ويري أخر أن مؤشرات التنمية المستدامة تتمثل في الاتي:[1]

1. المشاركة والتمكين (participation and Empowerment): من خلال توزيع قدرات الأفراد وخياراتهم عن طريق تقوية أشكال المشاركة ومستوياتها.
2. التعاون (cooperation): وذلك عن طريق تضمين مفهوم الإنتماء كمصدر أساسي لإشباع رغبات الافراد.
3. العدالة في التوزيع (Justice in distribution): ويشمل الإمكانات والفرص المتاحة وليس فقط الدخل.
4. الإستدامة (sustainability): من خلال القدرة علي تلبية إحتياجات الجيل الحالي دون التأثير سلباً علي حياة الأجيال القادمة.
5. الأمان الشخصي(personal security): ويشمل الحق في الحياة بعيداً عن أي تهديدات أو أمراض معدية أوتهجير.

السادس عشر:أساليب تحقيق التنمية المستدامة (Methods of achieving sustainable development)

ظهر مفهوم التنمية المستدامة نتيجة تحول نظرة دول العالم في الآونة الأخيرة من الإهتمام بالتقييم الإقتصادي والإجتماعي للقطاعات المختلفة عن الفترات الماضية إلي إجراء ذلك التقييم عن الفترات المستقبلية، حيث تعتبر الآثار البيئية السالبة وما يترتب عليها من تأثير علي الناتج القومي وعلي إنتاجية المؤسسات وقدرة الأفراد الصحية علي العمل والإنتاج والتأثير علي عناصر التنوع البيولوجي وعلي الموارد الإقتصادية والبشرية من أهم العوامل التي أدت إلي ظهور التنمية المستدامة، حيث تتأثر معدلاتها بمجموعة من العوامل تتمثل في الأتي[2]:

1. مدي كفاءة نظم الإدارة البيئية (How efficient environmental management systems)

إن تطبيق نظام إدارة بيئية فعال يعمل علي الحد من التلوث البيئي بالمؤسسات والوحدات الإنتاجية وزيادة حجم الإنتاج نتيجة لإنخفاض حجم المخلفات الناتجة عن التلوث البيئي وإعادة تدوير الجزء الذي لا يتم التخلص منه عن طريق أساليب الحد من عناصر التلوث البيئي المختلفة، حيث يقوم نظام الإدارة البيئية بإعداد سياسة بيئية تهدف إلي تعديل نظام التعامل مع الموارد الطبيعية بما يؤدي إلي الحد من إستخدامها بتخفيض حجم الملوثات أو إستبدال أنواع معينة من المواد والطاقة بأنواع أخري في تصنيع المنتجات الأكثر إرتباطاً بأهداف التنمية المستدامة.

---

(1) د.أسماعيل الشطبي، **الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية**، (بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية، 2004م)، ص97.

(2)حجاوي أحمد، **إشكالية تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وعلاقتها بالتنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م)، ص ص 37-38.

2. التوزيع والإستخدام الامثل للموارد المتاحة (Optimal distribution of available resources)

أهم السمات السائدة في دول العالم هي محدودية الموارد المتجددة وغير المتجددة مما يؤدي إلي ضرورة البحث عن أساليب ملائمة لتحقيق الإستخدام الأمثل لهذه الموارد، بمعني أنه لا يجب زيادة معدلات إستهلاك الموارد البترولية بمعدلات تتساوي أو تزيد عن معدلات الإحتياجات من هذه المواد خلال الفترات أو السنوات القادمة، ولأبد من تخصيص هذه الموارد خاصة غير المتجددة للإستخدامات التي تحقق أعلي نتائج ممكنة وبأقل معدلات من الآثار البيئية السالبة.

3. الإنتفاع بالطاقات الإنتاجية المتاحة (Utilization of production capacities available)

يتم تخطيط الطاقات الإنتاجية لمؤسسات الاعمال طبقاً للإحتياجات الخاصة بأسواق المنتجات أو تقديم الخدمات، حيث نجد أن إستخدام معدلات إقتصادية من الطاقة الإنتاجية لمؤسسات الأعمال يؤدي إلي تحقيق إستمرارية تواجدها في أسواق العمل المختلفة، حيث يؤدي عدم إستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسات إلي عدم التمكن من تحقيق الأهداف الإقتصادية المستدامة لها بالإضافة إلي عدم مقابلة إحتياجات الاسواق المحلية والخارجية من منتجات هذه المؤسسات وبالتالي ضعف مساهمتها في تحقيق الأهداف المرتقبة في منظومة التجارة لضعف مقومات التنمية لديها، بالإضافة إلي إنخفاض معدلات الإنتفاع بالموارد المخصصة لها في تحقيق أهداف التنمية ولذلك فإن تخفيض حجم الإنتاج نتيجة عدم إمكانية تحقيق معدلات الطاقة الإنتاجية المستغلة المستهدفة يؤثر علي معدلات التنمية المستدامة.

السابع عشر: معوقات التنمية المستدامة (Impediments to sustainable development)

نبهت جميع مؤتمرات قمة الأرض إلى محدودية وندرة الموارد الطبيعية والاقتصادية على مستوى العالم، وأن الإستمرار في استخدامها غير المرشد قد يعرضها للإستنزاف، وبالتالي إلى عدم القدرة على الوفاء بإحتياجات الأجيال المقبلة، ومن هذا المنطلق أكدت تلك المؤتمرات ضرورة خلق علاقة أخلاقية تربط بين الإنسان والبيئة، يتحقق عنها حماية البيئة، إضافة إلى ذلك فقد وجهت إلى ضرورة التعامل مع الموارد الطبيعية والاقتصادية بكفاءة عالية، وتحقيق العدالة الاجتماعية بين الناس، من خلال ضمان الفرص المتكافئة في مجالات التعليم والصحة والتنمية، بما في ذلك القضاء علي الفقر، ورغم الجهود العالمية والمحاولات الجادة لتحقيق مطلب التنمية المستدامة في جميع دول ومجتمعات العالم، إلا أنه لا تزال تلك المحاولات قاصرة إلى حد كبير، وذلك لعدد من الأسباب من أهمها[1]:

1. القصور في الفهم والوعي: حيث لا يزال مفهوم التنمية المستدامة قاصراً وغامضاً في أذهان الكثيرين وذلك لقلة المعلومات المتاحة حول هذا المفهوم، كما توجد شكوك تجاه إمكانية تطبيق مفهوم التنمية المستدامة فعلياً.
2. قصور مصادر التمويل اللأزمة لتحقيق التنمية المستدامة في الدول النامية.

(1) أ.د.أحمد عبدالفتاح ناجي، مرجع سابق، ص ص 48- 49.

3. صراع المصالح وضيق الوقت المخصص للتنمية المستدامة: يمكن أن تتعطل التنمية المستدامة عن مسيرتها بسبب تناقض المصالح وصراع الأهواء بطريقة قد تقضي علي تحقيق التنمية المستدامة.

أضاف أخر أن معوقات التنمية المستدامة تشمل[1]

1. عدم توافر الإستقرار السياسي: وذلك حال معظم الدول النامية حيث يمثل عدم الإستقرار السياسي عائقاً أمام تحقيق التنمية المستدامة بالإضافة للمديونية، وإستنزاف الثروات البيئية والطبيعية لهذه الدول، الفقر، البطالة، إرتفاع أعداد سكان الدول النامية مما يجعلها عرضه للتوتر الإقليمي.
2. الفساد الإقتصادي والإجتماعي: المتمثل في هدر المدخرات وضعف الإستثمار الداخلي وإرتفاع الاعباء والديون الخارجية، والفجوة الكبيرة بين الدول المتقدمة والنامية وتدهور المستويات المعيشية مما يؤدي إلي إشاعة الفوضي والإضرابات في الدول النامية.
3. محدودية الموارد الطبيعية وسوء إستخدامها ونقص الطاقة غير المتجددة في بعض الدول.
4. عدم ملائمة بعض التقنيات والتكنولوجيا المستوردة من الدول المتقدمة مع الظروف الإقتصادية والإجتماعية والبيئية لبعض الدول النامية، بالإضافة إلي نقص الكفاءات للتعامل معها[2].
5. الزيادة المطردة في عدد سكان العالم، إذ تشير الإحصائيات إلى أن ما يزيد على ستة مليارات شخص يسكنون هذه الأرض، أو ما يمثل نحو نسبة 140% خلال الـــ 50 عاماً الماضية، كما يتوقع أن يبلغ عدد سكان العالم بحلول عام 2050 تسعة مليارات نسمة، مما سيضاعف من تعقيدات التنمية المستدامة.
6. انتشار الفقر المدقع في العالم، إذ تشير الإحصائيات إلى أن خمس سكان العالم مضطرون للعيش على أقل من دولار واحد في اليوم، هذا إضافة إلى أن نحو 1.1 مليار شخص لا تتوافر لديهم مياه الشرب المأمونة، وأن مياه الشرب الملوثة وعدم كفاية الإمدادات من الماء يتسببان في نحو 10% من جميع الأمراض في البلدان النامية.
7. استمرار الهجرة من الأرياف إلى المناطق الحضرية وإنتشار ظاهرة المناطق العشوائية، وتفاقم الضغوط على الأنظمة الإيكولوجية وعلى المرافق والخدمات الحضرية، وتلوث الهواء وتراكم النفايات.
8. تعرض مناطق من العالم بصفة عامة لظروف مناخية قاسية، وخاصة إنخفاض معدلات الأمطار عن المعدل العام السنوي ، وإرتفاع درجات الحرارة في فصل الصيف ومعدلات التبخر والنتح، مما أدى إلى تكرار ظاهرة الجفاف وزيادة التصحر.

---

(1) سنوسي زوليخة، بوزياني رحماني، **البعد البيئي لإستراتيجية التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م)، ص130.

(2) د.عبدالرحمن محمد الحسن، **التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها**،(جامعة المسيلة،الملتقي الدولي حول إستراتجية الحكومة في القضاء علي البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، 15- 16نوفمبر، 2011م)، ص8.

التاسع عشر: حلول التنمية المستدامة (Sustainable development solutions)

لأجل التغلب علي معوقات التنمية المستدامة أو التخفيف من حدتها لأبد من إتباع الحلول الأتية[1]:

1. توفير المجالات المختلفة والملائمة للشباب وتوفير فرص العمل حسب المتطلبات والتخصصات المهنية.
2. إعادة ترتيب الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والمؤسسية لأي دولة تريد النهوض بتنميتها المستدامة.
3. دعم السلوك الحضاري والديني.
4. الإستغلال الرشيد للثروات وتوفير المناخ الملائم للإستثمار المحلي والأجنبي.
5. التخطيط السليم للموارد البشرية.
6. إعطاء التنمية الريفية الأولوية عند إعداد البرامج التنموية والصحية والتعليمية.
7. الإستخدام الأكثر كفاءة للموارد الطبيعية.
8. عدم إستهلاك الموارد المتجددة بمعدل أسرع من مقدرتها علي التجدد.
9. التوسع في الإعتماد علي الطاقة النظيفة والمتجددة كالطاقة الشمسية وتشجيع ودعم عمليات تدوير النفايات وإعادة إستخدامها.
10. سن التشريعات والقوانين التي من شأنها فرض الغرامات علي مسببين التلوث سواء علي المستوي المحلي أو الدولي.
11. تبني منهج أكثر تكاملاً لحل مشكلات صنع القرار المجتمعي، وإستخدام التكنولوجيا الجديدة والتوسع في أعمال التجارة الدولية[2].
12. العمل علي محاربة الفساد بمختلف أنواعه.
13. تطبيق نظام فعال للإدارة البيئية للحد من التلوث البيئي الصناعي[3].
14. ترجمة عناصر المحاسبة المستدامة إلي أهداف ترتبط بخطط وإستراتيجيات منشآت الأعمال[4].
15. عرض تقارير المحاسبة المستدامة للمستفيدين منها مما يزيد من الثقة والمصداقية بالمعلومات وإتخاذ القرارات الرشيدة في مجال الأعمال.

---

(1) قاسي بوعلام، مرجع سابق، ص80.

(2) William M. Lafferty, **Governance for Sustainable Development**, (UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2004), p34.

(3) حجاوي أحمد ، مرجع سابق، ص39.

(4) Susan k. Wolcott, **sustainable Accounting**, (san Francisco: CPE Workshop, AAA Meeting, August 1, 2010), p 45.

الفصل الثاني

الإفصاح عن المعلومات غير المالية

ويتضمن:

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات غير المالية

المبحث الثالث: محاسبة الإستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية

المبحث الأول

الإفصاح المحاسبي

(Accounting disclosure)

أولاً: تمهيد (Preface)

إزداد الإهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة في المنشأة تعتمد بشكل كبير في قراراتها علي ما تنشره المنشآت من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول علي ما تحتاجه منها مباشرة، حيث نجد أن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية مضللة، وذلك نتيجة عدم إظهار البيانات والمعلومات التي تعبرعن الأوضاع الحقيقية للمنشآت الإقتصادية مما يؤدي إلي فقدان الثقة في هذه المعلومات، الأمر الذي ينعكس علي إتخاذ القرارات من قبل المستثمر أو المساهم المهتم بهذه المعلومات، وتأكيداً علي أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والإختصاص من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية وذلك لأثرها المهم في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإكتمال محتواها[1].

يجب أن تتضمن القوائم المالية للشركات المساهمة كافة المعلومات الملائمة لإحتياجات جميع الفئات التي تستخدمها وفقاً للمبادئي المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، حيث نجد أن الإلتزام بالمبادئي المقبولة عموماً يزيد من عدالة وصدق وشفافية المعلومات المفصح عنها مما يؤثر إيجابياً علي قرارات مستخدميها[2]، حيث يجب أن تفصح تلك القوائم عن المعلومات الهامة والملائمة بشكل عادل وكامل وكافٍ مع مراعاة زيادة المنافع المتوقعة من الإفصاح عن تكلفته، بمعني إستبعاد المعلومات غير الهامة من القوائم المالية لكي تكون القوائم مفهومة وذات دلالة، فالإفصاح المحاسبي يساعد المستخدمين للبيانات المالية من جهة ويساعد المنشأة من جهة أخري عند حوجتها إلي تمويل سواء كان هذا التمويل عن طريق قروض بنكية أو إصدار سندات أو زيادة رأس مال المنشأة عن طريق أسهم جديدة للإكتتاب، وأيضاً يعمل علي عكس القيمة السوقية الحقيقية لأسهمها من خلال تعزيز العرض والطلب لأن جميع المعلومات التي يحتاجها المستثمر متوفرة ومنشورة بطريقة سليمة ويسهل الرجوع إليها[3].

---

(1) نذير سمير، **الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره علي جودة المعلومة**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2014م)، ص2.

(2) Dr. Bader M. Ailwan, Dr. Daas I. Katrib, Dr. Abeer I. Samara, **The Efficiency of Disclosure in the Financial Reports in Companies in the Presence of International Accounting Standards and its Effect on Achieving Profits, Success, and Being Unique**, (USA: Center for Promoting Ideas, International Journal of Humanities and Social Science , Vol. 3 No. 17, 2013), p175.

(3) عبدالمنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م)، ص ص 18-19.

ثانياً: نشأة الإفصاح المحاسبي (The Inception of Accounting disclosure)

ظهرت أهمية الإفصاح المحاسبي مع ظهور الشركات المساهمة وإلزام قوانين هذه الشركات في معظم الدول علي ضرورة نشر قوائمها المالية قبل الإجتماع السنوي للجمعية العمومية، وكان لتعدد الأطراف المستفيدة من المنشأة وخاصة كثرة عدد المساهمين وتوكيلهم الإدارة بتسيير نشاط المنشأة دور عظيم في نشأة الإفصاح المحاسبي والذي تمثل في البداية في الإعلان عن ميزانية المنشأة التي تلخص مركزها المالي في فترة معينة غالباً ما تكون نهاية السنة المالية بحيث يثبت فيها حساب رأس المال، ولم تسمح القوانين لجميع الأطراف بمراجعة الحسابات الخاصة بالمنشأة مما أدي إلي زيادة الحاجة إلي شخص يقوم بعملية التحقق من كفاءة إستخدام الأموال التي تقوم بإستثمارها في تلك المنشآت، حيث يتم ذلك عن طريق مدقق الحسابات الذي يجب أن يكون شخص محايد مستقل[1].

ونتيجة لذلك أخذت المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة تتحد مع بعضها لتشكيل منظمالت قوية تفرض وجودها علي الدولة والمجتمع المالي وتؤدي دوراً هاماً في توجيه العمل وزيادة الوعي المحاسبي للمجتمع المالي ومحاولة توحيد الممارسة الجارية ووضع الضوابط للسلوك المهني، حيث أصبح المحاسب يعتمد علي توصيات مهنته عند معالجته للمشاكل التي تواجهه في الحياه العملية دون الإكتفاء بتعليمات الإدارة، ومع إتساع قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير والقوائم المالية إشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئي محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم المنشآت المختلفة حتي تضمن للمجتمع المالي إمكانية إتخاذ القرارات الرشيدة، ونتيجة لزيادة أزمة الكساد سعت الهيئات المحاسبية المهنية خلال الفترة 1933م – 1973م إلي البحث عن مبادئي محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تكون أساساً للإفصاح المحاسبي مع التركيز علي مبدأ الإفصاح الكامل، فمنذ عام 1933م أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علي ضرورة إلتزام مهنة المحاسبة بمبدأين هما، مبدأ الإفصاح الشامل ومبدأ الثبات في إتباع النسق الواحد، كما أن لجنة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) منذ تأسيسها عام 1934م وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصدر تعليماتها الملزمة للشركات المساهمة المتعاملة في البورصة بمراعاة الإفصاح الشامل، ولقد توسع مفهوم الإفصاح تدريجياً حيث أضيفت إلي قائمة الدخل وقائمة المركز المالي قائمتان جديدتان هما، قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية للإفصاح عن التغيرات في حقوق المساهمين وذلك في عام 1987م، تبع ذلك إصدار معايير دولية للإفصاح في القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية[2]، بالإضافة إلي دور الثورة الصناعية في الإفصاح المحاسبي حيث أدت إلي إنفصال الملكية عن

---

(1) فلاح حمود شرار، **الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في إتخاذ قرارات الإقراض**، (جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م)، ص 12-13.

(2) المرجع السابق، ص13.

الإدارة مما أدي للتحول في وظيفة المحاسبة إلي نظام للمعلومات يهدف بشكل أساسي إلي تزويد المستخدمين بالمعلومات اللأزمة لإتخاذ القرارات السليمة[1].

يتضح للباحث أن ظهور الشركات المساهمة العامة والأزمات الإقتصادية كان لها الدور الكبير في نشأة مبدأ الإفصاح، بالإضافة إلي الحاجة لمعلومات محاسبية دقيقة وصحيحة تشبع حاجات مستخدميها وخاصة المساهمين في الشركات المساهمة وتمكينهم من إتخاذ القرارات الرشيدة، حيث يتم تقييم أداء الإدارة بناءاً علي التقارير المالية لذلك إهتمت الجهات الرسمية والمهنية بمبدأ الإفصاح في التقارير والقوائم المالية.

ثالثاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي (The Concept of Accounting disclosure)

تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في التقارير المالية المنشورة، وينبع هذا الإختلاف من إختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينتج عنه إختلاف في أهداف هذه الأطراف من إستخدام البيانات والمعلومات المنشورة، وبذلك يصعب الوصول إلي مفهوم عام وموحد للإفصاح المحاسبي يضمن توفير مستوي الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته وإحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لأبد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر الحد الأدني من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف[2]، حيث عرف الإفصاح المحاسبي كالأتي:

عرف الإفصاح المحاسبي بأنه "تقديم البيانات والمعلومات إلي المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم علي إتخاذ القرارات"[3].

كما عرف علي أنه " ما هو إلا إرفاق إيضاحات بالقوائم المالية تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم المالية أو خارجها، وذلك بهدف ألا تكون القوائم المالية مضللة، ويمكن أن يشمل المفهوم الطرق المحاسبية المستخدمة والأحداث اللأحقة لتاريخ القوائم وتحليلات الإدارة للأحداث الماضية وتنبؤاتها والقوائم المالية الإضافية التي تتعلق بنشاط المنشأة والتي لا يمكن عرضها بكفاية في صلب القوائم المالية"[4].

كما تم تعريف الإفصاح المحاسبي من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنه "يقصد بالإفصاح العام إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاحها حتي لا تكون القوائم المالية مضللة"[5].

---

(1) عمادالدين سليمان حسين، **أثر الإلتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي وإستخدام مقررات لجنة بازل (1) و(2) في تقويم كفاءة أداء المصارف السودانية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ،2006م)، ص13.

(2) خالد صبحي حبيب، **مدي إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011)، ص45.

(3) المرجع السابق، ص 46.

(4) بالعيد محمد الكامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م)، ص10.

(5) حسين عبدالجليل غزوي، **الإفصاح المحاسبي في ضؤ المعايير المحاسبية الدولية**، (الدنمارك: الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2009م)، ص11.

كما عرف بأنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الإطلاع علي الدفاتر والسجلات الخاصة بالمنشأة"[1].

وعرفه أخر علي أنه "إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر علي موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل"[2].

وعرفه أخر علي أنه "شمول التقارير المالية علي جميع المعلومات اللأزمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية"[3].

كما عرفه مجلس المبادئي المحاسبية (APB) علي أنه "الإفصاح يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال وإستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد علي الأسهم، وتهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدي قدرة الوحدة الإقتصادية علي سداد الإلتزامات، بالإضافة إلي معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الإقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخري ملائمة للمستثمرين عند إتخاذ قراراتهم الرشيدة"[4].

يستخلص الباحث مما تقدم بأن الإفصاح المحاسبي هو الإفصاح عن جميع المعلومات والبيانات المالية وغير المالية اللأزمة لجميع الفئات التي تستخدمها والتي تنشر ضمن القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها، بالإضافة إلي الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وعن أي تغيير طرأ عليها، وذلك من أجل مساعد الجهات المستخدمة والمستفيدة منها في إتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق الأهداف المرجوة، بالإضافة إلي أن التعاريف السابقة ركزت علي ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المنشأة دون تضليل، إلا أنها إختلفت في كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلي مستخدميها.

---

(1) د.زغدار أحمد، أ.سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، مجلة الباحث، العدد7، 2010م)، ص84.

(2) شادو عبداللطيف، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2014م)، ص12.

(3) المرجع السابق، ص12.

(4) د.عوض سلامة فايز الرحيلي، **دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد41، سبتمبر2004م)، ص302.

رابعاً: أهمية الإفصاح المحاسبي (Importance of Accounting disclosure)

يعمل الإفصاح علي توفير المعلومات اللأزمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية علي إتخاذ القرارات المناسبة، حيث تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي في الاتي[1]:

1. أهمية الإفصاح في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في أسواق الأوراق المالية، حيث يؤدي الإفصاح إلي تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالإستثمار وإقبال المدخرين علي تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز.
2. يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية علي تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.
3. يعمل الإفصاح علي مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية من خلال إتخاذ القرار الأمثل بالإعتماد علي المعلومات المفصح عنها.
4. مساعدة الإدارة في إظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسئوليتها الإجتماعية إتجاه المجتمع ككل.
5. يوفر الإفصاح معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال ومعاملاتهم، وذلك لتحقيق سوق منظمة ولضمان إنضباط سوق الأوراق المالية.
6. توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الإستثمارية والإئتمانية وغيرها من القرارات الإقتصادية[2].
7. تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدي نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة إقتصادية تهدف إلي تنمية حقوق المساهمين[3].
8. الإفصاح يمكن من إظهار القيمة الإقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي يرتكز عليها مستقبل الوحدة المحاسبية وإستمرارها.
9. عند الإستفادة من إمكانية التطبيق التي يتيحها الإفصاح المحاسبي، فإنه يظهر صورة الوحدة المحاسبية والإطار البيئي الذي تعمل فيه بصورة قريبة للواقع المراد معرفته عنها.
10. الإعتماد علي تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلي الأهداف المنشودة للوحدة الإقتصادية.

---

(1) عثمان زياد عاشور، **مدي إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008)، ص25.

(2) بالعيد محمد الكامل، **مرجع سابق**، ص16.

(3) د.عطا الله وارد خليل، د.محمد عبدالفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**، (الإسكندرية: مكتبة الحرية للنشر، 2008م)، ص104.

11. أهمية الإفصاح المحاسبي لكل من حملة الأسهم والموظفين والمجتمعات المحلية والحكومة وذلك من أجل تحسين صورة المنشأة في المجتمع الذي تعمل فيه[1].

12. يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد الشروط الموضوعية لتنشيط التداول في السوق المالي، حيث تساهم المعلومات المالية في تنشيط سوق إصدار الأوراق المالية والتخصيص الكفء للموارد الإقتصادية المحدودة علي المشروعات الإستثمارية التي يحتاجها المجتمع، كما تمكن المتعاملين من توقع العائد علي إستثماراتهم وتحديد درجة مخاطر هذه الإستثمارات، وبالتالي تحديد الأسعار المناسبة للأسهم وتوفير الثقة بين المتعاملين مما ينعكس أثره علي الإقتصاد القومي[2].

خامساً: أهداف الإفصاح المحاسبي (Objectives of Accounting disclosure)

بناءاً علي نشرة مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB 59) بعنوان "الإعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال" فقد أوضحت النشرة أهداف الإفصاح المحاسبي كالأتي[3]:

1. وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
2. وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصرلمساعدة المستثمرين والدائنين في تقييم المخاطر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به، ووصف الضمانات التي علي المنشأة مقابل الديون.
3. توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنيين لتقييم المخاطر والإحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
4. تبسيط المعلومات المنشورة في القوائم المالية بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة، مع التركيز علي المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد، وذلك لحماية المستثمرين من التعامل غير العادل في أسواق المال [4].
5. تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بإجراء المقارنات بين السنوات المختلفة.
6. تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية للمنشأة.
7. مساعدة المستثمرين لتقييم العائد علي إستثماراتهم.

---

(1) Mr. Richard Frederick, **Disclosure: Acorporate Governance Tool That Really Works?**, (Moscow: The Third Meeting of the Russian Corporate Governance Roundtable, The Role of Disclosure in Strengthening Corporate Governance and Accountability, 15-16 November 2000), p1.

(2) د.حسني عبدالجليل صبحي، **دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، 2002م)، ص11.

(3)عثمان زياد عاشور، مرجع سابق، ص ص 25- 26.

(4) عبدالمنعم عطا العلول، **مرجع سابق**، ص23.

8. شمول القوائم المالية علي معلومات تساعد مستخدميها علي توجيه مدخراتهم نحو الإستثمار في المنشآت ذات العائد الإقتصادي الحقيقي الأفضل، حيث ينتج عنه توزيع أمثل للموارد الإقتصادية المحدودة[1].
9. تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لمساعدتهم في إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة[2].
10. مساعدة متخذي القرارات علي إتخاذ قرارات سليمة مبنية علي معلومات محاسبية دقيقة، لذلك يجب أن تكون قيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها المفصح عنها يتناسب مع أهمية القرارات الواجب إتخاذها بناءاً علي تلك المعلومات المحاسبية.
11. تقديم معلومات للمستخدمين بما فيهم الملاك لتقييم أداء الإدارة ومدي نجاحها في إدارة والإستثمار الأموال المتاحة والمحافظة علي أموال المستثمرين[3].

سادساً: الحاجة إلي الإفصاح المحاسبي (The Need for Accounting disclosure)

تزايدت الحاجة إلي الإفصاح المحاسبي من خلال دوره في الأتي[4]:

1. تعقد بيئة الأعمال

تزايدت صعوبة حصر الأحداث الإقتصادية للمنشآت في تقارير ملخصة بسبب التعقيد المتزايد في أنشطة الأعمال في مجالات معينة مثل الإستئجار، إندماج الأعمال، المعاشات، ترتيبات التمويل، الإعتراف بالإيرادات، والضرائب المؤجلة، ونتيجة لذلك تستخدم الملاحظات بصورة مكثفة في بيان وتوضيح هذه الصفقات وآثارها المستقبلية.

2. الحاجة لمعلومات فورية

هنالك طلب علي المعلومات الفترية أكثر من الماضي، حيث أصبحت هيئات سوق المال توصي بنشر التنبؤات المالية التي تجنبها بعض المحاسبين وتخوفوا منها لفترات طويلة.

3. المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة

تعتقد الجهات الحكومية أن تقديم المزيد من المعلومات والإفصاح العام عن منشآت الأعمال من الإمور الجوهرية لضبط حركة النشاط الإقتصادي وتجنب حدوث الأزمات المالية مثل الإفصاح عن مكافآت الإدارة، إتفاقيات التمويل خارج الميزانية، والعمليات مع الأطراف المرتبطة بالمنشأة.

نجد أن توفير الإفصاح في القوائم المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد القوائم المالية، وتتمثل الخطوة الأولي في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير المتعارف عليها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية، بإعتبار أن خاصية الملائمة هي المعيار الرئيسي الذي يجب أن يدور حوله معيار الإفصاح

---

(1) أونسة عثمان أونسة محمد، **دور المدخل الواقعي في الوفاء بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في سوق المال**، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ،2007م)، ص120.

(2) حسين الطاهر خليفة، **أثر الإفصاح المحاسبي في عمليات المشروعات تحت التنفيذ في شركات المقاولات بالسودان**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2010م)، ص41.

(3) أسامة محمد صالح، **دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2012م)، ص144.

(4) أ.د أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2005م)، ص ص 554 – 555.

المناسب مما يجعل من الضروري إجراء نوع من الموائمة بين خاصية الملائمة من جهة والخصائص الأخري للمعلومات والتي تمثل قيداً علي ملائمتها كالموضوعية والقابلية للتحقق والأهمية النسبية من جهة أخري[1].

سابعاً: مستويات الإفصاح المحاسبي (Accounting Disclosure Levels)

هنالك مستويين للإفصاح هما المستوي المثالي والمستوي المتاح أو الممكن، ولكن من الناحية الواقعية لا يمكن توفير المستوي المثالي للإفصاح لعدة أسباب منها، عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية مدخلاً لها، وعدم الإلمام الكافي بمدي حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية، بالإضافة للتفاوت الكبير الذي يحدث في إستجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي[2].

ولقد حدد الفكر المحاسبي مستويات للإفصاح المحاسبي، حيث يعكس كل مستوي قدراً معيناً من المعلومات يجب أن تتضمنها التقارير المالية التي تعدها المنشأة لإستخدامات الأطراف الخارجية وتتمثل هذه المستويات في الأتي[3]:

1. الإفصاح المحاسبي الشامل (Full Accounting Disclosure)

بمقتضي هذا المستوي من الإفصاح فإنه يجب الإفصاح عن كل المعلومات المحاسبية الملائمة لخدمة مستخدمي القوائم المالية، إنطلاقاً من أن المحاسبة نظاماً للمعلومات ويجب أن تقلل من مستوي عدم التأكد لدي متخذي القرارات والذين هم في حالة مفاضلة بين عدة بدائل أو خيارات ويحتاجون إلي كم من المعلومات المحاسبية يتناسب وحاجتهم إلي المعلومات المحاسبية لتقييم تلك البدائل وإتخاذ القرارات وكلما زادت البدائل المتاحة للقرار كلما زادت الحاجة لكمية المعلومات المحاسبية اللأزمة لذلك القرار، وذلك يتطلب الإفصاح الشامل عن الأداء البيئي في التقارير والقوائم المالية.

2. الإفصاح المحاسبي العادل (Fair Accounting Disclosure)

يقصد بالإفصاح العادل عن المعلومات الواجب إظهارها بالقوائم المالية والتي تخدم جميع الأطراف دون تحيز لطائفة علي حساب الأخري، حيث أنه يحمل مدلولاً أخلاقياً يهدف إلي تحقيق معاملة المستفيدين المحتملين للقوائم المالية معاملة متكافئة أو متوازية، حيث نجد أن خاصية الموضوعية أو عدم التحيز هي معيار يجب توافره بالمعلومات المحاسبية المفصح عنها بشكل عام، لذا فإن بقية مستويات الإفصاح سواء الإفصاح الشامل أو الإفصاح الكافي تحتوي علي قدر من الإفصاح العادل ولا تتجاهله، وبالتالي فإن عدم التحيز ليس رهناً فقط بتطبيق مستوي الإفصاح العادل.

---

(1) د.مدحت عبدالرشيد نوفل، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي جودة الإفصاح المحاسبي للشركات الإستثمارية في سوق الأوراق المالية**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد6، 2013م)، ص ص574- 575.

(2) د.لطيف زيود، عقبه الرضا، رولا لايقة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم30**، (دمشق: جامعة تشرين، كلية العلوم الإقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين، المجلد28، العدد2، 2006م)، ص201.

(3) د.طارق مختار محمد، **تقييم آثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي علي مخاطر الأعمال بالتطبيق علي شركات صناعة البتروكيماويات المصرية**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، المجلد الثاني، 2014م)، ص ص 242- 243.

3. الإفصاح المحاسبي الكافي (Adequate Accounting Disclosure)

يعتبر الإفصاح الكافي أكثر مستويات الإفصاح تطبيقاً في الواقع العملي لعدة إعتبارات منها الصعوبات المرتبطة بتطبيق المستويين الأخرين من مستويات الإفصاح، فالإفصاح الكافي يعني الإفصاح عن المعلومات الهامة فقط وتفادي نزعة الإفراط في المعلومات المحاسبية المقدمة، حيث يؤدي إستخدام خاصية الكفاية في وصف مستوي الإفصاح إلي الإتجاه بممارسات الإفصاح نحو الإهتمام فقط بتلك المعلومات المهمة والجوهرية التي لا يؤدي نشرها إلي الإضرار بمصالح المشروع من ناحية ويمكن أن تخدم أغراضاً معينة من ناحية أخري، وتتمثل هذه الأغراض في توفير تقارير غير مضللة لمستخدميها ويعني ذلك أن الإفصاح الكافي يعترف بوجود قيود علي عملية الإفصاح يجب أخذها في الحسبان.

ولكي يحقق الإفصاح أهدافه في مساعدة المستخدمين في إتخاذ القرارات فضلاً عن مساعدة الإدارة في إخلاء مسئولياتها تجاه المالكين، يجب أن يتصف الإفصاح بجملة خصائص منها التوقيت الملائم وسهولة العرض وعدم التحيز والموضوعية [1].

4. الإفصاح المحاسبي الملائم (Appropriate Accounting disclosure)

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات المالية وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها،إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية[2].

5. الإفصاح المحاسبي التثقيفي – الإعلامي (Educational Accounting disclosure)

الإفصاح التثقيفي يعني الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض إتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله[3]، ويلاحظ أن هذا الإفصاح من شأنه الحد من اللجؤ إلي المصادر الداخلية للحصول علي المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات علي حساب فئات أخري.

6. الإفصاح المحاسبي الوقائي (Preventive Accounting disclosure)

يعني الإفصاح الوقائي أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح للأطراف ذوي القدرات المحدودة علي الفهم والإدراك للمعلومات المالية، لذلك يجب أن تكون المعلومات علي درجة عالية من الموضوعية

---

(1) د. يحي محمد أبوطالب، **معايير المحاسبة في ضوء النظرية المحاسبية – إدارة وعرض القوائم المالية**، (القاهرة: ناس للطباعة، 2004م)، ص58.

(2) د.لطيف زيود، د.حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الإستثمار**، (دمشق: جامعة تشرين، كلية العلوم الإقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين، المجلد29، العدد1، 2007م)، ص180.

(3) د.مدحت عبدالرشيد نوفل، مرجع سابق، ص572.

فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجين[1].

7. الإفصاح المحاسبي المثالي (Ideal Accounting disclosure)

ويعني مستوي الإفصاح الذي يتم من خلاله تقديم المعلومات المالية التي تخدم كافة الأطراف ولا يضر بالوحدة المحاسبية، وهذا المستوي من الإفصاح يعد فكرة ممتازة، إلا أنه لا يمكن تطبيقة من الناحية العملية، لصعوبة تحديد نقطة التلاقي بين مصالح كافة الأطراف بعدالة.

8. الإفصاح التفاضلي (Differential Accounting disclosure)

حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة علي التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الإتجاه العام لتلك التغيرات[2].

ثامناً: متطلبات الإفصاح المحاسبي (Accounting disclosure Requirements)

تتمثل متطلبات الإفصاح المحاسبي في الأتي[3]:

1. السياسات المحاسبية (Accounting policies)

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلي أخري، فالمبادئي المحاسبية المتعارف عليها تتضمن طرق وسياسات مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة حيث ذكرت أن إستخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلي صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هنالك مجموعة معينة من السياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، وبالتالي فإن إستخدام المتاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد ينتج عنه قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقاً للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

2. الأطراف والصفقات الهامة (Parties and important deals)

يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية علي وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة وأطراف أخري، وكذلك العلاقات الهامة بين المنشأة وأطراف خارجية أخري مثل العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

3. الأحداث اللاحقة (subsequent events)

تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالباً ما تنشر بعد إنتهاء الفترة المالية بشهور، حيث تسمي الفترة بين نهاية السنة المالية ونشر القوائم المالية بالفترة اللاحقة،

---

(1) د.لطيف زيود وأخرون، مرجع سابق، ص180.

(2) مدحت فوزي عليان، **أثر التضخم علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2006)، ص69.

(3) د.طارق عبدالعال حماد، **التقارير المالية – أسس الإعداد والعرض والتحليل**، (القاهرة: الدار الجامعية، 2000م)، ص54.

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن هذه الأحداث منعكسة علي القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم المالية أو عرض هذه الأحداث ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

4. الشكوك حول إستمرار المنشأة (Suspicions about the continuation of the facility)

يتم إعداد القوائم المالية علي أساس إستمرار المنشأة، وفي ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المنشأة أو عدم إستمراريتها فإنه يفترض أن المنشأة مستمرة إلي ما لا نهاية، وفي حالة توفر معلومات لدي معدي القوائم المالية تفيد عدم إستمرار المنشأة أو أن هنالك شكوكاً حول إستمرار المنشأة، يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

5. الإلتزامات المحتملة (Potential liabilities)

تتمثل في الإلتزامات التي يحيط بها عدم التأكد من حيث حدوثها ومبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخري، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلاً عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الإلتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءاً من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة الأقل تأكيداً ضمن ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في هذه الحالة يوضح للقارئ النتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلي درجة الموضوعية اللأزمة لإدخالها في القوائم المالية.

تاسعاً: المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وفقاً لمتطلبات الإفصاح المحاسبي

تتمثل المعلومات المفصح عنها في التقارير والقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها في المعلومات الأتية[1]:

1. المعلومات الكمية – المالية (Quantitative information)

يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يمكن من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنشأة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي إستجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة[2].

2. المعلومات غير الكمية – غير المالية (Non- quantitative information)

حيث يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي، بصورة تزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية، وهذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، حيث يتم الإفصاح عن

---

(1) محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الإصول الثابتة في ضؤ المعايير الدولية**، (القاهرة: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2006م)، ص ص 91- 93.

(2) د.يوسف محمود جربوع، **مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة**، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد15، العدد الأول، 2007م)، ص 251.

المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الأساسية أوالقوائم المالية الملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلي تقرير الإدارة، وعادة تتعلق هذه المعلومات بالأنشطة الإجتماعية وألآثار السلبية التي تسببها المنشآت أثناء قيامها بإنجاز أعمالها.

3. المعلومات المكملة (Supplementary information)

وهي المعلومات التي تهدف إلي إضفاء الثقة علي التقارير المالية أو زيادة قابليتها للفهم والتفسيير مثل تقرير مراقب الحسابات، معدلات ونسب التحليل المالي، البيانات المقارنة والملاحظات الإضافية.

4. المعلومات المستحدثة (Updated information)

هي المعلومات التي تنشأ الحاجة إليها نتيجة تآثير بعض الإتجاهات الحديثة في المحاسبة مثل المعلومات المتعلقة بالمسئولية الإجتماعية للمنشآت، والمعلومات عن أثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وغيرها من المعلومات غير التقليدية والتي تفرضها التطورات الحديثة في المحاسبة والتي تهدف إلي زيادة الفائدة من المحاسبة التي تعتبر نشاط إجتماعي يمارس داخل المجتمع.

5. معلومات عن البيئة الإقتصادية والإجتماعية (Information on the Economic and social Environment)

وتتمثل هذه المعلومات في معدلات النمو الإقتصادي ومعدلات التضخم أو الإنكماش وطبيعة الصناعة التي تمارس فيها المنشآت الإقتصادية نشاطها، وحجم هذه المنشآت بالنسبة للإقتصاد القومي، وعرض المعلومات الملائمة عن طبيعة البيئة الإقتصادية والإجتماعية لإعطاء دلالة أقوي للمعلومات التي تفصح عنها المنشآت في التقارير المالية.

نجد أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية الأساسية لا يمكن إدراك دلالتها الحقيقية دون توفير معلومات عن الظروف البيئية والإقتصادية والإجتماعية التي تمارس فيها الوحدة الإقتصادية نشاطها، كما أن زيادة قابلية هذه المعلومات للفهم والتفسيير يرتبط بتوفير بعض النسب والمعدلات التي توضح إتجاهات السيولة ومؤشرات الربحية.

عاشراً: أساليب الإفصاح المحاسبي (Accounting Disclosure Methods)

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات علي مستوي المنشأة وسوق رأس المال، فعدم الإفصاح عن معلومات المنشأة من شأنه تفضيل بعض المستثمرين علي البعض الأخر مما يؤثر في توازن أسعار الأسهم وكفاءة سوق المال، ولتجاوز مشكلة عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة يجب إتباع أحد أساليب الإفصاح الأتية[1]:

1. الإفصاح الإختياري (Optional disclosure)

حيث يتم وفقاً لسلوك الإدارة التي تري ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة بما يكفل حمايتها مستقبلاً.

2. الإفصاح الإجباري (Obligatory disclosure)

(1)سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتآثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية – دراسة حالة مؤسسة الأسمنت،** (الجزائر: جامعة قسطنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة،2014م)، ص ص 79-80.

نظراً لعدم وجود إتفاق حول مدي الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في القوائم المالية وتضارب المصالح بين مختلف الأطراف، لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح إلي التدخل لإلزام المنشآت بزيادة محتوي المعلومات المصرح عنها في القوائم المالية.

الحادي عشر: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي (Fundamentals of Accounting Disclosure)

يستند الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية المنشورة علي المقومات الأتية[1]:

1. تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية منها، فئات داخلية مثل الإدارة والموظفين وفئات خارجية مثل المساهمين والدائنون والمقرضون، وهنالك إختلاف بين هذه الفئات في مستوي الفهم والخبرة والكفاءة في التعامل مع هذه المعلومات، لذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقى محصوراً في فئة معينة فقط بل يتعد ذلك ليشمل مجموعة من الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير، لذلك يجب تصميم تلك التقارير من حيث الشكل والمحتوى بحيث تخدم الأغراض العامة لجميع الفئات المستخدمة لها وخاصة من لديهم سلطة وإمكانية محددة في الحصول على تلك المعلومات، حيث تتمثل خصائص مستخدمين المعلومات المحاسبية في الأتي:

أ. المستخدمون الأساسيون للقوائم المالية من خارج المنشأة.

ب. لديهم القدرة أو السلطة للحصول علي المعلومات المحاسبية التي يرغبون فيها.

ت. أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية المستثمرون الحاليون والمرتقبون والدائنون للمنشآت.

ث. يمكن أن يتسع مفهوم المستخدمين ليشمل المواطنين جميعاً في بعض الحالات، مثل الأحوال التي يكون فيها أداء المنشأة مؤثر علي الإقتصاد القومي بشكل واضح.

ج. القوائم المالية معدة بإفتراض أن مستخدميها علي إلمام بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية والعلاقات التجارية والإقتصادية.

ح. أن القوائم المالية معدة للمستخدمين الذين يهمهم تقدير قدرة المنشأة علي توليد تدفقات نقدية لصالحهم.

2. تحديد الغرض من المعلومات المفصح عنها

إن الغرض الأساسي من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الإستثمار أو إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة بالإعتماد على هذه القوائم المالية، لذلك لأبد أن يكون هناك ربط بين الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية، حيث تعد خاصية الملائمة من أهم الخصائص التي تحكم كمية ونوعية المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية، حيث أوردت ذلك الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين (AAA) بالنص

(1) فلاح حمود شرار، **مرجع سابق**، ص 30-34.

في أحد تقاريرها "تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعد الملائمة بمثابة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح"[1]، لذلك يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي تستخدم من أجله، إذ إن ملائمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل.

3. تحديد كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية التقليدية المتمثلة في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية، بالإضافة إلي المعلومات الأساسية الأخري التي تعتبر ضرورية وتعزر عرضها في صلب القوائم المالية، لذلك تعرض في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً منها[2].

نجد أن هنالك إتجاهاً لزيادة حجم المعلومات المفصح عنها عموماً، والإفصاح عن معلومات جيدة لم تكن تتضمنها القوائم المالية التقليدية والتركيز على المعلومات التي تحتاج درجة كبيرة من الخبرة والكفاءة في إستخدامها، مثل أثر التغيرات في مستويات الأسعار على القوائم المالية، إعداد تقارير مرحلية وقطاعية، التنبؤات المالية، محاسبة الموارد البشرية، بيانات المحاسبة الإجتماعية[3]، إلا أن التوسع في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يتوقف علي الإعتبارات الأتية:

أ. تتطلب بعض جوانب الإفصاح الجديدة من المحاسبين مهارات وخبرات متخصصة جدًا ما زالت محدودة، مثل الإفصاح عن معلومات المحاسبة الإجتماعية.

ب. التوسع في الإفصاح قد يؤدي إلي نتائج عكسية، من حيث إرباك المستخدم بكمية كبيرة من المعلومات وبالتالي عدم القدرة على الإستفادة منها في إتخاذ القرارات.

4. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

من متطلبات الإفصاح المحاسبي أن يتم عرض المعلومات المحاسبية بطريقة سهلة الفهم، وأن يتم ترتيب المعلومات بصورة منطقية بحيث تركز علي الإمور الجوهرية، حتي تمكن المستفيد منها من قرأتها وفهمها بسهولة، ومن الطرق التي يتم بها عرض المعلومات المحاسبية الإفصاح في صلب القوائم المالية، الإفصاح في الملاحظات والهوامش،

---

(1) معتز برهان جميل، **آثر مستوي الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة علي تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني**، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م)، ص 19.

(2) أحمد محمد بدر، **الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ،2016م)، ص98.

(3) د.أمين السيد أحمد لطفي، **تخطيط الأرباح بإستخدام نماذج محاكاة المنشأة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص492.

إستخدام الجداول والملاحق الإضافية، إستخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية، حيث يعتمد إختيار الطريقة المناسبة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية علي طبيعة المعلومات المفصح عنها وأهميتها النسبية[1].

5. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

حتي يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالاً لأبد من مراعاه توقيته، حيث ألزم مجلس المبادئي المحاسبية (APB) في البيان رقم (4) الصادر عام 1997م علي أهمية توقيت عنصر الإفصاح حيث نص البيان علي " أنه يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في وقت مبكر، وذلك إذا كان أي تأخير في إيصالها سيؤثر علي قراراتهم"، حيث جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للمنشأة ، حيث تختار المنشأة سنتها المالية حسب ظروفها وإحتياجاتها وإن كانت معظم المنشأة تفضل نهاية السنة الطبيعية، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد إنتهائها مباشرة دون تأخير وقد تطلبت تشريعات معظم الدول فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد إنتهاء سنتها المالية حتى يمكن الإستفادة منها.

الثاني عشر: محددات الإفصاح المحاسبي (Accounting Disclosure Parameters)

يتأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية بالمحددات الأتية[2]:

1. **نوعية المستخدمين وطبيعة إحتياجاتهم (The quality of users and the nature of their needs)**

إن تحديد الإدارة للمستخدمين الأساسين للمعلومات المحاسبية يساعدها في تحديد طبيعة إحتياجاتهم للمعلومات الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية، كما أن تصنيف المستخدميين إلي رئيسين وثانويين يختلف من دولة لأخري حسب الظروف الإقتصادية والسياسية، حيث تري (FASB) أن المستخدميين الرئيسين للمعلومات المحاسبية هم المستثمرون الحاليون والمرتقبون والدائنون، إلا أن هنالك ضغوط متزايدة علي المنشآت لتنويع ورفع حجم الإفصاح والإهتمام بإحتياجات المستخدمين غير الرئيسين كالمستهلكين والعمال.

2. **الجهات المسئولة عن وضع معايير الإفصاح المحاسبي (Entities responsible for establishing accounting disclosure standards)**

إن إختلاف الممارسات المحاسبية من دولة لأخري، جعل الهيئات والمنظمات المحاسبية المحلية للدول تضع معايير أكثر تكيفاً مع تصورات حكوماتهم لأهداف المحاسبة، حيث نجد أن الدول التي تسعي لتحقيق الأهداف الضريبية تكيف إفصاحها بما يضمن تحقيق الرقابة الضريبية علي المنشآت، أما الدول التي تعتمد علي الأسواق المالية في التركيبة الإقتصادية لها فتكيف إفصاحها بما يساعد المستثمرين والمساهمين علي التداول في السوق المالي.

---

(1) زين عبدالمالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، (الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2015م)، ص ص 15- 17.

(2) د.مبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها علي الدول العربية**، (القاهرة، إيتراك للنشر، 2005م)، ص ص 586- 590.

3. المنظمات والمؤسسات الدولية (International organizations and institutions)

هنالك منظمات ومؤسسات مختلفة علي المستوي الدولي لها الآثر الملحوظ في عمليات الإفصاح المحاسبي تتمثل في الأتي:

أ. الجمعية الإقتصادية الأوربية (European Economic Society)

عبارة عن منظمة تضم دول الإتحاد الأوربي، وتعمل علي إصدار مجموعة من التوجيهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوي والأهداف.

ب. منظمة الأمم المتحدة (United Nations Organization)

يتمثل دورها في لجنة مكونة من مجموعة خبراء متمرسين في مجال المعايير المحاسبية الدولية وهذه اللجنة هي (Commission on Transactional Corporation).

ت.منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (Organization for EconomicCooperation and development) وتضم هذه المنظمة الدول الأوربية بالإضافة إلي كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، إستراليا، نيوزيلاندا، ويتمثل إهتمام هذه المنظمة في تحديد الحد الأدني للإفصاح المحاسبي.

ت. مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board)

تتكون هذه اللجنة من ممثلين للعديد من دول العالم وتضم أكثر من 100دولة، حيث قامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات والإبحاث في سبيل تطوير مهنة المحاسبة، وأصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالإفصاح، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي من خلال تضييق حجم الإختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية.

الثالث عشر: فروض الإفصاح المحاسبي (Accounting disclosure Assumptions)

يقوم الإفصاح المحاسبي علي الفروض الأتية[1]:

1. إن إحتياجات المستخدمين الخارجية للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.
2. هنالك إحتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما إشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام علي معلومات ملائمة عن الدخل والثروة.
3. إن دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للإحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد عرض القوائم المالية الأساسية كحد أدني وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

(1) عبدالباقي موسي محمد، **أثر الشفافية والإفصاح المحاسبي في زيادة كفاءة وفعالية قرارات الإستثمار في أسواق الأوراق المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م)، ص ص 23-24.

4. إن إسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر أوضح وسائل الإفصاح وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد مقارنة بأساليب الإفصاح الأخري.

الرابع عشر: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي (Factors Influencing accounting disclosure)

بصفة عامة تتأثر درجة الإفصاح المحاسبي في التقارير والقوائم المالية بعدة عوامل بعضها يتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية، ومنها ما يتعلق بالمعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها، وأخيراً عوامل تتعلق بالوحدة الإقتصادية ذاتها وتتمثل هذه العوامل في الأتي[1]:

1. العوامل البيئية (Environmental factors)

تختلف التقارير المالية من دولة لأخري لأسباب إقتصادية وإجتماعية وسياسية وعوامل أخري ناتجة من حاجة المستفيدين إلي مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها علي المنشأة، وذلك بغرض مقارنة الوحدات الإقتصادية مع بعضها وتحديد المسئولية الإجتماعية لها، ويتضح ذلك عند مقارنة التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية[2]، حيث يحدد قانون المنشآت في إنجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في التقارير والقوائم المالية وعلاقة هذه المعلومات بالمعلومات الأخري الوراردة بتقرير الإدارة، بالإضافة إلي ضرورة توزيع التقارير المالية علي المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها، أما في الولايات المتحدة الأمريكية لا يوجد قانون للمنشآت يحدد المعلومات التي يجب أن توضح بالتقارير المالية، وإنما يتم إعدادها في ضؤ المبادئي المحاسبية المقبولة عموماً، وهي في الغالب تضم تقرير مجلس الإدارة وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي بجانب المعلومات الإحصائية الأخري، وترجع أسباب الإختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها بين إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية إلي السلطات التي تشرف وتراقب عمل المنشآت ومدي حاجة المستفيدين إلي المعلومات المالية، حيث يهتم المستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في إنجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدي قدرة المنشأة علي سداد إلتزاماتها في المستقبل.

2. العوامل التي تتعلق بالمعلومات المالية (Factors related to financial information)

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، ومدي توافر عدد من الصفات للحكم علي كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات الي سيتخذها أغلب المستفيدين منها، وأن تكون هنالك ثقة في هذه المعلومات عند الإستفادة منها، بالإضافة لقابلية المعلومات المالية للتحقق والمقارنة، حيث أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها علي مدي الإستفادة منها.

---

(1) الصادق إدريس أدم، **دور القياس والإفصاح المحاسبي في تحديد وعاء الزكاة لشركات التأمين**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2015م)، ص ص51- 54.

(2)عبدالباقي موسي محمد، **مرجع سابق**، ص39.

3. العوامل التي تتعلق بالوحدة الإقتصادية (Factors related to economic unity) وتتمثل في الأتي[1]:

أ. حجم المنشأة (Facility Size)

إن إعداد المعلومات المحاسبية والتقرير عنها بشكل دقيق وفي التوقيت المناسب للمستفيدين منها يحتاج إلي تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات للمنشآت المنافسة الأخري.

ب. عدد المساهمين (Number of shareholder)

توجد علاقة إيجابية بين عدد المساهمين في المنشأة ودرجة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية علي أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلي مزيد من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

4. العوامل الإدارية (Administrative factors)

نتيجة لظهور شركات المساهمة العامة وإنفصال الملكية عن الإدارة، أصبحت إدارة المنشآت عبارة عن وحدة مستقلة عن ملاكها، وبالتالي إزدادت حاجة المساهمين إلي المعلومات لمتابعة ورقابة إدارة الوحدات الإقتصادية، ونتيجة للتطور الإداري الذي طرأ علي الوحدات الإقتصادية بشكل عام والتكامل مثل نمو حجمها وإتساع أنشطتها أصبحت هنالك حاجة لوجود تقارير مالية تقدم للمساهمين والمنشأة والإدارة لمساعدتهم في رسم السياسات وإتخاذ القرارات، مما أدي إلي زيادة الإهتمام بالإفصاح المحاسبي وتطويره لتلبية إحتياجات الإدارة والأطراف المستفيدة الأخري.

5. العوامل الثقافية (Cultural factors) وتتمثل في الأتي:

أ. مستوي التعليم (level of Education)

إن المجتمعات التي تسودها الأمية تكون المعلومات فيها قليلة الأهمية، وبالتالي فإن تقديم القوائم المالية يتصف بعدم الموضوعية إضافة إلي أن معد التقارير المالية يواجه الكثير من الصعوبات عند توفير التقارير الداخلية والخارجية.

ب. النظام التعليمي – إحتياجات المجتمع (The educational system)

نجد أن المجتمعات الصناعية التي تنشأ فيها المنشآت التي تقوم بإبرام العقود والعمليات الإئتمانية تزداد فيها الحاجة للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية في التقارير والقوائم المالية، بالإضافة إلي أن نظام التعليم يساهم في تطوير مهنة المحاسبة بشكل عام والإفصاح بشكل خاص.

---

(1) محمد أحمد إبراهيم، **أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م)، ص38.

الخامس عشر: تكاليف الإفصاح المحاسبي (Accounting disclosure costs)

الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بالتقارير والقوائم المالية للمنشآت يترتب عليه التكاليف الأتية[1]:

1. تكاليف التجميع والتشغيل (Grouping and operating costs)

وهي التكاليف التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالباً ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة لأخري ومن مستخدم لأخر، وتتوقف هذه التكاليف علي عدة عوامل أهمها حجم المنشأة ونوع الإفصاح.

2. التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية (Costs arising from litigation)

إذا قامت المنشأة بالإفصاح إختيارياً عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المنشاة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة إعتمادهم علي التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن هذه التهديدات قد يجعل الإدارة تقلل من الإفصاح عن المعلومات بالتقارير المالية.

3. التكاليف السياسية (Political costs)

تؤدي المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للمنشآت دوراً هاماً في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ سواء كانت هذه الإجراءات في صالح المنشأة أو ضدها، فالمنشآت التي تظهر قوائمها المالية أرباحاً خيالية غالباً ما تكون محط أنظار وإهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام، وتتعرض للنقد من هذه الجهات وغالباً ما تتعرض هذه المنشآت لإجراءات سياسية من شأنها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموئها، مثل فرض ضرائب إستثنائية علي أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية.

4. التكاليف المترتبة علي التأثير السلبي للإفصاح علي الموقف التنافسي للمنشأة

(Cost implications of the negative impact of disclosure on the competitive position of the enterprise)

يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر علي الموقف التنافسي للمنشأة ويحملها تكاليف إضافية إذا قامت المنشآت المنافسة بإستخدام هذا الإفصاح لصالحها، ومن الإمور الحساسة في مجال الإفصاح تلك المعلومات المتعلقة بالبحوث والتطوير والمنتجات الجديدة، ولاشك أن المنشأة التي تتفوق علي منافسيها في هذين المجالين تواجه أصعب القرارات عندما ترغب في زيادة رأسمالها، فمن ناحية لا يقبل المستثمرين علي المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المنشأة بتقديم المعلومات التفصيلية الخاصة بالبحث والتطوير أو بالمنتجات الجديدة، ومن ناحية أخري فإن توفير تلك المعلومات قد يخدم المنافسين حيث يساعدهم علي مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل.

---

(1)عبدالمنعم عطا العلول، **مرجع سابق**، ص ص 28-29.

السادس عشر: الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المفصح عنها

3. **خاصية الملائمة (Relevance)**

تعد ملائمة المعلومات المحاسبية أحد الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتي تكون ذات فائدة في عملية إتخاذ القرار ، ويقصد بملائمة المعلومات المحاسبية " قدرة المعلومات المحاسبية علي إحداث إختلاف في القرار من خلال مساعدة مستخدميها علي إعداد التنبؤات أو علي تصحيح التوقعات"[1].

كما عرفت علي أنها ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله وكذلك يرتبط بمعيار الملائمة توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لإتخاذ القرار لأن توفير المعلومة بعد إتخاذ القرار لا يكون ملائماً[2].

وعرفها أحد الكتاب علي أنها " قدرة المعلومات المحاسبية علي التأثير في القرارات التي يتخذها المستثمر أو المستفيد من المعلومة"[3].

وعرفت أيضاً بأنها " مطابقة المعلومات المحاسبية لإحتياجات مستخدميها من حيث المضمون والدورية وذلك من خلال التفصيل أو الإجمال"[4].

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية في إتخاذ القرارات الإقتصادية ، يجب أن تكون هذه المعلومات قادرة علي تمكينهم من إتخاذ القرار السليم بمساعدتهم علي تكوين توقعات أو تنبؤات عن الدخل في الماضي والحاضر والمستقبل ، أو دعم أو تصحيح تلك التوقعات[5].

وفي هذا الإتجاه فقد أوضحت إحدي الدراسات أن تفسيرات المعلومات المحاسبية الملائمة تتمثل في الأتي[6]:

التفسير الأول:

إن المعلومات المالية تعتبر قيمتها ملائمة لو أنها تحتوي علي متغيرات تستخدم في نماذج التقييم أو تساعد في التنبؤ بهذه المتغيرات ، وتستخدم هذه الدراسات نموذج التدفقات النقدية المخصومة أو نموذج تقييم التوزيعات أو غيرها.

التفسير الثاني:

إن قياس القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية يرتبط بمدي قدرة المعلومات المحاسبية في تحديد أو تلخيص المعلومات المؤثرة علي القيمة السوقية للسهم ، ووفقاً لهذا الإتجاه فإن القيمة الملائمة يتم دراستها من خلال إستخدام منهج الأحداث، وذلك لتحديد ما إذا كان هنالك قيم محاسبية معينة مرتبطة بالتغيرات وذلك من خلال قياس رد فعل الأسعار علي هذه القيم أو المتغيرات المحاسبية كدليل علي ملائمة القيمة.

---

(1) زهور عبدالله محمد حسين، **مرجع سابق**، ص24.
(2) د. سمير أبو الفتوح صالح، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية**، مرجع سابق، ص13.
(3) شادية عبدالله حسن زبير، **مرجع سابق**، ص94.
(4) المرجع السابق ص94.
(5) د. أحمد صلاح عطية ، **مرجع سابق**، ص556.
(6) د. مصطفي أحمد محمد أحمد حماد ، **مرجع سابق**، ص158.

التفسير الثالث:

أن معلومات القوائم المالية تعكس القيم الأساسية للوحدة الإقتصادية ، والتي قد لاتعكسها أسعار الأسهم السوقية ، وتقاس القيمة الملائمة في هذه الحالة بالربح الناتج من إستخدام المتغيرات المحاسبية وفقاً للقواعد التجارية.

التفسير الرابع:

يشير إلي أن القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية تمثل المنهج الإحصائي المتبع للربط بين المعلومات المالية وأسعار الأسهم السوقية، وعادة ما تستخدم نماذج الإنحدار لإختبار ما إذا كانت القيم المحاسبية تفيد في تفسير قيمة الأسهم أو عوائدها ، حيث أن هذه القيم تكون ملائمة لو أن تقديرات معاملات إنحدارها تذيد عن الصفر بشكل جوهري[1].

أ. الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة:

لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وذات فائدة لمتخذيها يجب أن تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية:

- خاصية التوقيت المناسب (Timeliness)

تعتبر خاصية التوقيت الملائم من الخصائص الهامة التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وعنصراً أساسياً من عناصر نجاح المديرين في إتخاذ القرارات الإدارية[2] ، وعرفت خاصية التوقيت المناسب بأنها "توفير المعلومات المناسبة في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لإتخاذ قرار معين من قبل مستخدمها ، لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها علي التأثير في عملية إتخاذ القرار ، ومعالجة أوجه القصور بأقل جهد وأدني مستوي من التكاليف والخسائر"[3].

- خاصية القدرة التنبؤية (Predictive value)

يقصد بالقدرة التنبؤية "القدرة علي مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية علي عمل تنبؤات حول آثار الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية"[4]، حيث تساهم القيمة التنبؤية للمعلومات في تحسين قدرة متخذ القرار علي التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتكوين صورة إحتمالية عنها في ضؤ نتائج الماضي والحاضر، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل كما أن معرفة الاحداث الماضية دون الإهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف[5] ، ويمكن للمؤسسة الإقتصادية تزويد مستخدميها بتنبؤات بصورة مباشرة دون الرجوع لمعلومات الأحداث السابقة لكن يحد من تطبيق هذه الطريقة سؤ الإستخدام المحتمل والإلتزامات التي قد تنشأ عن تنبؤات غير دقيقة.

خاصية التغذية العكسية (Feedback value)

يقصد بخاصية التغذية العكسية "أن تكون للمعلومات المحاسبية القدرة علي تقويم الأداء ودراسة مدي الرشد الذي أستخدم في إتخاذ القرارات السابقة ، أي إستخدام القرارات السابقة في تقويم مدخلات القرارات الحالية في الوحدة

---

(1) المرجع السابق ، ص159.
(2) د.عبدالرازق قاسم الشحادة وأخرون، **مرجع سابق**، ص246.
(3) د.يحي محمد أبو طالب، **مرجع سابق**، ص107.
(4) د.نعيم حسن دهمشي، **مرجع سابق**، ص22.
(5) هوام جمعه، **مرجع سابق**، ص14.

الإقتصادية[1]، حيث نجد أن المعلومات الملائمة تساعد متخذ القرار علي تقييم نتائج قراراته السابقة للتأكد من صحتها وتعديلها إن لزم الأمر وذلك عن طريق تعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة التي بنيت عليها هذه القرارات، وتقوم هذه الخاصية علي فكرة المقارنة بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة بهدف تحديد الإنحرافات وإتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها[2].

4. خاصية الموثوقية (المصداقية- الإعتمادية) (Reliability)

تعتبر الموثوقية الخاصية الثانية بعد خاصية الملائمة، وتعني إمكانية الإعتماد علي معلومات موثوقة في عملية إتخاذ القرار[3]، كما عرفها **(FASB)** علي أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله" وتعني هذه الخاصية أمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وتعتبر خاصية الموثوقية إنعكاساً للأدلة الموضوعية أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات وهو ما يجعل ثقة المستخدمين في المعلومات المالية المدققة أكبر من ثقتهم في المعلومات غير المدققة وذلك نتيجة توفر دليل علي موضوعيتها وخلوئها من الأخطاء وهو تقرير المراجع[4].

كماعرفت موثوقية المعلومات المحاسبية بأنها الخاصية التي تسمح للمستخدمين بالإعتماد علي المعلومات المحاسبية بثقة عالية[5].

كما عرفت علي أنها إمكانية الإعتماد علي المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوئها من الأخطاء ومن التحيز ، وأن ما تحتويه من أرقام يعكس بأمانة نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية عن الفترة المحاسبية ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة[6].

وعرفت أيضاً بأنها "تمتع المعلومات المحاسبية بقدر كافي من الثقة حتي يمكن الإعتماد عليها ، وهذا يستلزم الإهتمام بالإفصاح والموضوعية والحيادية ، لتلك المعلومات حتي تخلق الإطمئنان لدي مستخدميها"[7].

وعرفها أحد الكتاب علي أنها "القدرة علي إعتماد المعلومات المحاسبية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة"[8].

ممكنة"[8].

أ. الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية:

(1) حافظ علي أدم ، **مرجع سابق،** ص95.
(2) بولجنيب عادل، **مرجع سابق،** ص ص 72-73.
(3) Mohammad Al-jabali, Haider Mohammad Ali, **roblems of Disclosure of Accounting Information in the Lists Financial Speculation in Companies**, (Published by Canadian Center of Science and Education, International Journal of Economics and Finance; Vol. 6, No. 3; 2014), p143.
(4) بولجنيب عادل، مرجع سابق، ص 73.
(5) د.محمد المبروك أبوزيد، **مرجع سابق،** ص97.
(6) د.زكريا فريد عبدالفتاح، **مرجع سابق،** ص11.
(7) د. كمال عبدالعزيز النقيب، **مرجع سابق،** ص292.
(8) علي مانع شرار ، **مرجع سابق،** ص27.

لكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية يتطلب ذلك ضرورة توافر الخصائص الفرعية التالية:

- **إمكانية التحقق (Verifiability)**

تشير إمكانية التحقق في المعلومات المحاسبية إلي "مدي مقدرة العديد من متخذي القرارات علي فحص ومراجعة بيانات معينة والتوصل لنفس درجات الملائمة النسبية لهذه البيانات لعملية إتخاذ القرارات"[1]، من جهة أخري يشير صدق العرض إلي الإتفاق بين الأرقام المحاسبية أو الموارد أو الأحداث التي تسعي هذه الأرقام إلي عرضها ، لكن إرتفاع درجة التوافق لا يضمن ضرورة أن يكون القياس المحاسبي ملائماً لإحتياجات المستخدم إذا كانت الموارد أو الأحداث التي تمثلها هذه القياسات غير مناسبة للغرض المعني، وقد عرف علماء الإجتماع هذا المفهوم بالمصداقية[2].
بالمصداقية[2].

- **الصدق في التعبير(Honesty in expression)**

لكي تعبر المعلومات تعبيراً صادقاً عن العمليات والأحداث المالية فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإ قتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني وهو ما يتعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية، ويجب الإشارة هنا إلي أن توفر هذه الخاصية يتطلب تجنب نوعين من التحيز وهما[3]:

- **تحيز في عملية القياس:** والتي ينشأ نتيجة لإستخدام سياسة معينة كتقييم الإصول بالتكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر.
- **تحيز القائمين بعملية القياس:** وهو أما أن يكون مقصوداً من قبل المحاسب أو غير مقصود نتيجة لقلة خبرته المهنية.

- **الحياد (Neutrality)**

يجب أن تتصف المعلومات المعروضة في القوائم المالية بالحياد والخلو من التحيز حتي تتصف بالمصداقية، حيث لاتعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة إختيار أو عرض المعلومات تؤثر علي صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً[4]، حيث عرف الحياد من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي**{FASB}** بأنه "ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه علي جانب أكثر من جانب أخر بدلاً من أن يكون الحدث متساوي الإحتمال علي كل من الجانبين، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس علي تقويم وصف دقيق للخاصية المعنية"[5].

السابع عشر: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

يتطلب في المعلومات المحاسبية ذات الجودة توافر خصائص ثانوية أخري بجانب الخصائص الأساسية تتمثل في الخصائص التالية:

---

(1) د.أحمد رجب عبدالعال ، **مرجع سابق** ، ص25.
(2) ريتشارد شرويدر، **مرجع سابق**، ص87.
(3) د. مؤيد راضي خنفر، **مرجع سابق**، ص19.
(4) أ.د.عبدالوهاب نصر علي، أ.د.شحاته السيد شحاته، **مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، مرجع سابق، ص17.
(5) د. رضوان حلوه حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر** ، مرجع سابق، ص200.

4. خاصية الثبات (Stability)

ويشير مفهوم الثبات في المعلومات المحاسبية إلي إستخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة وقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية بين الفترة والأخري ، وإذا ما دعت الحاجة إلي تغيير فيجب التنويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بعين الإعتبار من قبل المستخدم[1].

5. خاصية قابلية المقارنة (Comparability)

تهتم هذة الخاصية بضرورة أن تكون للمعلومات المحاسبية المتوافرة في القوائم المالية إمكانية السماح لمستخدميها بعقد المقارنات بين الأنشطة المتماثلة من جهة ومن عام لأخر من جهة أخري، مع مراعاة توقيت صدور المعلومات المحاسبية المالية، حيث أن تأخرها يؤثر علي درجة الإعتماد عليها في إجراء المقارنة، بالإضافة إلي ضرورة أن تسمح بالمقارنة مع الأخذ في الإعتبار المنفعة والتكلفة، حيث أن المنفعة المستمدة من المعلومات يجب أن تتجاوز تكلفة الحصول عليها ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يتطلب توافر ما يلي[2]:

- سهولة العرض وإستخدام إسلوب واحد في القياس حيث سيؤدي ذلك إلي زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية.
- الثبات في قياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة زمنية لأخري حتي تتم المقارنة بكفاءة وفعالية مع مراعاة أن الثبات ليس الهدف منه إتباع سياسة معينة ولكن يعني الثبات في تفسير هذه الطريقة أو السياسة.

6. اصية القابلية للفهم (Susceptibility understanding)

يري مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(**FASB**) أنه لا يمكن أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرارات إذا تعزر عليهم فهمها حتي لو كانت هذه المعلومات وثيقة الصلة بقرار معين أو كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة التي تكفل الثقة فيها والإعتماد عليها، وترتبط القابلية للفهم بالصفات التي يتسم بها متخذي القرارات بقدر إرتباطها بخصائص المعلومات نفسها وبالتالي لا يمكن تقييم قابلية المعلومات للفهم علي أساس مطلق وإنما يجب أن يكون التقييم مرتبطاً بمعلومات محددة لمتخذي القرارات[3].

أما مجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني(**ASB**) يعرف القابلية للفهم بأنها " قابلية المعلومات المحاسبية للفهم وأن مستخدميها يدركون أهميتها" حيث تعتمد القابلية للفهم علي الأتي:

- الطريقة التي يتم بها عرض المعلومات المالية.
- قدرة مستخدمي المعلومات علي إستيعابها.

الثامن عشر: طرق الإفصاح المحاسبي (Accounting Disclosure Methods)

(1) د. نبيل عبدالرؤوف إبراهيم، **دلالة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة علي دقة قياس القيمة العادلة**،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، أكتوبر2012م)، ص197.
(2) د.توفيق محمد الشحات ظمآن ، **مرجع سابق**، ص72.
(3) خضر الطيب الأمين، **مرجع سابق**، ص75.

يمكن للمنشآت إيصال معلوماتها من خلال وسيلتين هما، الإعتراف والإفصاح(Recognition and Disclosure) فالإعتراف عبارة عن عملية إدخال أو دمج بند ما في القوائم المالية، أما الإفصاح فهو عملية توفير المعلومات في التقارير والقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها والجداول الملحقة وتقرير مجلس الإدارة[1]، حيث حددت الجهات العلمية والمهنية طرق خاصة بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية اللأزمة في إتخاذ القرارات الرشيدة وتتمثل هذه الطرق في الأتي[2]:

1. القوائم المالية الأساسية وتتمثل في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، وتعتبر هذه القوائم العمود الفقري للإفصاح المحاسبي حيث يراعي في إعدادها المبادئي المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
2. الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وتشتمل علي الطرق المحاسبية التي إستخدمت في إعداد القوائم المالية مع الإشارة لأي تغيير طرأ عليها، والأحداث التي وقعت بعد إعداد الميزانية العمومية، التغير في السياسات المحاسبية والتحويلات للعملات الأجنبية.
3. تقرير مجلس الإدارة ويتضمن إستعراض لأهم إنجازات المنشأة وخططها المستقبلية وتوقعات الإدارة في المجالات المختلفة، والأحداث غير المالية التي تؤثر علي المنشأة في المستقبل وطاقتها الإنتاجية والمشاكل الخاصة بالإنتاج أو التوزيع الخاص بالمنتجات، الأحداث والتغيرات في المراكز الإدارية العليا، التحسينات التقنية الرئيسية في المنشأة، إضافة لأي معلومات تفيد في عملية التنبؤ بالمستقبل[3].
4. تقرير مراجع الحسابات الخارجي ويتضمن التقرير الرأي الفني المحايد المتعلق بمدي صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المرفقة بها لواقع وحقيقة المنشأة، ومدي تطبيق المبادئي المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد التقارير المالية، ومدي كفاية نظام الرقابة الداخلية والأحداث المهمة التي وقعت بعد إعداد القوائم المالية مما يزيد من ثقة المستخدمين للمعلومات الواردة بالقوائم المالية.
5. الجداول الإحصائية والتي توضح نتيجة نشاط المنشأة بصورة مختصرة مثل، تحليل الإصول وإهلاكها، تحليل البمصروفات الثابتة والمتغيرة، بيان المبيعات وتكلفة المبيعات وغيرها من المعلومات التي يمكن تحليلها علي شكل جداول إحصائية.

---

(1) د.هلال عبدالفتاح عفيفي، **العلاقة بين إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات هل هناك تأثير للإفصاح الإختياري؟**، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد36، العدد الأول، 2014م)، ص269.

(2) الوليد عثمان فرج، **دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المنشورة في الحد من غسيل الأموال والممارسات غير القانونية في الدول النامية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2009م)، ص ص95-96.

(3) صالح محمد السيد، **الإفصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2004م)، ص172.

عموماً جري العرف علي أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة علي قرارات المستخدمين في صلب القوائم المالية ويتم الإفصاح عن المعلومات الأخري خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول مكملة تلحق بها، وفي بعض الأحيان يتم الإفصاح عن المعلومة الواحدة إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية[1]، بالإضافة إلي أن هنالك حالات معينة قد تتطلب من المراجع إضافة فقرة إيضاحية في التقرير رغم عدم تأثيرها علي الرأي غير المتحفظ منها جوانب عدم التأكد، عدم الثبات، التركيز علي أمر معين، وبالتالي في مثل هذه الحالات يكون من المناسب للمراجع الإمتناع عن أبداء رأيه عندما تكون المعلومات التي جمعها عن القوائم المالية لا تمكنه من إبداء رأيه الموضوعي، وفي الوقت الحالي تتطلب المهنة من المراجع الخارجي أن يقوم بتقييم ما إذا كان هنالك شك جوهري في قدرة المنشأة علي الإستمرار لفترة زمنية معقولة (فترة لا تتجاوز سنة مالية من تاريخ إعداد القوائم المالية)، فإذا خلص المراجع الخارجي إلي وجود شك جوهري بخصوص إستمرارية المنشأة وجب عليه إضافة ملاحظة إيضاحية بتقريره توضح ذلك.

التاسع عشر: معوقات الإفصاح المحاسبي (Impediments to Accounting disclosure)

يتم الوصول للمستوي الأمثل من الإفصاح عندما يتم تحديد إحتياجات مستخدمي البيانات المالية بشكل دقيق، بالإضافة إلي القدرة والرغبة لدي العامة في نشر مثل هذه المعلومات، ولكن هنالك العديد من المعوقات التي تحول دون الوصول إلي الإفصاح الأمثل وهي[2]:

1. تساعد المنافسين في الحصول علي المعلومات الخاصة بالمنشأة الأمر الذي يضر بمصلحتها.
2. يؤدي الإفصاح إلي تحسين المناخ التفاوضي مع الإتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المترتبة علي المنشأة.
3. عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية علي فهم وإستيعاب الكثير من البيانات والمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.
4. وجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللأزمة بتكلفة أعلي من قيام إدارة المنشأة بنشرها في التقارير الدورية.
5. عدم إلمام المنشأة بالإحتياطات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات المحاسبية.

---

(1) خالد الطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)**، (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد2، 2002م)، ص25.

(2) د.حسين علي خشارمه، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن**، (الإمارات العربية المتحدة: جامعة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد17، العدد1، 2003م)، ص110.

المبحث الثاني
الإفصاح عن المعلومات غير المالية
(Disclosure of non-financial Information)

أولاً: تمهيد (Preface)

واجهت مهنة المحاسبة في تطبيقها لوظيفة الإفصاح تحديات كبيرة عند إختيار الأساس المناسب للإفصاح المحاسبي وتحديد طريقة الإفصاح الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية وتلبية إحتياجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم علي إتخاذ القرارات السليمة، ومع تزايد النمو الإقتصادي في السوق العالمي بشكل كبير والتقدم التكنولوجي وإنتشار الشركات متعددة الجنسيات وعولمة أسواق رأس المال وإزالة القيود علي إنتقال رؤوس الأموال بين الدول، تعززت أهمية الإفصاح المحاسبي نظراً لتوفيره معلومات مفيدة وموثوقة لمستخدمي المعلومات حول المركز المالي للمنشآت وأداء أعمالها ومساعدة مستخدمي التقارير المالية في إتخاذ القرارات الرشيدة، إذ لم يعد الإفصاح عن المعلومات المالية التقليدية كافياً لعملية إتخاذ القرارات، حيث نشأت الحاجة إلي معلومات إضافية غير مالية تقدم قيمة مضافة لتقييم القيمة السوقية لأسهم المنشأة، حيث أكدت دراسات أن التقارير المالية التقليدية لا تعطي صورة كاملة عن وضع المنشأة وخاصة علي المدي الطويل، مما يفرض علي المنشأة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية كوسيلة لتلبية إحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وعزز ذلك الإنتقادات التي وجهت للتقارير المالية التقليدية لعدم إحتوائها علي بعض الإصول غير الملموثة كالموارد البشرية، مما أوجب علي الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والجهات المنظمة للمنشآت إظهار إهتمام متزايد من أجل تحقيق الإفصاح المناسب، حيث يعتبر الإفصاح عن المعلومات غير المالية مؤشراً لمستوي نجاح المنشأة فكلما زاد الإفصاح عن المعلومات غير المالية ترك ذلك إنطباع إيجابي عن كفاءة وفعالية أداء المنشأة لدي المتعاملين في سوق رأس المال[1].

حيث تزايدت في السنوات الأخيرة أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بالقوائم والتقارير المالية، حيث جاءت حتمية هذا الإفصاح نتيجة لعدة عوامل أهمها إدراك المنشآت للمسئولية البيئية وضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي، كما أن الإفصاح عن المعلومات البيئية يأتي أيضاً إستجابة لقوانين حماية البيئة التي تصدرها غالبية الدول وكذلك الهيئات والوكالات الحكومية المهتمة بإمور البيئة وتزايد الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات البيئية أيضاً كإستجابة لمتطلبات المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة في المنشأة وقد أوضح كل من (Denis and Magnan) أن إدارة المنشآت عليها مسئولية إدارة ورقابة صورتها العامة في المجتمع حول أدائها البيئي الذي يعرف بأنه توافق أو عدم توافق المنشأة مع معايير حماية البيئة، حيث ينعكس الأداء البيئي في عدم وجود عقوبات موقعة علي المنشأة أو مخالفات قانونية مترتبة علي مخالفتها لمعايير وقوانيين حماية البيئة، بالإضافة للإفصاح عن المعلومات البيئية ظهر إتجاه أخر للمحاسبة والإفصاح عن الاداء الإجتماعي للمنشآت مستقلاً عن إتجاه المحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي وإن كان الأداء الإجتماعي يشمل في مكوناته الأداء البيئي مما يعني أن الإتجاه الإجتماعي أكثر شمولاً من الإتجاه البيئي، حيث يشمل الأداء الإجتماعي إعتبار مبادئي المسئولية الإجتماعية حافزاً للأحداث والأنشطة التي تقوم بها المنشآت، وقيام المنشآت بالعمليات والأنشطة التي تعبر عن وفائها لمسئولياتها الإجتماعية، ومدي توافر سياسات وبرامج تصمم خصيصاً لإدارة

---

(1) إسحق محمود الشعار، نضال عمر زلوم، شادي أحمد عبدالرحمن، **دور ربحية ومديونية الشركة في تحديد أثر مستوي الإفصاح غير المالي علي القيمة السوقية**، (عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 3، 2015م)، ص ص 685 – 686.

العلاقات الإجتماعية للمنشآت، وأخيراً التعبير عن الآثار الإجتماعية لأنشطة المنشآت وبرامجها وسياساتها في شكل تكاليف وعوائد إجتماعية[1].

ثانياً: مفهوم الإفصاح عن المعلومات غير المالية

(Concept of disclosure of non-financial Information)

يقصد بالإفصاح عن المعلومات غير المالية تقديم معلومات إضافية عن الأنشطة الإجتماعية والبيئية للمنشأة أكثر من المتطلبات القانونية، ويتم ذلك بمبادرة من المنشأة لتقديم معلومات إضافية لمقابلة إحتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير المالي، حيث إزدادت أهمية الإفصاح عن المعلومات غير المالية نتيجة لتحول النظر إلي القوائم المالية بإعتبارها هدفاً في حد ذاتها إلي إعتبارها وسيلة لتحقيق هدف أو عدة أهداف أهمها المساعدة في إتخاذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد سواء كانت قرارات إستثمار أو قرارات إئتمان أو غيرها من القرارات، وقد إتضح أن متطلبات هذه القرارات تفوق إلي حد كبير ما يقدمه الإفصاح عن المعلومات المالية فقط، لذلك أصبح الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات غير المالية حتمية وضرورة لتحقيق فعالية القوائم المالية وتحقيقاً لأهدافها[2].

نجد أن الإفصاح المحاسبي الحالي لا يفي بإحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بمسئولية المنشأة إتجاه المجتمع وحماية البيئة، لذلك نشأت حاجة ملحة لتطوير الإفصاح المحاسبي ليشمل الإفصاح الإجتماعي والإفصاح البيئي مما يؤدي إلي زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم الإصول المالية والأداء الإقتصادي مع الأخذ في الحسبان المسئولية الإجتماعية والإقتصادية والبيئية للمنشأة، فالإفصاح البيئي والإجتماعي هو الإسلوب الذي تستطيع المنشآت من خلاله إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المختلفة ذات المضمون الإجتماعي والبيئي وتعد القوائم المالية والتقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك[3].

ثالثاً: أهمية الإفصاح عن المعلومات غير المالية

(Importance of disclosure of non-financial Information)

تبدو النظرة قصيرة الأجل لوفاء المنشآت بمسئولياتها الإجتماعية والبيئية بأنها أنشطة تؤثر بالسلب علي الأداء الإقتصادي للمنشأة بإعتبارها أنشطة تضيف للتكلفة دون أي منافع مباشرة، غير أن النظرة الشاملة طويلة الأجل لوفاء المنشآت بمسئوليتها الإجتماعية والإفصاح عنها تؤثر إيجابياً علي الأداء الإقتصادي للمنشآت نتيجة تحقيق المنشآت للعديد من المزايا التنافسية كالأتي[4]:

1. الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية يعمل علي إستباق هجمات جماعات الضغط، وضمان التأييد المجتمعي وإظهار الإلتزام بالمسئولية الإجتماعية.
2. المشاركة في أنشطة المسئولية الإجتماعية للمنشآت والإفصاح عنها يقلل من خطر تأثر أداء المنشآت سلباً بالنزاعات العمالية، وفضائح سلامة المنتجات، والإحتيال علي العملاء، وبالتالي تجنب السمعة السيئة.

---

(1) د.عارف عبدالله عبدالكريم، **الإفصاح المحاسبي الإختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2003م)، ص ص 32- 34.

(2) د.سعد محمد مارق، **قياس مستوي الإفصاح الإختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية**، (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد17، العدد الأول، 2009م)، ص ص143-144.

(3) أسماء محمد إبراهيم، **تأثير ملكية المؤسسات المالية علي مستوي الإفصاح البيئي الإختياري**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد4، 2014م)، ص661.

(4) د.محمد إبراهيم مندور، **دراسة وإختبار العلاقة السببية بين جودة الإفصاح الإختياري عن المسئولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي بالتطبيق علي البنوك التجارية اللبنانية**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2015م)، ص ص 123 – 124.

3. الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت يعزز صورة المنشأة أمام المجتمع ويحسن سمعتها، مما يترتب عليه زيادة ولاء العملاء للعلامة التجارية، ورضاء العملاء الخارجيين والعاملين، بالإضافة إلي تقوية علاقة المنشأة مع البنوك والمستثمرين والجهات الحكومية والذي ينعكس إيجابياً علي الأداء المستقبلي للمنشأة.
4. يساعد الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت في بيان مدي إهتمام المنشأة بالحقوق المجتمعية فيما يتعلق بالتساؤلات حول إستهلاك المنشأة للموارد الطبيعية في أنشطتها المختلفة، وبالتالي يستخدم الإفصاح البيئي كأحد إستراتيجيات المنشأة للحصول علي موافقة وتأييد المجتمع لأنشطتها، من خلال توضيح مساهمة المنشأة الإيجابية في تطوير المجتمع لتكتسب أو تحافظ أو تعيد شرعية بقاؤها.
5. يساهم التقرير عن المسئولية الإجتماعية والبيئية للمنشآت في الحد من تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين وأصحاب المصلحة الأخرين، مما يؤثر إيجابياً في تقييم أصحاب المصلحة لقيمة المنشأة ومخاطرها، وبالتالي يؤثر إيجابياً علي ربحية المنشأة وتكلفة رأس المال وسعر السهم.
6. الحصول علي معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة علي المنشأة نتيجة إلتزامها بمسئوليتها الإجتماعية والبيئية.
7. الإفصاح عن المعلومات غير المالية يعمل علي الحد من محاولات الإستفادة غير المشروعة من المعلومات الداخلية والقضاء علي صور التعامل المختلفة في هذه المعلومات، حيث تعتبر المتاجرة بالمعلومات مؤشراً لعدم كفاءة التنظيم المحاسبي، حيث ينتج عنه سؤ توزيع الثروات بين قطاعات المجتمع، وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات غير المالية يؤثر إيجاباً في تقدير المخاطر التي تتعرض لها أسهم المنشأة من خلال تقديم معلومات تحليلية أكثر مما يمكن الأطراف المستفيدة من تحديد درجة المخاطر المحيطة بالإستثمار في هذه المنشأة[1].
8. تعتبر المعلومات الإجتماعية والبيئية ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر مباشرة في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، إذ أن القوائم المالية يجب أن تعكس الإلتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج من عدم إلتزام المنشأة بقوانين حماية البيئة[2].

رابعاً: أهداف الإفصاح عن المعلومات غير المالية

(Objectives for disclosure of non-financial Information)

تتمثل أهداف الإفصاح عن المعلومات غير المالية في الأتي[3]

1. خفض تكلفة الإقتراض الخارجي عن طريق تقديم إفصاحات ذات مستوي مرتفع، بالإضافة إلي خفض تكلفة رأس المال نتيجة تقليل المخاطر التي تتعرض لها الأقلية وتقليل تكلفة العمليات.
2. تحسين جودة الإفصاح المحاسبي الحالي بتوفير معلومات إضافية غير مالية في التوقيت الملائم تواكب الأحداث والتطورات الجديدة في بيئة الأعمال، وتقديم مسببات جديدة لقياس قيمة المنشأة والتقريرعنها.
3. سد أوجه القصور في الإفصاح المحاسبي الإلزامي من ناحية، وإتاحة قدر وفير من المعلومات المفيدة للمستخدمين بدلاً من إستخدامهم لمصادر معلومات غير موثوق في مصداقيتها من ناحية أخري.
4. الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين كبار الملاك والأقلية من المساهمين أو بين الإدارة والفئات المستفيدة من التقرير المالي، بحيث تمكن الأقلية من تقييم العائد علي إستثماراتهم والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، وكأداة رقابية من المساهمين علي إدارة المنشأة.

---

(1) د.حسين أحمد دحدوح، د.رشا أنور حمادة، **دور الإفصاح الإختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد30، العدد2، 2014م)، ص196.

(2) عادل البهلول حميدان، **الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت بليبيا**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد27، العدد الأول، 2011م)، ص448.

(3) د.إيمان محمد سعدالدين، **دراسة أثر الملكية العائلية علي الإفصاح الإختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثالث، 2012م)، ص166.

5. تحليل ربحية المنشأة علي المدي الطويل بالإضافة إلي توفير معلومات إضافية للمستثمرين تمكنهم من تقدير العوائد المستقبلية علي إستثماراتهم.
6. تخفيض عدم التأكد لدي المستثمرين الحاليين والمرتقبين، بالإضافة إلي توصيل المعلومات الهامة والتي تحقق أهدافها إلي المتعاملين بالسوق المالي وجذب المستثمرين للتعامل مع المنشأة[1].

خامساً: أنواع المعلومات غير المالية (Types of non-financial Information)

تعتبر الأنشطة الإجتماعية والبيئية من الأنشطة المهمة في منشآت الأعمال خاصة بعد تزايد الإهتمام من قبل المستثمرين والمجتمع للحصول علي معلومات عن الأداء الإجتماعي والبيئي لهذه المنشآت، بالإضافة إلي حرص الإدارة في العديد من المنشآت علي الإستفادة من المعلومات المتوفرة عن التكاليف الإجتماعية والبيئية التي يجب تحملها من أجل ممارسة المنشأة لأنشطتها الإنتاجية سواء كانت تكاليف جارية أو إلتزامات إجتماعية وبيئية يتوقع تحملها مستقبلاً، حيث نجد بالإضافة إلي المعلومات المالية التي توضح نتيجة أعمال المنشآت ومركزها المالي لأبد من الإفصاح عن المعلومات غير المالية لهذه المنشآت والتي تتمثل في المعلومات الأتية[2]:

1. المعلومات عن المسئولية الإجتماعية (Information on social responsibility)

ورد مصطلح المسئولية الإجتماعية للمنشآت لأول مرة عام 1923م، حيث أشار شلدون (Sheldon) إلي أن مسئولية أي منشأة هي بالدرجة الأولي مسئولية إجتماعية، وأن بقاء المنشأة وإستمرارها يتوقف علي إلتزامها بمسئولياتها الإجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة[3]، ومنذ السبعينات أصبحت المحاسبة الإجتماعية والبيئية مجالاً هاماً للأبحاث، حيث أصبحت المجتمعات في جميع دول العالم تهتم بالمسئولية الإجتماعية والبيئية للمنشآت[4]، حيث برزت المسئولية الإجتماعية نتيجة لردود الفعل التي إكتسحت العالم ضد العولمة، الأمر الذي دفع الشركات متعددة الجنسيات للبحث عن دور لها علي المستوي الإجتماعي وخصوصاً بعد تنامي ظاهرة الفقر نتيجة التطبيقات الصارمة لتحرير التجارة العالمية، كما أن مفهوم المسئولية الإجتماعية مفهوم متغير ودائم التطور وهو مرتبط بشكل مباشر بالتنمية المستدامة، حيث يجب علي المنشآت بجانب البحث عن الثروة والربح الإهتمام بالبيئة والمشاركة في التنمية الإقتصادية والإجتماعية[5].

يعد مفهوم المسئولية الإجتماعية من المفاهيم التي لها جذور تاريخية تمتد لقرون طويلة وأن فكرة المسئولية الإجتماعية ليست بمفهوم جديد في القرن العشرين، حيث يمكن إرجاعها إلي فترة الستينات من هذا القرن، حيث أصبح مفهوم المسئولية الإجتماعية يأخذ أبعاداً أكبر ولم يعد الأمر يتعلق بالأنشطة التطوعية أو التبرعات بل تعداه ليصبح برامج وخطط وإستراتيجيات، حيث ظهر في العقود الماضية إهتمام متزايد بمفهوم المسئولية الإجتماعية من قبل المنظمات علي إختلاف وتنوع مجالات عملها ونشاطاتها ومن قبل الحكومات والشعوب علي حد سواء، وذلك في محاولة لتحديد نطاق تلك المسئولية وأبعادها وفوائدها ووضع الأطر التنظيمية والتشريعية المناسبة لها[6].

---

(1) د.فريد محرم فريد إبراهيم، **دراسة تحليلية لقياس العوامل المؤثرة في مستوي الإفصاح الإختياري**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2011م)، ص396.

(2) د.طارق محمد حسنين، **تحليل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة علي أساس النشاط**، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة التكاليف، 2001م)، ص17.

(3) د.يوسف محمود جربوع، **مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة**، مرجع سابق، ص 239.

(4) Ratna Nurhayati, Grantley Taylor, Greg Tower, **Investigating Social and Environmental Disclosure Practices by Listed Indian Textile Firms**, (Sydney: Curtin University, School of Accounting, Proceedings of the Australasian Conference on Business and Social Sciences,2015), p201.

(5) فهد راعي الفحماء، **مدي إلتزام الشركات المساهمة العامة الكويتية بالإفصاح عن بنود محاسبة المسئولية الإجتماعية**، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م)، ص14.

(6) المرجع السابق، ص15.

وعلي الرغم من أن المسئولية الإجتماعية للمنشآت أصبحت حقيقة واقعية من الصعب علي المنشآت تجاهلها، إلا أنه لا يوجد تعريف دولي متفق عليه لها، حيث عرفت المسئولية الإجتماعية بأنها "إلتزام أصحاب النشاطات الإقتصادية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع المجتمع المحلي، بهدف تحسين مستوي معيشة السكان بإسلوب يخدم الإقتصاد ويخدم التنمية في آن واحد"، كما أن الدور التنموي الذي يقوم به القطاع الخاص يجب أن يكون بمبادرة داخلية وقوة دفع ذاتية من داخل صناع القرار في المؤسسة، ويمكن تعريف المسئولية الإجتماعية بالمعني العام علي أنها "العلاقة ما بين المنظمة والمجتمع الذي تعمل ضمن نطاقه، فهي تركز علي الإلتزامات التي يتوجب علي المنظمة الوفاء بها إذا أرادت أن يتم إعتبارها متمتعة بصفات المواطنة الجيدة"[1].

كما عرفت المفوضية الأوربية المسئولية الإجتماعية للمنشآت بأنها "مفهوم تدمج فيه المنشأة بين الإهتمامات المجتمعية والبيئية في عملياتها التجارية وفي تعاملها مع أصحاب المصلحة علي أساس طوعي"، كما تدرك المنشأة بشكل متزايد بأن السلوك المسؤول إجتماعياً يؤدي إلي النجاح في عالم الأعمال، وربط البعض مفهوم المسئولية الإجتماعية بالقرارات الإستراتيجية التي تقوم بها منظمات الأعمال، حيث يرون أن المسئولية الإجتماعية للمنشأة هي الشعور بالإلتزام من جانب المنشآت نحو وضع معايير إجتماعية محددة أثناء صنع القرار الإستراتيجي[2].

أ. أبعاد المسئولية الإجتماعية (Social Responsibility Dimensions)

تمارس منظمات الأعمال عدداً من المسئوليات الإجتماعية التي تنحصر ضمن تصنيفين، المسئوليات الأخلاقية والمسئوليات الأنسانية، إتجاه المجتمع المحلي، الموظفين، الزبائن، الموردين، البيئة، والمساهمين، حيث تعتبر المسئولية الإخلاقية مسئولية إلزامية وتتعدي في كونها الإيفاء بالإلتزامات القانونية والإقتصادية وتتمثل هذه الأبعاد في الأتي[3]:

- المسئولية الإجتماعية تجاه المجتمع المحلي

يعتبر المجتمع المحلي بالنسبة لمنشآت الأعمال فئة مهمة إذ تتطلع إلي تجسيد متانة العلاقات معه وتعزيزها الأمر الذي يتطلب منها مضاعفة نشاطاتها إتجاهه، وذلك من خلال بذل المزيد من الرفاهية العامة فهي تشمل مجموعة الأنشطة التي تهدف إلي تحقيق فائدة للجمهور بشكل عام، كتشغيل المعاقين، والمساهمة في الرعاية الصحية، المساهمة في دعم البنية التحتية، الحد من مشكلة البطالة، دعم مؤسسات المجتمع المدني، وكل هذا يهدف إلي تنمية وتحقيق الرفاهية الإقتصادية للمجتمع، بالإضافة للدعم المتواصل للمراكز العلمية كمراكز البحوث والمستشفيات، وعادة ينظر إلي مسئولية المنظمة تجاه المجتمع المحلي من زوايا مختلفة، فقد تشمل رعاية الاعمال الخيرية، التبرعات والمساهمات للمؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والفنية، إقامة المشاريع ذات الطابع التنموي، وتكاليف الإسهامات في برامج التعليم والتدريب الإجتماعي ومشاريع التوعية الإجتماعية[4].

- المسئولية الإجتماعية إتجاه الموظفين

يتضمن هذا المجال تأثير أنشطة المنشأة علي الأشخاص العاملين فيها، كموارد بشرية تساهم بصورة فعالة في تحقيق أهداف المنشأة، وبالتالي فهي تشمل الأنشطة التي تعمل علي تحسين وضع وظروف العاملين بشكل عام كتقديم العلاج للعاملين مجاناً، تحسين ظروف العمل، وتقديم وسائل الأمن الصناعي، فإذا كانت المنشآت تهتم برأس المال البشري فلابد أن تقدم لهم الأفضل لأن العاملين المهرة علي المستوي الوطني والعالمي أصبحوا يركزون علي عامل المسئولية الإجتماعية من بين العوامل الأخري، حيث نجد أن معظم العاملين يفضلون العمل في المنشآت التي لديها سياسات بيئية ومجتمعية جيدة، وهذه المسئولية تشمل جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين فيها

---

(1) J.J. Asongu, **The Legitimacy of Strategic Corporate Social Responsibility as a Marketing Tool**, (USA: , Journal of Business and Public Policy, Volume 1, Number1,2007), P2.

(2) د.محمد سيد عبدالمتعال، د.محمد رفاعي، **الإدارة الإستراتيجية**، (عمان: دار المريخ، 2007م)، ص118.

(3) فهد راعي الفحماء، مرجع سابق، ص ص 19- 23.

(4) Anselmsson Johan, Johansson Ulf**, Corporate social responsibility and the positioning of grocery brands. An exploratory study of retailer and manufacturer brands at point of purchase**, (International Journal of Retail and Distribution Management, Volume 35, Number10), p836.

بغض اللنظر عن مواقعهم التنظيمية، حيث تقوم المنشأة بالإلتزام بتوفير كل العوامل اللأزمة لخلق وتعميق حالة الولاء وإنتماء العاملين، كالإهتمام بحالتهم الصحية وتدريبهم وتحسين وضعهم الثقافي، والإهتمام بمستقبلهم عند إنتهاء فترة عملهم بالمنشأة.

- **المسئولية الإجتماعية إتجاه الزبائن وحماية المستهلك**

وهي تشمل الأنشطة التي تهدف إلي رضا المستهلك، والمحافظة علي هذا الرضا كالإهتمام بزيادة أمان المنتج، عدم خداع المستهلك، الصدق في الإعلان، وتوفير البيانات اللأزمة عن المنتج من حيث طريقة الإستخدام وحدودها والمخاطر المرتبطة ومدي صلاحية الإستخدام، وتعد هذه الفئة من المجتمع ذات أهمية كبيرة لكل المنشآت بدون إستثناء، ومن الأداء الإجتماعي الموجه لهذه الفئة تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة، والإعلان لهم بكل صدق وأمانة وتقديم منتجات صديقة، بالإضافة إلي تقديم إرشادات واضحة بشأن إستخدام المنتج وإلتزام المنشآت بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع وتطوير مستمر للمنتجات، وذلك بجانب الإلتزام الأخلاقي بعدم خرق قواعد العمل مثل الإحتكار[1].

- **المسئولية الإجتماعية إتجاه الموردين**

ينظر إلي العلاقة بين الموردين ومنشآت الأعمال علي أنها علاقة مصالح متبادلة، لذلك يتوقع الموردون أن تحترم منشآت الأعمال تطلعاتهم ومطالبهم المشروعة التي يمكن تلخيصها بالإستمرار في التوريد وخاصة لبعض أنواع المواد الأولية اللأزمة للعمليات الإنتاجية ، وأسعار عادلة ومقبولة للمواد المجهزة لمنشآت الأعمال بالإضافة إلي تسديد الإلتزامات والصدق في التعامل وتدريب الموردين علي مختلف طرق تطوير العمل[2].

- **المسئولية الإجتماعية إتجاه البيئة**

وتشتمل علي مجموعة من الأنظمة الإجتماعية التي تهدف إلي الحد من الآثار السلبية الناتجة عن مزاولة المنشأة لنشاطها الذي يؤثر علي البيئة، وذلك بهدف المحافظة علي علي سلامة البيئة المحيطة بالمنشأة والمحافظة علي الموارد الطبيعية، ويعد هذا المجال من أهم مجالات المحاسبة الإجتماعية نظراً لما تسببه المنشآت من أضرار علي البيئة مثل تلوث المياه والهواء والتربة والتلوث الضوضائي، وقد تم إعادة النظر في أدبيات المسئولية الإجتماعية فيما يخص الجوانب البيئية للمنشآت، فأصبحت المسئولية الإجتماعية تشمل أنظمة البيئة المفروضة ذاتياً والتقارير البيئية للمنشآت وجميع تكاليف الأداء الإجتماعي المدفوعة لحماية أفراد المجتمع المحيط الذي تعمل المنشأة داخل نطاقه الجغرافي، إذ تحاول المنشآت جاهدة رد الأضرار عن البيئة المحيطة والمتولدة عن أنشطتها الصناعية.

- **المسئولية الإجتماعية إتجاه المساهمين**

يعد المساهمين من الفئات المهمة المستفيدة من نشاط المنشأة، وتكمن مسئولية المنشأة إتجاههم بتحقيق أقصي أرباح ممكنة وتعظيم قيمة الأسهم وزيادة حجم المبيعات، بالإضافة لحماية إصول المنظمة وموجوداتها من الضياع والسرقة وسؤ الإستخدام.

- **المسئولية الإجتماعية لتطوير الإنتاج**

وتشتمل علي كافة تكاليف الأداء التي تنصب في خدمة المستهلكين، حيث تتضمن تكاليف الرقابة علي جودة الإنتاج، تكاليف البحث والتطوير، تكاليف ضمانات المتابعة ما بعد البيع، تدريب وتطوير العاملين، وغيرها من الخدمات التي تحقق حالة الرضا من المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلكين.

2. المعلومات البيئية (Environmental Information)

يقصد بالمعلومات البيئية تلك المعلومات المرتبطة بنشاط المنشأة في مجال البيئة وخاصة تلك المتعلقة بالتكاليف والمطلوبات البيئية، وبالتالي من المهم الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإلتزامات البيئية سواء تم ذلك في

(1) د.نظام موسي سويدان، د.شفيق إبراهيم حداد، **التسويق مفاهيم معاصرة**، (عمان: دار الحامد للنشر، 2006م)، ص81.

(2) د.طاهر محسن منصور ، د.صالح مهدي محسن، **المسئولية الإجتماعية وأخلاقيات الأعمال – الأعمال والمجتمع**، (عمان: دار وائل، 2005م)، ص 85.

التقارير المالية أو في الإيضاحات المرفقة بها، حيث يراعي عند الإفصاح عن المعلومات البيئية تحديد مادية البند المفصح عنه، أخذاً في الإعتبار أهمية البند بالإضافة إلي قيمة البند بالنسبة للمنشأة[1].

أ. أنواع المعلومات البيئية (Types of Environmental Information)

تنقسم المعلومات البيئية للأتي[2]:

- المعلومات البيئية القانونية (Legal Environmental Information)

وهي المعلومات الخاصة بموقف المنشأة من التنظيمات والقوانين البيئية وتوضح مدي الإلتزام بها وتشمل، القوانين والتنظيمات البيئية التي تخضع لها المنشأة، الرسوم والتعويضات المقدرة عن التلوث البيئي، المؤشرات والمعايير البيئية المحددة للرقابة علي التلوث ومدي توافق المنشأة معها، نتائج الفحوص البيئية التي إجريت علي المنشأة من جانب الأجهزة الرقابية البيئية، الإجراءات القضائية أوالقضايا المرفوعة ضد المنشأة وأسبابها[3].

- المعلومات البيئية عن النشاط الإستثماري

(Environmental Information on Investment Activity)

هي المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الإستثمارية للمنشأة وتشمل، نوعية نشاط المنشأة وأثاره السلبية علي البيئة، مدي وجود مخاطر بيئية من نشاط المنشأة، المخاطر البيئية وكيفية تغطيتها من خلال التأمين ضد هذه المخاطر، طرق التخلص من النفايات والمخلفات، كيفية القضاء علي الشكاوي والقضايا المرفوعة ضد المنشأة بشأن الأثار السلبية للبيئة، الأخطار الناتجة عن إستخدام المنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة.

- المعلومات البيئية المالية (Financial Environmental Information)

هي المعلومات التي تساعد علي تحديد قيم وعناصر الآثار البيئية وأثرها وتقييم المركز المالي للمنشأة وتشمل، الإصول البيئية المقتناة لإزالة التلوث، الإلتزامات البيئية الفعلية والمحتملة، المصروفات والتكاليف البيئية الفعلية، الرسوم والتعويضات المقررة عن التلوث البيئي.

يتضح للباحث أن مستخدمي القوائم والتقارير المالية يهتمون بالأداء البيئي للمنشآت الصناعية ذات التأثير السلبي علي البيئة خاصة فئة المستثمرين التي تبحث عن العوائد المالية العالية الخالية من المخاطر، وبالتالي يطمئنون إذا ما توفرت لديهم المعلومات المالية المتعلقة بالنفقات والتكاليف المرتبطة بالمعدات والتسهيلات المستخدمة للحد من تلوث البيئة الناتج عن أنشطة الوحدة الإقتصادية ومدي توافقها مع المتطلبات والتشريعات البيئية، بجانب معرفة مصادر تمويل إقتناء تلك المعدات والتسهيلات ومعرفة التقديرات المستقبلية لهذه النفقات .

سادساً: آليات الإفصاح عن المعلومات غير المالية

(Disclosure mechanisms for non-financial Information)

نجد أن التقرير عن نتائج الأداء الإجتماعي لم يعد إختياراً مطروحاً أمام المنشآت وأنا أصبح أمراً إجباريا حتي بدون وجود نص قانوني ملزم بذلك الإفصاح، ويمكن أن تنتقل المعلومات الإجتماعية إلي ذوي المصالح في المنشآت عبر ثلاثة آليات تتمثل في الأتي[4]:

1. الإفصاح الإختياري (Optional disclosure)

---

(1)عبدالناصر محمد نور، **الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وأثره علي قرارات مستخدمي التقارير المالية المنشورة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2013م)، ص 57.

(2) المرجع السابق، ص ص 57- 58.

(3) محمد راضي عطية، **دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الإستثمارية**، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، 2000م)، ص290.

(4) د.فهيم أبوالعزم، **معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية**، (القاهرة:جامعة القاهرة، مجلة الإدارة العامة، المجلد45، العدد الأول، 2005)، ص49.

يقصد به تقديم معلومات إضافية تزيد عما تتطلبه المعايير والتشريعات القانونية ويتم ذلك بمبادرة من المنشأة لتقديم تلك المعلومات الإضافية لمقابلة إحتياجات الأطراف أصحاب المصلحة[1]، حيث نجد أن عدم إشتراك المساهمين في إدارة المنشأة يتسبب في مشكلتين مهمتين:

الأولي: وجود عدم تماثل للمعلومات، حيث أن المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المنشأة.
الثانية: وجود المخاطر الأخلاقية، حيث تعمل الإدارة علي الإستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المنشأة والتوقعات المستقبلية لها، ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الإختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية.
وهنالك دراسات توصلت إلي أهمية المعلومات الإجتماعية والبيئية التي تفصح عنها المنشآت الصناعية إختيارياً وأثرها علي ربحيتها وعلي توجيه قرارات أصحاب المصالح في المنشآت.
وتقوم المنشآت بالإفصاح الإختياري لمجموعة من الأسباب أهمها[2]:

- **إعلام مستخدمي التقارير المالية**: حيث يتم إعلام هؤلاء المستخدمين بمجموعة من الموضوعات التي تعينهم علي إتخاذ قراراتهم الإستثمارية المختلفة، كما يتم إعلامهم بأسباب إتخاذ إجراءات أو تصرفات معينة بالمنشأة.
- **بناء إنطباع ذهني**: يتيح الإفصاح الخاص عن الإمور ذات المسئولية الإجتماعية شعور ورضا بالعوائد الإقتصادية المستقبلية مثل الإفصاح عن النفقات التي تم القيام بها لأغراض حماية البيئة، وتأمين ظروف العمل أو برامج التدريب لقطاعات من المجتمع.
- **تجنب التشريع أو الرقابة الحكومية:** قد تقوم المنشأة بعمل إفصاحات إختيارية إذا كان هنالك مخاطر بأن عدم القيام بتلك الإفصاحات قد يؤدي إلي التدخل أو الرقابة الحكومية، ويتطلب تحديد توقيت وطبيعة ونطاق تلك الإفصاحات حكم أو قرار إداري.
- **تخفيض تكلفة رأس المال:** تتميز الإفصاحات الإختيارية بأنها تزيد عن الإفصاح المطلوب، فقد تجد المنشآت التي تتنافس مع غيرها من المنشآت الأخري في أسواق رأس المال العالمية أنه من الأهمية بمكان إجراء إفصاحات إضافية إختيارياً، ولا شك أن الإفصاحات الإضافية تزيل أو تخفض من عدم التأكد المرتبط بالمستقبل، ومن ثم تخفيض مستوي المخاطر المحيطة بالمنشأة.

إن زيادة درجة الإفصاح الإختياري عن المعلومات البيئية تؤدي إلي تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة، مما يؤدي إلي زيادة السيولة في سوق رأس المال وزيادة الطلب علي الأوراق المالية للمنشآت الأمر الذي يخفض تكلفة العمليات وبالتالي تخفيض تكلفة رأس المال[3].

2. الإفصاح الإلزامي (Mandatory disclosure)

هو ذلك الإفصاح الذي يتم بناءاً علي مقتضيات معايير المحاسبة الصادرة عن المنظمات المهنية والتي تلزم المنشآت بالإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي التقارير المالية، بالإضافة إلي ما تطلبه الهيئات ذات العلاقة كهيئة سوق المال والتي تلزم المنشآت المصدرة للأسهم بتوفير الحد الأدني من المعلومات للمستثمرين طبقاً لقواعد ومتطلبات إدراج تلك المنشآت في السوق.
ويعمل الإفصاح الإلزامي علي تقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، بالإضافة إلي تقليل التكاليف الإجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول علي المعلومات المحاسبية.

3. المصادر الخارجية للإفصاح (External sources of Disclosure)

---

(1) د.طلعت عبدالعظيم متولي، **نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الإختياري**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الأول، العدد الأول، 2007م)، ص8.
(2) د.أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سابق**، ص517.
(3) محمد حسن عوض مقلد، **نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الإختياري**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م)، ص28.

وهي المصادر التي لا تتحكم بها إدارة المنشأة مثل الصحافة بأنواعها المختلفة، فهي ذات أثر كبير علي أصحاب المصالح في المنشآت حيث من خلالها تنعكس صورة المنشأة أمام المجتمع، فإذا كانت هذه الصورة إيجابية كان الأثر إيجابياً علي المنشأة وإذا كان سلبياً إنعكس ذلك سلباً عليها.

نجد أن المستثمرون يستخدمون المعلومات البيئية المنشورة من المصادر الخارجية مثل، المحللين الماليين أوالمستشارين الماليين للصحف المالية المتخصصة، وتقارير الوكالات الحكومية، والإعلان عن القضايا في المحاكم، وذلك لتقييم الأثار المالية للإدارة البيئية للمنشآت الصناعية إضافة للعلاقة بين ما ينشر في الصحف من معلومات بيئية ورد الفعل السلبي إتجاه أسعار الأسهم.

سابعاً: الإفصاح المحاسبي عن معلومات المسئولية الإجتماعية

(Accounting disclosure of social Responsibility information)

علي الرغم من الإهتمام المتزايد بالإفصاح عن الأداء الإجتماعي للوحدة الإقتصادية، إلا أنه لا يوجد إتفاق بين المحاسبين علي مفهوم محدد للإفصاح عن المسئولية الإجتماعية، فإذا كان الإفصاح المحاسبي يتطلب أولاً إعداد وتجهيز المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تمهيداً لنقلها إلي مجموعة الأطراف ذات الإهتمام بها، فإن إستيعاب نطاق الوظائف المحاسبية لمتغيرات المسئولية الإجتماعية يستلزم تطوير المقاييس الملائمة لقياس الأداء الإجتماعي للوحدة الإقتصادية وطرق التقرير عن نتائج هذا القياس، ولإرساء تصور عام لما يمكن أن تكون عليه أسس الإفصاح الملائم للمسئولية الإجتماعية، بحيث لا ينبغي أن تقف صعوبة قياس بعض التكاليف والمنافع الإجتماعية عائقاً أمام الإفصاح عنها خاصة وأن الآثار الإجتماعية قد تكون تراكمية تظهر بعد عدة فترات بما يصعب من قياسها في تاريخ حدوثها، وذلك علي أساس أن القياس التقريبي لأغراض الإفصاح عن المنافع والتاكاليف الإجتماعية في تاريخ حدوثها أفضل من عدم قياسها علي الإطلاق، وذلك للإفصاح عن مساهمة الوحدة الإقتصادية في تحقيق الرفاهية الإجتماعية[1].

1. أسباب زيادة الإهتمام بالإفصاح عن المسئولية الإجتماعية للمنشآت

هنالك العديد من الأسباب التي تدعو للإهتمام بالإفصاح الإجتماعي منها ما يتعلق بتحسين المحتوي الإعلامي للتقارير المالية ومنها ما يتعلق بمسئولية المحاسب ومهنة المحاسبة في الوقت الذي يتسم فيه العالم بالتغير السريع وسرعة تداول المعلومات وهي كالاتي[2]:

أ. أسباب تتعلق بتحسين المحتوي الإعلامي للتقارير المالية وتتمثل في:

- الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية يساهم في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المنشآت.
- ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي، وعدم تركيز المستثمر علي الجانب الإقتصادي فقط لإتخاذ قرار الإستثمار.
- المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية تسعي لتوصيل المعلومات إلي الفئات غير التقليدية مثل، العاملون، المستهلكون، الحكومة، المجتمع المحلي والوطني.

ب. أسباب تتعلق بمسئولية المحاسب ومهنة المحاسبة

- أن البيانات المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر علي إصول المنشآت ونفقاتها وإلتزاماتها وهي من صميم عمل المحاسب.
- إن التغير في الفلسفة الإجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المنشآت لتكاليف المحافظة علي البيئة يؤدي إلي معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبة في المنشآت.

حيث نجد أن بقاء أي منشأة وإستمرارها علي المدي الطويل يتوقف في النهاية علي مدي قدرة المنشأة علي إعلام أفراد المجتمع المحيط بها، بما أوفت به المنشأة من مسئوليات إجتماعية، فإذا فشلت المنشأة في ذلك فإن المجتمع سيبذل جهداً معاكساً ضد المنشأة وما تسعي لتحقيقه من أهداف.

ثامناً: الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية

---

(1) د.محمد عباس بدوي، د.أميرة إبراهيم عثمان، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، (القاهرة: منشأة المعارف، 2000م)، ص447.

(2) خالد صبحي حبيب، مرجع سابق، ص48.

(Accounting disclosure of Environmental Information)

تزايدت في السنوات الأخيرة إحتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلي الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية تلك الإحتياجات، ويرجع ذلك إلي تعدد المستفيدين وتباين إحتياجاتهم، نجد أن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي بإحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسئولية الإجتماعية للمنشأة إتجاه حماية البيئة، لذلك نشأت حاجة لتطوير معيار للإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئيفي شكل مرفقات إيضاحية بالتقارير والقوائم المالية التقليدية[1]، حيث يعبر الإفصاح البيئي عن الإسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافة المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير المالية الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك[2]، حيث تعتبر رغبات المستخدمين فيما توجب الإفصاح عنه من معلومات بيئية أثراً كبيراً في تعدد نماذج التقارير المعتمدة علي الإفصاح البيئي مما نتج عنه عدم وجود نموذج معياري واحد يمكن الإعتماد عليه في هذا المجال، وعليه فإن إختلاف مستوي إدراك المستخدمين للمعلومات جعل من المعلومات الملائمة لطرف معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لطرف أخر، الأمر الذي وضع معدو التقارير المالية أمام أحد خيارين إما إعداد نموذج واحد متعدد الأغراض يلبي إحتياجات المستخدمين كافة، أو إعداد نموذج من التقارير علي أن يخدم كل نموذج فئة معينة، ومن الملاحظ أن كل من هذين الخيارين يكلفان المنشأة الكثير من الجهد والوقت والمال، ولذلك جاءت إهتمامات وكالة حماية البيئة (Environmental Protection Agency)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بنوع وطبيعة المعلومات المفصح عنها، بحيث يجب أن يتضمن الإفصاح الأبعاد الأساسية الأتية[3]:

أ. الإفصاح عن الإجراءات والأنشطة البيئية.

ب. الإفصاح عن الإجراءات المحاسبية الخاصة بشئون البيئة.

ت. الإفصاح عن الإصول والإلتزامات والأعباء البيئية.

ويتضمن كل من هذه الأبعاد معلومات تفصيلية، فالبعد الأول يضم البرامج والسياسات التي تتبناها المنشأة للحفاظ علي البيئة، والتحسينات التي قامت بها المنشأة، والإجراءات التي وضعتها المنشأة للحد من آثار التلوث ومدي الإلتزام بمعايير حماية البيئة، ويضم البعد الثاني الآثار المالية لإجراءات حماية البيئة التي تتمثل في الإنفاق الإستثماري والأرباح للفترة الحالية، وفي حالة المبالغ الفعلية المحملة علي نتيجة أعمال الفترة المالية ومتصلة بشئون البيئة يجب الإشارة لهذه القيم في حسابات الأستاذ العام مبوبة حسب طبيعتها مثلاً نفقات معالجة تدفق السوائل، تسرب الغازات وتلوث الهواء، معالجة التلوث الضوضائي، برامج التثقيف والتوعية البيئية، أما البعد الثالث يشمل الإفصاح عن ما تقتنية المنشأة من إصول بيئية وما يترتب عليها من إلتزامات ومخصصات وإحتياطيات، بالإضافة للإفصاح عن الإلتزامات الطارئة من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية وذلك من حيث المبالغ المقدرة لها وإمكانية تحقق الخسائر المحتملة.

1. مفهوم الإفصاح البيئي (The concept of Environmental disclosure)

علي الرغم من أن مفهوم الإفصاح واحد سواء كان محاسبياً أو بيئياً، إلا أن الإفصاح المحاسبي التقليدي يقتصر علي عرض نتائج الأعمال في ضؤ السياسات والمفاهيم المحاسبية، وبالتالي لا يعكس ما ينتج عن ممارسة المنشآت لأنشطتها المختلفة من آثار بيئية سلبية، مما يؤدي إلي نقص في عرض المعلومات المرتبطة بنشاط المنشأة في مجال البيئة وخاصة تلك المعلومات المتعلقة بالتكاليف والمطلوبات البيئية، وهذا بدوره يشكل أحد التحديات التي واجهت المحاسبة في السنوات الأخيرة التي زاد فيها نشاط المنشآت الصناعية، حيث أصبحت تشكل تهديداً علي البيئة من خلال الآثار السلبية

---

(1) محمد السيد محمد، **إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، معهد الدراسات والعلوم البيئية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م)، ص89.

(2) المرجع السابق، ص98.

(3) د.مجدي شكري فوزي، **تأثير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية علي جودة المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ديسمبر2007م)، ص ص 483- 484.

الناتجة عن تلك المنشآت أثناء قيامها بعملياتها الإنتاجية مثل التلوث والهدر في المواد السامة الخطرة علي البيئة المحيطة بهذه المنشآت[1].

ينبع إهتمام الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي إنطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما يجعلها تؤثر بشكل مباشر علي المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها، حيث أن القوائم المالية يجب أن تعكس الإلتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج من عدم إلتزام المنشأة بقوانين حماية البيئة، وعلي الرغم من الإهتمام المتزايد من جانب الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي إلا أنه مازال حديث العهد في بعض الدول ويكاد يختفي في البعض الأخر، فقد أثبتت الدراسات المحاسبية عدم إهتمام أغلب الدول بالإفصاح البيئي كما أن أغلب الدراسات المحاسبية البيئية لم تتح مفهوماً واضحاً للإفصاح البيئي الذي يعتبر أحد مكونات الإفصاح المحاسبي الكامل والمسئول عن توفير المعلومات عن الأداء البيئي للمنشآت.

ويمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد إتخاذ القرارات المتعلقة بها، والحكم علي مدي كفاءة الإدارة للأداء البيئي[2].

كما عرف الإفصاح البيئي بأنه "الطريقة التي بموجبها تستطيع المنشأة إعلام المجتمع بأطرافة المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة لتحقيق ذلك"[3].

وعرفه أخر علي أنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالإلتزامات البيئية والناتجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدي إستجابة المنظمة لهذه الإلتزامات حتي يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول علي المعلومات اللأزمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء"[4].

2. أسباب زيادة الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات البيئية للمنشآت

(Reasons for Increasing Interest in the disclosure of Environmental Information)

نجد أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً وخاصة للمنشآت ذات الأثر السلبي علي البيئة، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات في الصناعات الملوثة، بالإضافة إلي أن يوفر الإفصاح المحاسبي لهذه المنشآت معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء المنشأة بإلتزاماتها في مجال مكافحة التلوث، حيث تتمثل أسباب الإهتمام بالإفصاح البيئي في الأتي[5]:

أ. إن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المنشآت منذ عام 1990م.

ب. إحتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات والمعلومات البيئية لأهميتها في إستثماراتهم.

ت. الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، لذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

ث. التأثير الإيجابي للإفصاح البيئي في القيمة السوقية للمنشأة من خلال أسعار أسهمها بسوق الأوراق المالية[6].

---

(1) ناظم حسن عبدالسيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف، **الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد**، (العراق: هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد22، العدد5، 2009م)، ص11.

(2) محمد حسين أحمد حسن، **الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، السنة)، ص168.

(3) نوال بن عمارة، **المحاسبة عن الأداء البيئي – الآفاق والمعوقات**، (الجزائر: جامعة ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 22- 23 نوفمبر، 2011م)، ص 275.

(4) ناظم حسن عبدالسيد وأخرون، **مرجع سابق**، ص11.

(5)عادل البهلول حميدان، **مرجع سابق**، ص ص449- 450.

(6) محمد عبدالغني، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، المجلد 37، العدد2، 2000م)، ص245.

ج. الإستجابة لمتطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية (SEC).
ح. مدي وجود معايير تنظم القياس والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمنشآت.
خ. زيادة وعي المجتمع وإهتمامه بالبيئة وإدراكه للآثار الناتجة عن ممارسة الأنشطة الإقتصادية علي البيئة، لذلك نشأت الحاجة للتعرف علي مدي قيام المنشأة بالأنشطة اللأزمة للتوافق مع التشريعات والقوانين البيئية[1].

3. أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

(The Importance of Accounting disclosure of Environmental performance)

يرتبط تزايد أهمية معيار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية من التركيز علي إمساك الدفاتر وحماية مصالح الملاك إلي التركيز علي دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة، وبالتطبيق علي المعلومات البيئية نجدها جزءاً من المعلومات الضرورية التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية وتعتبر الأنشطة البيئية من العناصر الجوهرية التي تمارسها المنشآت الإقتصادية، حيث بدأ الإهتمام بالمعلومات البيئية سواء المالية منها أو غير المالية سواء تم التقرير عنها بصلب القوائم المالية أو بالإيضاحات المرفقة أو بتقرير مجلس الإدارة لتأثيرها الفعال علي سوق رأس المال والمستثمرين والمحللين الماليين، نجد أن أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية برزت للأسباب الأتية[2]:

أ. تطوير معيار العرض والإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات المفصح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الإقتصادي والبيئي للمنشأة.
ب. تلبية الإحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالإلتزامات البيئية للمنشآت.
ت. ترشيد القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدي وفاء المنشأة بمسئولياتها إتجاه المحافظة علي البيئة من التلوث.
ث. يساعد الإفصاح عن الأثار الإقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الإقتصادية للدولة في ضؤ التغيرات البيئية مما يؤدي إلي زيادة فاعلية التخطيط الإقتصادي للدولة.
ج. دعم وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسئولياتها البيئية وتشجيعها علي تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في إستثماراتها، وبالمقابل زيادة الضغط علي المنشآت التي لا تفي بهذه المسئولية لتحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناتجة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.
ح. مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للوحدات الإقتصادية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع.
خ. التعرف علي مدي إلتزام المنشآت بأحكام وقوانين حماية البيئة.
د. المحاسبة كهيئة منظمة يقع علي عاتقها مسئولية المحافظة علي وجهة النظر الداخلية للوحدة الإقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع، وإتخاذ القرارات التي تمكن من الإستخدام الكفؤ للموارد وحماية البيئة وتحميل الوحدة الإقتصادية بتكاليف ذلك.
ذ. الإفصاح عن المعلومات البيئية يؤدي لفهم المشاكل البيئية وكيفية علاجها، وإتاحة الفرص من أجل تحسين الأداء البيئي، كما أن الوعي بالمخاطر البيئية يؤدي إلي التخطيط بشكل أكثر فعالية لمواجهة الحوادث أو التخفيف من آثارها السلبية علي المجتمع والموارد الطبيعية[3].

4. أهداف الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

(Objectives of accounting disclosure on Environmental performance)

---

(1) د.حسن علي محمد سويلم، **المتطلبات النظرية والعلمية للتقرير عن التكاليف البيئية**، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، 2001م)، ص183.

(2)عبدالناصر محمد نور، **مرجع سابق**، ص ص 113-115.

(3) Thomas C. Beierle, **The Benefits and Costs of Environmental Information Disclosure What Do We Know About Right-to-Know?**, (Washington: Resources for the Future, Discussion Paper, 2003),p p 3-4.

الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للمنشآت أصبح دافعاً وضرورة، إذ يفيد مختلف الأطراف الداخلية والخارجية في إتخاذ قراراتهم الرشيدة، وبالتالي تنقسم أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي إلي الأتي[1]:

أ. أهداف داخلية (Internal Objectives) وتتمثل في[2]:

- المحافظة على المركز التنافسي للمنشأة من خلال تحسين سمعتها إتجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الأقتصادية والإجتماعية.
- أظهار أذعان المنشأة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضفي على وجودها صفة الشرعية والقانونية.
- إلتزام المنشأة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في تحقيق الأستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

ب. أهداف خارجية (External Objectives) وتتمثل في:

- إظهار إلتزام المنشأة بمتطلبات المسئولية الإجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- يعد الإفصاح البيئي وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير، عند حدوث الضغوط علي المنشأة سواء من المستهلكين أو الجمهور أو الهيئات الإجتماعية الأخري.
- عكس نشاطات وفعاليات المنشأة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة، مما يخلي مسئوليتها القانونية إتجاه الأضرار والإصابات التي قد تسببها منشآت أخري مماثلة.

5. متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

(Environmental Accounting Disclosure Requirement)

تمثل متطلبات الإفصاح البيئي المقومات الرئيسية اللأزمة لنجاحه، والبيانات والمعلومات المالية والكمية اللأزمة لتطبيقه وتحقيق المنافع المرجوة منه، وقد أوصت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية ببعض المتطلبات الأساسية للإفصاح البيئي وتشمل، الإفصاح عن الأداء البيئي بجانب الإفصاح عن الأداء الإقتصادي، العمل على حصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية، التفرقة بين الإلتزامات البيئية وتكاليف التشغيل، بالإضافة إلي أن يتضمن الإفصاح البيئي طبيعة السياسات التي تطبقها المنشأة بإزالة أو منع أسباب التلوث وتكلفتها، حيث تتمثل هذه المتطلبات في الأتي[3]:

أ. المتطلبات العامة للإفصاح البيئي: تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي يستند عليها الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:

- وجود تنظيم مهني قوي مهمته وضع المعايير المهنية المقبولة عموماً والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
- إنشاء أجهزة حكومية مهمتها مراقبة تنفيذ المنشآت لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المنشآت التي تخالف تلك القوانين والنظم.
- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة، لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للمنشآت التي تسبب منتجاتها تلوثاً للبيئة، مثل صناعة البترول والأسمنت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم الإفصاح على جميع المنشآت.

---

(1) ناظم حسن عبدالسيد وأخرون، **مرجع سابق**، ص ص 12-13.

(2) د.عصام علي فرج بدر، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد4، المجلد27، الجزء الثاني، 2013م)، ص104.

(3)مهاوات العبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية**، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2015م)، ص ص 89- 91.

- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية، حيث تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس، ويقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة في معالجة تكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويمكن الإعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة بالمتخصصين والفنيين في هذا المجال.

ب. المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي: وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل[1]:

البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية وتضم:

- التكاليف البيئية الرأسمالية المتمثلة في تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
- التكاليف البيئية الجارية والمتمثلة في تكاليف تدوير وحفظ المخلفات، تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السلمية
- الأعباء المالية الحالية والمحتملة الناتجة عن مخالفة المنشأة لقوانين ونظم حماية البيئة.
- الدعم المادي والتمويل والمنح المادية التي تحصل عليها المنشآت من الجهات المختلفة وبتكلفة منخفضة لمواجهة التلوث البيئي.
- الزيادة في الأرباح الناتجة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المنشآت التي تفي بمسئولياتها البيئية.

البيانات (غير المالية) الكمية والفنية المتعلقة بالأداء البيئي:

وتشمل البيانات الفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المنشأة للوفاء بمسئوليتها البيئية وتضم[2]:

- كمية المخلفات والإنبعاثات الناتجة عن العمليات الإنتاجية في كافة مراحلها.
- كمية الإنخفاض في عدد الإصابات بين العاملين بأمراض نتيجة التلوث.
- المساحات الخضراء والأشجار التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.
- السياسات الفنية التي تتخذها المنشأة لتخفيض أو منع التلوث الحالي والمستقبلي للوصول إلى المعدلات المسموح بها عالمياً، مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً بحيث يمكن الإستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الأسمنت.
- السياسات الفنية التي تتبعها المنشأة فيما يتعلق بإستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث البيئي الحالي، مثل إستخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

6. إتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي (Environmental Accounting Disclosure Trends)

هنالك العديد من الإتجاهات في مجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تتمثل في[3]:

أ. **من حيث نطاق الإفصاح:** حيث يتأثر نطاق الإفصاح المحاسبي البيئي بطبيعة النشاط، حيث يأخذ أحد الأشكال الأتية:

- **الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط**

حيث تتم في إطار محاسبة التكاليف البيئية دون الإفصاح عن قيم المنافع البيئية وذلك لصعوبة قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم مستقلة.

- **الإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية**

---

(1)محمد مصطفي حسن، **القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية في القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2010م)، ص ص 101-102.

(2) د.عبدالمنعم فليج عبدالله، **قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الإستثمار في نظم الإدارة البيئية،** (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2002م)، ص450.

(3) سعيدي سياف حنان، **مرجع سابق،** ص ص 83-84.

حيث إتسع نطاق الإفصاح ليشمل المنافع والتكاليف البيئية سواء كانت التأثيرات ناجمة عن النشاط الماضي أو الحاضر أو المتوقع مستقبلاً، وذلك لتوفير معلومات مالية ومادية تساهم في رفع قدرة الإدارة علي تحسين الأداء الشامل للمؤسسات الصناعية بشقيه الإقتصادية والبيئي، ويتم ذلك في إطار نظام المحاسبة الإدارية البيئية الذي يعتمد علي مبدأ المقابلة، بمعني مقابلة الإيرادات بالمصروفات متجاهلاً بذلك الصعوبات التي تحول دون قياس المنافع البيئية بشكل نقدي[1].

ب. من حيث شكل الإفصاح

الإفصاح عن الأداء البيئي أما أن يتم في تقارير وصفية تبين الأرقام والإحصائيات والنسب بشكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي، أو الإفصاح في تقارير كمية توضح معلومات الأداء البيئي مثل كمية الإنبعاثات وكمية الفاقد، أو يتم الإفصاح في تقارير مالية توضح معلومات الأداء البيئي بصورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي، حيث نجد أن المنشآت الصناعية مطالبة بالإفصاح عن تأثيراتها البيئية في مجالات حماية البيئة المحيطة بالمؤسسة، تحسين جودة المنتج وحماية المستهلك، تنمية الموارد البشرية، وخدمة المجتمع المحلي.

7. مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي (Advantages of Environmental Accounting disclosure)

إن إلتزام المنشآت الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة من المزايا والمنافع تتمثل في[2]:

أ. توفر معلومات عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.

ب. تحتاج إدارة المنشآت الصناعية إلي معلومات عن الأداء البيئي لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلي آثار بيئية سلبية، ومحاولة الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث.

ت. الإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية يساعد المنشآت الصناعية علي إتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفشل البيئي، مثل تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة والغرامات علي مخالفة المنشآت للتنظيمات البيئية.

ث. يمكن للمنشآت الصناعية أن تحقق أعلي معدلات للعائد علي حقوق الملكية إذا تم الإفصاح عن التأثيرات البيئية.

ج. توفر معلومات عن الأداء البيئي يساعد إدارة المنشآت الصناعية في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن لها تحقيق رضاء المستهلكين.

ح. يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة المنشآت الصناعية في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللأزمة لرقابة درجة التلوث.

خ. توفر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمنشآت الصناعية يمكنها من الحصول علي ميزة تنافسية، من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات والتغليف والعمليات الإنتاجية.

د. يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المنشآت الصناعية علي تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية وترشيد إستخدام الموارد والطاقات.

ذ. يساهم الإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية في توفير معلومات تساعد المنشآت الصناعية في التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلي.

ر. إختيار البديل الإستثماري الأنسب بالأخذ في الإعتبار الجوانب البيئية.

8. معوقات الإفصاح عن الأداء البيئي

(Impediments to disclosure of Environmental performance)

علي الرغم من التقدم في مجال وضع الأطر المتكاملة للمحاسبة والإفصاح عن الأداء البيئي خلال السنوات الأخيرة، إلا أن هنالك العديد من الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وهي تتمثل في الأتي[1]:

---

(1) نوفان حامد محمد، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسئولية الإجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2010م)، ص80.

(2) منير جمعة القطاطي، **منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007)، ص164.

أ. الطبيعة المختلفة للنشاط البيئي عن النشاط الإقتصادي

إن دافع النشاط الإقتصادي هو تحقيق الربح المادي بينما الهدف من النشاط البيئي هو الإلتزام القانوني أو الإختياري لهدف خدمة البيئة وحمايتها، كما أن النشاط البيئي يمس موارد غير مملوكة للمنشأة وهي الموارد الطبيعية وآثاره تمس فئات إجتماعية لا ترتبط بعلاقة إقتصادية مع المنشأة، حيث نجد أن الآثار البيئية بالغة التعقيد وتنتقل من الآثار الظاهرة التي يمكن ملاحظتها وتتبعها إلي الآثار المخفية التي من الصعوبة التنبؤ بها أو تقديرها، كما أن التلوث البيئي متعدد الصور والأشكال ومن الممكن أن يصيب عناصر البيئة المختلفة، بالإضافة إلي أن كثيراً من جوانب الأثر البيئي لا يمكن قياسها كمياً علي وجه الدقة والموضوعية إضافة لصعوبة قياسها مالياً.

ب. عدم توافق بعض المبادئي المحاسبية التقليدية مع بعض جوانب الأداء البيئي

تواجه بعض المفاهيم والمبادئي المحاسبية صعوبة في تطبيقها علي العمليات البيئية، ووفقاً لنظرية القيد المزدوج في مجموعة من الحسابات، حيث يضمن توازن مجاميع وأرصدة تلك الحسابات في نهاية الفترة المالية، فهنالك صعوبة في تطبيق هذا المفهوم علي العمليات البيئية فبعض جوانب الأداء البيئي لا تأخذ صفة الحدث المالي ولا يترتب عنها بالضرورة تدفق نقدي داخل أو خارج سواء في جانب التكاليف أو المنافع، بالإضافة لصعوبة تطبيق مبدأ المقابلة بين المصروفات والإيرادات في العمليات البيئية حيث أن قياس النفقات الرأسمالية البيئية والإستثمارات البيئية لا يتحقق عنها تدفقاً نقدياً داخلاً، كما أن الإنفاق علي حماية البيئة الهوائية أو المائية أو التخلص من المخلفات لا يترتب عليه إيرادات نقدية ملموسة وإنما يترتب عليها عوائد ضمنية غير ملموسة[2].

ت. صعوبة حصر الأضرار التي تلحق بالبيئة

نظراً لصعوبة إعادة الحال إلي ما كان عليه قبل حدوث الضرر في حالة الضرر البيئي، فإن مسألة حصر الأضرار تصبح ضرورية من أجل تقدير قيمة التعويض وهي مسألة من الصعب قياسها لأنها تختلف من حالة لأخري، بالإضافة إلي أن القياس يتم بصورة تقريبية وتتدخل به العوامل الشخصية.

ث. التنوع في أشكال الفساد البيئي

إن تأثير المنشآت علي البيئة المحيطة بها يكون إما علي الظروف الطبيعية أو الظروف الإجتماعية والثقافية، حيث نجد أن الجوانب الطبيعية يسهل الوقوف عليها نسبياً حيث تتمثل في التكاليف اللأزمة لوقاية البيئة الطبيعية المحيطة بالمنشأة من التدهور والفساد والتلوث.

ج. عدم إكتمال المعلومات لإتخاذ القرارات الإستثمارية

تعاني قرارات المشروعات الإستثمارية والتي تخص إختيار المواد وتسعير المنتجات من عدم توفر المعلومات البيئية الشاملة والمتكاملة في الوقت المناسب علي الرغم من أهمية هذه القرارات المستقبلية التي تشكل تحديات محددة لأوضاع غير مؤكدة.

ح. صعوبة فصل التكاليف البيئية

تتداخل التكاليف البيئية ضمن أنواع التكاليف السائدة من تكاليف مباشرة وغير مباشرة، حيث تواجه عملية فصلها بشكل مستقل عن بقية التكاليف مشاكل محاسبية قائمة مثل، مشكلة تكامل الأقسام الإنتاجية والوظيفية وإنتشار عناصر التكاليف البيئية بها، والتعقيد في فصل المكونات البيئية لتكاليف التغيير في العمليات الإنتاجية المتعددة الأغراض، وعدم توافر البيانات اللأزمة لقياس بعض عناصر التكاليف البيئية في سجلات ودفاتر المنشأة وإرتباطها بعدد كبير من الأحداث الخارجية.

خ. مضمون وهيئة الإفصاح المحاسبي البيئي المقدم

---

(1) نوال بن عمارة، **مرجع سابق**، ص ص 279 – 281.

(2) د.خليل إبراهيم رجب، د.زياد هاشم يحي، **دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها**، (الأردن: جامعة الزيتونة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع حول إدارة المخاطر وإقتصاد المعرفة، 16- 18 إبريل، 2007م)، ص 12.

نتيجة لإختلاف طبيعة الأداء البيئي والإجتماعي عن طبيعة الأداء الإقتصادي ومحدودية إسلوب القياس المالي في إستيفاء قياس مختلف جوانب الأداء البيئي بالمنشأة، نجد أن هنالك صعوبة في توحيد طريقة العرض حيث يترك الإفصاح البيئي إلي ما تراه المنشأة مناسباً، حيث يصعب إختيار الإسلوب الملائم للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

د. صعوبة تحديد المتسبب في التلوث بشكل نهائي

طبقاً للقواعد العامة للمسئولية القانونية ينبغي أن يكون المتسبب في الضرر محدداً، حيث نجد صعوبة تحديد المتسبب في الضرر كما في حالة التلوث الجوي من الأدخنة المتطايرة من عوادم السيارات أو من المصانع وذلك لتعدد الأشخاص المسئولين عن هذه الأضرار.

ذ. صعوبة قياس التكاليف البيئية

إن معظم التكاليف البيئية هي تكاليف غير ملموسة تتمثل في كمية التلوث الناتج عن المنشآت الصناعية، وتكون مقاسة بوحدات قياس غير نقدية، حيث تتمثل المشكلة في كيفية تحويل البيانات الكمية الخاصة بالتلوث إلي وحدات نقدية.

تاسعاً: محددات الإفصاح عن المعلومات غير المالية

(Determinants of disclosure of non-financial Information)

تتمثل محددات الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية في الأتي[1]:

1. تكاليف المعلومات (Information Costs)

إن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي والإجتماعي يؤدي إلي تخفيض مقدار عدم التماثل في المعلومات بين المستثمرين ومتخذي القرارات في سوق رأس المال من ناحية والمديرين من ناحية أخري، مما يدفع المستثمرين إلي الإعتماد علي المعلومات التي تقدمها لهم المنشأة ويوفرون أي تكاليف كانوا سيتحملونها للحصول علي تلك المعلومات من مصادر أخري، وبالتالي يؤدي ذلك إلي تخفيض تكلفة رأس المال ويقلل من حاجة المستثمرين إلي محاولة الحصول علي المعلومات عن مخاطرة الأعمال للمنشآت، حيث أن الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية يوجه إدراك المستثمرين بشكل صحيح إلي مثل هذه المخاطر وبالتالي يحقق وفراً في تكاليف المعلومات بالنسبة للمستثمرين، ولهذا فإن المنشآت تفصح عن المعلومات البيئية والإجتماعية إذا كانت تكاليف إعداد هذه المعلومات والإفصاح عنها أقل من التكاليف التي قد يتحملها المستثمرون في الحصول عليها من مصادر أخري، ومن المؤكد أن المنشأة ستعوض هذه التكاليف التي سوف تتحملها بالمزايا التي تحققها من الإفصاح والمتمثلة في تخفيض تكلفة رأس المال وضمان تدفق رأس المال المطلوب لها من سوق رأس المال والناتج عن زيادة الطلب علي اسهمها. حيث تنقسم تكاليف الإفصاح عن المعلومات غير المالية إلي قسمين كالأتي[2]:

أ. **القسم الأول:** ويتضمن التكاليف المباشرة وتشمل، تكاليف إعداد ومعالجة ونشر المعلومات، والتكاليف المباشرة يكون من السهل تقديرها ودمجها في تحليل التكلفة والعائد للإفصاح.

ب. **القسم الثاني:** ويتضمن التكاليف غير المباشرة وتشمل، التكاليف الناتجة عن أثر الإفصاحات علي قرارات المنشأة وأنشطتها مثل أثر تنبؤات الأرباح السلبية علي شروط الموردين والمبيعات، وتشمل تكاليف المقاضاة وتكاليف الوضع التنافسي أي إفادة المنافسين بالإفصاح عن المعلومات الخاصة.

تمثل هذه التكاليف ما يلحق بالمنشأة من أضرار تنافسية نتيجة للإفصاح عن معلومات معينة، وهنالك بعض المعلومات التي يترتب علي الإفصاح عنها أضرار بالمركز التنافسي للمنشأة وسط المنافسين مثل، المعلومات عن التجديدات الإدارية والتكنولوجية في عمليات الإنتاج، المعلومات عن الإستراتيجيات والخطط التكتيكية، المعلومات عن عملية التشغيل كالإحصاءات عن القوي العاملة.

2. الأحوال المالية للشركة (Financial Conditions)

---

(1) د.عارف عبدالله عبدالكريم، مرجع سابق، ص ص 34- 36.

(2) أ.خالد أبوراوي ميلاد، د.دعاء عبدالرحيم محمد، **دور الإفصاح الإختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في الأسواق المالية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد3، الجزء الثاني، 2012م)، ص ص 30-31.

وطبقاً لهذا العنصر فإن سلوك الإدارة بإتخاذ قرار بالإفصاح أو عدم الأفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي سيتوقف بشكل كبير علي الموقف المالي للمنشأة، فإذا كانت المنشأة في موقف مالي سيئ فإن الإفصاح عن إلتزاماتها البيئية والإجتماعية سيضرها كثيراً وخاصة عند تعاملها مع المقرضين والموردين حيث سيقدرون أن هذه الإلتزامات سوف يكون لها أثرها السلبي علي تدفقاتها النقدية الداخلة في المستقبل بالإضافة إلي أعباء الإقتراض لتمويل هذه الإلتزامات البيئية والإجتماعية مما يجعلهم يعيدون النظر في شروط التعامل مع المنشأة، وعلي العكس من ذلك فإن المنشأة التي تتميز بمركز مالي قوي فإنه بإمكانها الإفصاح عن كافة إلتزاماتها البيئية والإجتماعية وسيمكنها مركزها المالي القوي من تجنب ومقاومة ضغوط الأطراف الأخري، وإستيعاب ومقاومة أي سلوك مضاد من جانب المنافسين، وبالتالي مثل هذه المنشآت ذات المركز المالي القوي تتجه إدارتها إلي إتخاذ قرار بالإفصاح عن إلتزاماتها البيئية والإجتماعية طالما أن مثل هذا القرار لا يؤثر علي قدرتها علي مواجهة الآثار السلبية للإفصاح وفي نفس الوقت فإنه يزيد من مصداقيتها أمام المستثمرين.

3. الأداء البيئي والإجتماعي للشركة (Social and Environmental Performance)

عند إتخاذ المنشأة لقرارها بالإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية فإن ذلك يتوقف أيضاً علي إدراك الإدارة لجودة الأداء البيئي والإجتماعي، فالأداء البيئي أو الإجتماعي السيئ يعتبر من المعلومات السيئة التي ترغب الإدارة في عدم الإعلان عنها وخاصة إذا ما كان هيكل مجلس إدارة المنشأة يساعد علي ذلك من حيث تركز الملكية ووجود علاقات عائلية ووجود سيطرة علي مجلس الإدارة من جانب المديرين الذين يؤدون أدوار متعددة داخل المنشأة، ولكن في حالة الأداء الإجتماعي الجيد فإن إدارة المنشأة سوف يكون لها حافز للإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية لتحسين صورتها أمام المستثمرين وأمام المجتمع وأمام جهات الإشراف الحكومية، بحيث تعتبر جودة الأداء البيئي والإجتماعي محدداً لمدي الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية حيث تعتبر العلاقة بينهما علاقة إيجابية.

ويري أخر أن محددات الإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي للمنشآت تتمثل في[1]:

1. حجم المنشأة (Size of the facility)

يعتبر حجم المنشأة من أكثر الخصائص تأثيراً في مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية، حيث تتميز المنشآت الكبري والمنشآت متعددة الجنسيات بإرتفاع مستوي الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية[2]، حيث نجد المنشآت الكبري وفقاً لنظرية المصلحة تخضع للمراجعة أكثر من المنشآت الصغري ولذلك تفصح عن المزيد من المعلومات الإجتماعية والبيئية للحصول علي موافقة أصحاب المصلحة من أجل إستمرار بقائهم، كما تعتبر المنشآت الكبيرة كيانات إقتصادية هامة وبالتالي تفرض عليها طلبات أكبر لتوفير المزيد من المعلومات للعملاء والموردين والمحللين والهيئات الحكومية، كما أن إتاحة المعلومات يعتبر أسهل للمنشآت الكبيرة حيث تمتلك الموارد الإقتصادية لتزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات وبالتالي إنتاج بيانات إضافية بتكلفة تنافسية مقارنة بالشركات الأصغر حجماً[3]،حيث أن كبرحجم المنشأة يدفعها لمزيد من الإهتمام بمسئوليتها الإجتماعية والبيئية، وبالتالي زيادة الإفصاحات الإجتماعية والبيئية وذلك لتحسين صورة المنشأة في المجتمع وتجنب التدخل الحكومي خاصة الغرامات أو إيقاف نشاط المنشأة، حيث يقاس حجم المنشأة بإجمالي ما تملكه من إصول، وإجمالي مبيعاتها.

2. قوة حملة الأسهم (The power of Shareholders)

حيث تقاس بتأثيرهم المحتمل كمساهمين ودرجة خصخصة المنشأة، فكلما زادت درجة قوة حملة الأسهم كلما زاد الضغط علي إدارة المنشآت من أجل زيادة الإفصاح عن أدائها الإجتماعي والبيئي.

3. طبيعة النشاط (Nature of activity)

---

(1) سليمان بن عبدالله بن محمد، **مستوى الإفصاح عن عناصر المسئولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية**، (الرياض: جامعة أم القري، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2015م)، ص86.

(2) د.إيمان محمد سعدالدين، مرجع سابق، ص168.

(3) Toluwa Ohidoa, Okun.O. Omokhudu, Ikhenade A.F.Oserogho, **Determinants of Environmental Disclosure**, (Nigeria: International Journal of Advanced Academic Research, Social & Management Sciences, Vol. 2, Issue 8, 2016), p52.

تزيد الحاجة للتقارير عن التكاليف البيئية التي تتكبدها المنشأة مع زيادة الأنشطة البيئية التي تنفذها نتيجة إلتزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية من جهة أو نتيجة الوعي البيئي لدي الإدارة من جهة أخري، حيث تقاس طبيعة النشاط بنوع الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، حيث نجد أن هنالك صناعات ذات تأثير سلبي علي البيئة المحيطة مثل صناعات الورق، الكيماويات، الأسمدة، الأسمنت، ألأغذية، المنظفات، والبترول.

4. التشريعات الحكومية البيئية (Environmental Government Legislation)

وتقاس بخطر مواجهة المنشآت لتشريعات بيئية جديدة تفرض عليها القيام بأنشطة لمكافحة تلوث قائم، وعدم تجاوز معدلات معينة للتلوث المتوقع.

5. الضغوط الإجتماعية (Social pressures)

تسعي جماعات الضغط داخل المجتمع إلي دفع المنشآت إلي تحمل المزيد من المسئوليات إتجاه المجتمع، ويمثل الإفصاح الإجتماعي لتلك المنشآت أحد وسائل تخفيف حدة هذه الضغوط.

6. المدي الزمني لقرارات الإدارة (Time-span of management decisions)

نجد أن الإهتمام بالنواحي الإجتماعية تظهر أثاره في الأجل الطويل، لذلك فإن الإدارة التي تقوم بإتخاذ قرارات أغلبها طويلة الأجل يرتفع إحتمال قيامها بالإفصاح الإجتماعي.

عاشراً: المبادرة العالمية لإعداد التقارير الإجتماعية والبيئية (Global Reporting Initiative)

وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) فإن المؤشرات غير المالية في تقارير التنمية المستدامة يجب أن تتضمن ثلاث مجموعات رئيسية هي المؤشرات الإقتصادية، المؤشرات البيئية، المؤشرات الإجتماعية، حيث تشتمل المؤشرات الإجتماعية علي أربعة مؤشرات فرعية وهي، مؤشرات ترتبط بحقوق الإنسان، مؤشرات ترتبط بحقوق الموظفين والعاملين، مؤشرات ترتبط بمسئولية المنتج، وأخيراً مؤشرات ترتبط بمسئولية المنشآت تجاه المجتمع بصفة عامة، حيث صدرت النسخة الأولى من المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) عام 2000 وتسمى (G 1)، أما النسخة الثانية فقد صدرت عام 2002 أثناء إنعقاد قمة العالم للتنمية المستدامة وتسمى (G 2)، أما النسخة الثالثة صدرت عام 2006 وتسمى(G 3)وأخيراً صدر الإصدارالرابع من المبادرة العالمية لإعداد التقارير ويسمي (G 4) في يوليو2013م ، وسوف يتم التحول من G3 إلى G4 بعد 2015/12/31م ، حيث يجب أن تعد تقارير التنمية المستدامة والتي سوف تنشر بعد ذلك التاريخ وفقاً لمؤشرات (G4)[1].

كما حددت المعاييرالدولية لإعداد التقارير مجموعة من المبادئي الواجب الإلتزام بها عند إعداد تقارير المسئولية الإجتماعية والبيئية للمنشآت مثل، المبادئي العشرة التي حددها الميثاق العالمي الصادر عن الأمم المتحدة (UN Global Compact) عام 2000م والتي ترتبط بحقوق الإنسان والعاملين والبيئة، بالإضافة للمعايير الدولية الأخري لإعداد التقارير المالية مثل (Accountability's AA1000 Standard ISO Environmental Management Standard,)، والتي أشارت إلي أهمية تقارير المسئولية الإجتماعية للمنشآت بهدف تحقيق التنمية المستدامة، لذلك يجب علي المنشآت الإفصاح عن جميع المؤشرات الإقتصادية والإجتماعية والبيئية لأنشطتها في تقارير التنمية المستدامة الخاصة بها حتي تفي بمسئولياتها الإجتماعية إتجاه المجتمع الذي تعمل فيه [2].

الحادي عشر: أساليب الإفصاح عن المعلومات غير المالية

(Methods of disclosure of non-financial Information)

---

(1) Daizy, Sen, Mitali, Das, Niladri, **Corporate Sustainability Reporting: A Review of Initiatives and Trends**, (IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, Vol. 12 ,NO. 2, Apr2013), P8.

(2) د.عاطف محمد أحمد، **تحليل محتوي الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة للشركات المسجلة بالبورصة المصرية**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثالث، العدد الأول، 2015م)، ص94.

تعرف التقارير الإجتماعية بأنها الوسيلة المستخدمة لتوصيل المعلومات عن الأداء الإجتماعي للمنشآت لأصحاب المصلحة، وفي ظل عدم وجود معيار محاسبي خاص بالعرض والإفصاح عن الأداء الإجتماعي للمنشآت، إتخذت المنشآت إحدي طريقتين للإفصاح عن معلومات الأنشطة الإجتماعية كالأتي[1]:

1. طريقة الدمج (Method of Merging)

حيث يتم الإفصاح عن معلومات المحاسبة الإجتماعية معبراً عنها بوحدة النقد ضمن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي بجانب المعلومات المالية، حيث يتم إظهار جميع المبالغ التي أنفقت علي كل نشاط، ويعتمد هذا الإسلوب علي الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات بما يتناسب مع قيمة ما أنفق[2]، ويتم تفضيل هذه الطريقة تبعاً للمبررات الأتية:

أ. تمثل القوائم والتقارير المالية السنوية الوسيلة الأساسية للإتصال مع أصحاب المصالح.

ب. الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والمعلومات المالية في تقرير واحد يعتبر أحد وسائل تخفيض تكاليف الإفصاح.

ت. تخضع القوائم والتقارير المالية السنوية لعملية مراجعة مما يضفي علي معلوماتها قدراً من الثقة.

إلا أن هذه الطريقة تفترض إمكانية القياس النقدي لجميع أنشطة المسئولية الإجتماعية، وهو إفتراض غير واقعي لأن هنالك العديد من الأنشطة الإجتماعية لا يمكن قياسها بصورة نقدية بدرجة معقولة من الثقة.

2. طريقة الفصل (Method of Separation)

وهو الإفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي في تقارير منفصلة مستقلة عن التقارير المالية التقليدية التي تعدها المنشأة، ويعتمد هذا الإتجاه علي أن لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإجتماعية والبيئية أهدافها الخاصة التي تسعي لتحقيقها، حيث تأخذ هذه التقارير أحد الأشكال الأتية:

أ. **التقارير الوصفية:** وفقاً لهذا الإسلوب يتم الإفصاح عن الأنشطة الإجتماعية والبيئية التي تقوم بها المنشآت وفاءاً لإلتزاماتها الإجتماعية والبيئية في شكل تقارير وصفية بصورة إنشائية دون أي محاولة لتقييم أو تحليل التكاليف والمنافع المترتبة علي هذه الأنشطة لتجنب صعوبات القياس، وقد تشتمل تلك التقارير علي بعض المؤشرات الكمية أو النسب المئوية والإحصاءات.

ب. **التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية والإجتماعية فقط،** دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والإجتماعية وذلك للصعوبات التي تعترض قياس قيمة المنافع، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات.

ت. **تقارير تفصح عن تكاليف ومنافع أنشطة المسئولية الإجتماعية معاً،** وتعرف بتقارير المدخلات والمخرجات أو قائمة التأثير الإجتماعي وفيها يتم الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف وصافي العجز أو الفائض الإجتماعي الذي تحقق للمجتمع.

وتعتبر تقارير المدخلات والتي تقتصر فقط علي بيان تكاليف أنشطة المسئولية الإجتماعية دون التعرض إلي جانب المنافع أكثر التقارير شيوعاً لأغراض الإفصاح الخارجي، كما أنها أكثر موضوعية مقارنة بتقارير المدخلات والمخرجات نظراً لصعوبة القياس المحاسبي لمعظم منافع أنشطة المسئولية الإجتماعية.

الثاني عشر: نماذج التقارير الإجتماعية والبيئية (Social and environmental reporting forms)

يمكن عرض نماذج الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية كالأتي[3]:

1. النماذج وفقاً لإسلوب الفصل

أ. التقارير الوصفية

- نموذج (Scovill)

---

(1) د.محمد إبراهيم مندور، **مرجع سابق،** ص ص 122 – 123.

(2) حامد أحمد صالح، **معوقات الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2009)، ص49.

(3) عبدالناصر محمد نور، **مرجع سابق،** ص ص 137- 148.

وهو نموذج للتقرير عن الأداء الإجتماعي أعدته إحدي الشركات الأمريكية، ووفقاً لهذا النموذج تتحدد مجالات المسئولية الإجتماعية في توفير فرص العمالة، الرقابة البيئية، التفاعل مع المجتمع، حماية المستهلك، ويأخذ التقرير الشكل المألوف للميزانية بجانبيها الإصول والخصوم وذلك لبساطة العرض مع إلقاء الضؤ علي جوانب القوة والضعف في الأداء[1].

جدول رقم (1/2/2) نموذج (Scovill)

شركة Scovill Manuf. Comp - تقرير العمل البيئي والإجتماعي

الموجودات	**المطلوبات**
1. فرص العمل - لقد أدي توسع الشركة في نشاطاتها التشغيلية إلي خلق (10000) فرصة عمل جديدة. - الخطط الأساسية للتطوير - برنامج توفير فرص التوظيف للأقليات حيث سلعدت هذه البرامج علي رفع نسبة تشغيل الأقليات من 6% سنة 1962م إلي 19% سنة 1972م. - برنامج تشغيل العجزة	- ترقية العاملين من الأقليات إلي مراكز أعلي لا تزال دون المستوي المقبول. - تقدم العجزة من كسب المهارات والخبرات لا تزال في الحدود الدنيا.
2. حماية البيئة ومكافحة التلوث - تم وضع جهاز لقياس درجة التلوث للجو بالدخان والرذاذ المتطاير من فتحات المصنع - قامت الشركة بتخصيص 1.3% من صافي الربح قبل الضرائب لتنظيف مجري النهر في المدينة.	- لا تزال الشركة ترمي بنفاياتها من العمليات الإنتاجية في الأراضي الزراعية المجاورة.
3. التفاعل مع المجتمع - كانت تبرعات الشركة للمؤسسات الخيرية في حدود 1.2% من صافي الربح قبل الضرائب خلال الخمس سنوات الماضية.	- البرامج الخاصة بقيام الشركة في بناء مساكن لمحدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية، قياساً بالوقت المستنفذ بالبناء والمبالغ المنفقة عليها.

المصدر: د.مؤيد الفضل وأخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002م)، ص190.

يلاحظ الباحث أن جميع بنود التقرير ليس لها قيم نقدية، وبالتالي لا يمكن التأكد من توازن جانبي الموجودات والمطلوبات، بالإضافة إلي أنه لا يعبر عن المركز المالي الإجتماعي في لحظه إعداده بقدر ما يعبر عن الجوانب الإيجابية والسلبية للأداء الإجتماعي للشركة.

- نموذج جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

إقترحت لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المشروع والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية نموذجاً يقوم علي الإفصاح الوصفي (Narrative Disclosure) لجهود المشروع في حل المشاكل البيئية، وأوصت اللجنة بتضمين القوائم اللمالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود بإستخدام إسلوب الوصف الروائي للإفصاح كما يلي[2]:

(1) محمد مصطفي حسن، **مرجع سابق**، ص104.

(2) د.محمد عباس بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الإجتماعية للمشروع**، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2000م)، ص ص 111-113.

- المشاكل البيئية الرئيسية: حيث يتم تحديد المشاكل التي تواجه المشروع فيما يختص بالرقابة علي التلوث والمعايير المسموح بها والعقوبات المقررة لتجاوزها.
- خطط المشروع للحد من المشاكل البيئية: حيث يتم الوصف تفصيلياً لخطط المشروع إتجاه تخفيض التلوث، والجدول الزمني المحدد لتنفيذها، والموازنة التخطيطية لتكاليف الرقابة علي التلوث.
- التقدم الذي حققه المشروع في حل المشاكل البيئية: حيث يتم وصف ما أنجزه المشروع من تقدم والتكاليف التي ترتبت علي هذا الإنجاز.
- التأثيرات البيئية الجوهرية علي المركز المالي للمشروع وعلي نتيجة عملياته.

إن سهولة إعداد التقارير وقابلية المعلومات الواردة بها للفهم كان المعيار الأساسي الذي عملت اللجنة علي تحقيقة، وإعتبرت ذلك خطوة أولي نحو تطبيق نموذج مناسب لقياس وعرض الأداء البيئي والإجتماعي للمنشأة.

- **نموذج الأمم المتحدة (1991م)**

ضمن جهودها الرامية إلي حماية البيئة قدمت الأمم المتحدة عام 1991م تقريراً يؤكد علي أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية علي أن تتولي الحكومات متابعة الملاحظات التي يتضمنها التقرير كما هو وارد بالجدول أدناه:

جدول رقم (2/2/2)التقرير المالي البيئي المقدم من قبل الأمم المتحدة عام 1991م

ما يتضمنه تقرير المدير

- المصادر البيئية ذات العلاقة بالشركة والصناعة.
- السياسة البيئية المتبعة.
- التحسينات التي تمت منذ إعتماد السياسة البيئية.
- درجة الإستجابة للقوانيين والتشريعات الحكومية.
- المصادر البيئية المادية والقانونية المحيطة بالشركة.
- تأثيرات الحماية البيئية علي رأس المال المستثمر والمكاسب.
- تكاليف المواد المحملة علي العمليات الحالية.
- مقدار المواد المرسلة خلال الفترة.

ملاحظات في القوائم المالية

- السياسات المحاسبية لتسجيل المطلوبات والإحتياطيات لمواجهة الكوارث، والإفصاح عن المطلوبات العرضية.
- مقدار المطلوبات (بالدولار) والإحتياطيات وما أنجز خلال الفترة.
- مقدار المطلوبات العرضية (بالدولار).
- التأثيرات الضريبية.
- ما تقدمه الحكومة من منح خلال الفترة.

المصدر: ناظم حسن عبدالسيد وأخرون، **الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد،** (العراق: هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد22، العدد5، 2009م)، ص14.

يلاحظ الباحث أن بنود التقرير تتصف بالعمومية، بالإضافة إلي صعوبة فصل التكاليف البيئية الأخري وخاصة ما يتعلق بالإنفاق الرأسمالي.

ب. التقارير التي تعرض التكاليف الإجتماعية والبيئية فقط

وهي التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية والإجتماعية دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والإجتماعية وذلك للصعوبات التي تعترض قياس قيمة المنافع، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات ومن النماذج التي تعرض هذه التقارير الأتي:

- **نموذج (Linowes)**

قدم Linowes عام 1972م نموذج للتقرير عن العمليات الإقتصادية الإجتماعية للوحدة الإقتصادية من خلال قائمة أطلق عليها قائمة العمليات الإقتصادية – الإجتماعية (Socio – Economic Operating Statement)، وتوضح نتيجة هذه القائمة المقابلة الفترية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة (التحسينات Improvements) والسالبة (الاضرار

Detriments) بالنسبة لثلاث من مجالات النشاطات الإجتماعية وهي الموارد البشرية، الموارد الطبيعية، مجال المنتج أو الخدمة[1].

جدول رقم (3/2/2)نموذج (Linowes)
قائمة العمليات الإقتصادية – البيئية والإجتماعية

البيان	جزئي	جزئي	كلي
الأنشطة الخاصة بالأفراد			
1.التحسينات			
برامج تدريب للعمال المعوقين	xx		
تبرعات للمؤسسات التعليمية	xx		
إجمالي التحسينات		Xx	
2. تطرح الأضرار			
تأجيل إضافة إجهزة أمان في الآلات	xx		
صافي التحسينات أو العجز في الأنشطة الخاصة بالأفراد			**Xxxx**
الأنشطة الخاصة بالبيئة			
1.تحسينات			
تكلفة إستصلاح أرض خاصة بالشركة	xx		
تكلفة إستبعاد المواد السامة	xx		
تكلفة إضافة أجهزة الرقابة علي التلوث	xx		
إجمالي التحسينات		Xx	
2.تطرح الأضرار			
التكلفة التي كان يجب تحملها للتشجير	xx		
إجمالي الأضرار		Xx	
صافي التحسينات أو العجز في أنشطة البيئة			**Xxxx**
الأنشطة الخاصة بالمنتج			
1.التحسينات			
تكلفة تعديلات علي المنتج رفعت درجة أمانته	xx		
إجمالي التحسينات		Xx	
2.تطرح الأضرار			
جهاز أمان موصي به	xx		
إجمالي الأضرار		Xx	
صافي التحسينات أو العجز الخاص بالمنتج			**Xxxx**

(1) د.محمد عباس بدوي، د.أميرة إبراهيم عثمان، **مرجع سابق**، ص464.

Xxxx			**إجمالي التحسين أو العجز الخاص الإجتماعي الإقتصادي للسنة**

المصدر: خالد صبحي حبيب، **مدي إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011)، ص53.

- نموذج شركات الصناعات الكيماوية والصيدلانية الأمريكية

إنصب إهتمام هذه الشركات علي الإفصاح عن نفقاتها الجارية والرأسمالية خلال الفترة أو الفترات المتعددة وذلك فيما يتعلق بسلامة المنتج والعمليات وحماية البيئة وخاصة ما يتعلق بسلامة مواقع العمل ومنع الحوادث ومعالجة الإنبعاثات خلال العمليات الإنتاجية، فقد بوبت تقاريرها السنوية لتتضمن النفقات الجارية والرأسمالية، حيث أوردت تعريفاً وتحديداً لما يعتبر نفقات بيئية رأسمالية تهدف إلي تخفيض الأضرار البيئية الناتجة عن عمليات المنشأة، وفي هذه الحالة صعوبة فرز التكاليف المرتبطة بالبيئة لأن منافع الإستثمار لا تتحدد في نطاق الحفاظ علي البيئة فقط، لكن يتم وضع تقديرات مناسبة للجزء الذي يرتبط بالأنشطة البيئية سواء كنسبة أو مبلغ مطلق من مبلغ الإستثمار الكلي[1]، ويتضح نموذج التقرير السنوي الخاص بالإستثمارات والمصاريف الخاصة بحماية البيئة في الجدول أدناه:

جدول رقم (4/2/2) نموذج شركات الصناعات الكيماوية والصيدلانية الأمريكية

الإستثمارات والمصاريف ذات العلاقة بحماية البيئة

إسم الشركة:..... **السنة:.....**	**إسم الموقع.....**
البيانات	**المبلغ**
1. الإستثمارات الرأسمالية - معالجة المياه. - معالجة تلوث الهواء. - معالجة النفايات الصلبة. - أخري. **2. تكاليف التشغيل** **المجموع** **3. مصاريف البحث والتطوير** - تطوير العمليات الإنتاجية. - تطوير العمليات لتخفيض النفايات. - أخري. **4. الإدارة والتخطيط البيئي** **5. تكاليف الإصلاح** **6. التكاليف المستردة** - قيمة الخامات المستردة - قيمة الطاقة المستردة - قيمة الخدمات المقدمة لأطراف أخري.	

المصدر: ناظم حسن عبدالسيد وأخرون، **الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد**، (العراق: هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد22، العدد5، 2009م)، ص16.

ت. التقارير التي تعرض التكاليف والمنافع الإجتماعية والبيئية معاً

وتعرف بتقارير المدخلات والمخرجات، وتتميز بأنها أكثر شمولاً حيث تتضمن التكاليف الخاصة بالأنشطة البيئية والمنافع الناتجة عن هذه الأنشطة، بحيث يمكن للمطلع علي هذه التقارير أن يحصل علي صورة كافية عن الأداء البيئي

(1) د.مجدي شكري فوزي، **مرجع سابق**، ص485.

للمنشأة بالرغم من صعوبة قياس وتحديد قيم نقدية لمعظم هذه المنافع، كما هنالك رأي بأن عملية المقابلةو بين المنافع والتكاليف قد لا تؤدي إلي نتائج يمكن الإعتماد عليها بشكل كبير في إتخاذ القرارات[1]، ومن أمثلة هذه التقارير:

- **نموذج (Estes)**

يعتبر هذا النموذج شاملاً للتقرير عن الأداء البيئي والإجتماعي وفيه يتم الإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية، وبالتالي الوصول إلي الفائض أو العجز الإجتماعي الصافي الذي حققه المشروع للمجتمع، وقد إقترح Estes نموذج التقرير الإجتماعي الشامل في صورة قائمة أطلق عليها قائمة التأثيرات البيئية (Social Impact Statement)، وبناءاً علي هذا النموذج يتم التفرقة بين المنافع والتكاليف الإجتماعية كالأتي:

- **المنافع الإجتماعية:** تتضمن كل ما قام به المشروع للمجتمع مثل السلع والخدمات والمدفوعاتللفئات الإجتماعية كالمرتبات والإجور والمدفوعات لموردي السلع والخدمات والضرائب المسددة والتبرعات والمساهمات الخيرية.
- **التكاليف الإجتماعية:** وتتضمن التضحيات التي قدمها المجتمع للمشروع وكذلك الأضرار التي سببها المشروع للمجتمع دون أن يسدد عنها تعويض مثل المواد الأولية التي يتحصل عليها المشروع، والخدمات والتسهيلات العامة المستخدمة، أضرار البيئة، إصابات العاملين، تلوث الماء والهواء.

جدول رقم (5/2/2)نموذج (Estes)
قائمة التأثيرات البيئية والإجتماعية
عن السنة المنتهية في / /

المنافع الإجتماعية			
السلع أو الخدمات التي تم توفيرها		xxx	
مدفوعات للعناصر الإجتماعية			
عمالة متاحة (إجور ومرتبات)	xxx		
مدفوعات لموردي السلع والخدمات	xxx		
ضرائب مسددة	xxx		
مساهمات خيرية	xxx		
توزيعات وأرباح موزعة	xxx		
قروض ومدفوعات أخري	xxx		
منافع إضافية مباشرة للعاملين		xxx	
هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات		xxx	
تحسينات بيئية		xxx	
منافع أخري		xxx	
إجمالي المنافع الإجتماعية			**Xxx**
التكاليف الإجتماعية			
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها	xxx		
مباني ومعدات مشتراة	xxx		
عمل وخدمات مستخدمة	xxx		
فروق وظيفية			
في التعيين (خارجية)	xxx		
في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)	xxx	**xxx**	

(1) د.حسين القاضي، د.مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2001م)، ص242.

أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع		xxx	
خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة		xxx	
أضرار بيئية			
أضرار للأراضي	xxx		
تلوث الهواء	xxx		
تلوث الماء	xxx		
ضوضاء	xxx		
مخلفات صلبة	xxx		
تشويه الشكل الجمالي للبيئة	xxx		
أضرار أخري للبيئة	xxx	**xxx**	
مدفوعات من عناصر أخري للمجتمع			
مدفوعات مقابل سلع وخدمات	xxx		
زيادة في رأس المال	xxx		
سلف	xxx		
مدفوعات أخري	xxx		
تكاليف أخري	xxx		
إجمالي التكاليف الإجتماعية		**xxx**	**(xxx)**
الفائض (العجز) الإجتماعي العام			Xxx
الفائض (العجز) الإجتماعي المتجمع في بداية العام			Xxx
الفائض (العجز) الإجتماعي المتجمع في آخر العام			Xxx

المصدر: خالد صبحي حبيب، **مدي إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011)، ص ص 55-56.

نموذج (Siedler)

قام Siedler بإعداد قائمة دخل إجتماعي تهدف إلي تحديد صافي الربح أو الخسارة الإجتماعية وتبدأ من حيث تنتهي قائمة الدخل التقليدية بأن تضيف قيمة المنافع الإجتماعية والبيئية مثل، تدريب العاملين، تحسين صحة العاملين، مخصوماً منها التكاليف الإجتماعية مثل، الأضرار التي تسببها المنشأة للمجتمع وتدفع عنها تعويضات كتلوث الهواء، ويري البعض إن كانت المنشأة ملزمة بإعداد القوائم المالية التقليدية فإن إعداد تقارير الأداء البيئي المستقلة أمر إختياري متروك للمنشأة سواء من حيث شكل تلك التقارير أو محتواها ومن أمثلتها[1]:

- تقرير تكلفة الأضرار البيئية: ويهدف هذا التقرير إلي توضيح تكلفة الأضرار البيئية التي تتحملها المنشأة والناتجة عن عملياتها الإنتاجية مثل تلف الإصول الثابتة، تكلفة العلاج الطبي، تكاليف المخلفات البيئية كالغرامات والتعويضات كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (6/2/2) نموذج (Siedler)

تقرير تكلفة الأضرار البيئية

البيان	جزئي	كلي
تكلفة الأضرار المادية		
تلف الإصول الثابتة	xxx	

(1) عزة السيد سيد أحمد، **المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2007م)، ص ص 102-104.

	xxx	فقد الطاقة الإنتاجية
	xxx	فقد الثروة الحيوانية
	xxx	تلف المحاصيل
	xxx	...ألخ
Xxx		**إجمالي تكلفة الأضرار المادية**
		تكلفة الأضرار البشرية
	xxx	تكاليف العلاج الطبي
	xxx	تكاليف الوفاة المبكرة
Xxx		**إجمالي تكلفة الأضرار البشرية**
		تكلفة المخالفات البيئية
	xxx	الغرامات
	xxx	التعويضات
Xxx		**إجمالي تكلفة المخالفات البيئية**
Xxx		**إجمالي تكلفة الأضرار البيئية**

المصدر: عزة السيد سيد أحمد، **المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2007م)، ص103.

- **قائمة نتائج القياسات البيئية:** وتوضح نتائج القياسات الفعلية لعناصر التلوث والمتولدة عن العمليات الإنتاجية للمنشأة مقارنة بالحدود القصوي المسموح بها قانوناً وحجم الإنحرافات، ويمكن أن يرفق بهذه القائمة الإجراءات التي قامت بها المنشأة في سبيل معالجة التجاوزات المسموح بها مثل، تركيب فلاتر لتنقية الهواء.
- **قائمة الإصول البيئية:** ويتم في هذه القائمة حصر كافة الإصول البيئية التي تملكها المنشأة في بداية الفترة والإضافات التي تمت عليها خلال الفترة، والإستبعادات منها لتحديد قيمة الإصول البيئية الواجب إظهارها في قائمة المركز المالي.

2. النماذج وفقاً لإسلوب الفصل

أ. قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالأنشطة البيئية والإجتماعية

تهدف هذه القائمة إلي توضيح تأثيرات المساهمة البيئية والإجتماعية للوحدة الإقتصادية علي صافي الربح، حيث تظهر المساهمات البيئية والإجتماعية المفروضة بقرارات سياسية علي هذا الربح، وأيضاً أثر المساهمات البيئية والإجتماعية الإختيارية، وتعتبر هذه القائمة مفيدة في مجال تقويم أداء الوحدة الإقتصادية، فالمنشآت التي تتحمل أنشطتها البيئية والإجتماعية قد تظهر أقل كفاءة عند مقارنتها بالوحدات الأخري التي لا تتحمل مسئولياتها البيئية والإجتماعية، وذلك بسبب الأعباء الإضافية التي تؤدي إلي تخفيض أرباحها، فالوحدات التي تهمل مسئولياتها البيئية والإجتماعية قد تبدو أكثر الوحدات نجاحاً لإرتفاع معدل ربحيتها وهو ما يجعلها في مركز أفضل يؤدي إلي الإضرار بمصلحة الوحدات التي تهتم بأنشطتها الإجتماعية[1].

جدول رقم (7/2/2) نموذج قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالأنشطة البيئية والإجتماعية

Xxxx				**صافي الربح المحاسبي**
				(يطرح منه)
				أولاً: أعباء المسئولية الإجتماعية الإجبارية

(1) جنة أدم إسحق، **أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الإجتماعية والبيئية علي القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م)، ص ص 158- 159.

1. **مجال المساهمات البيئية**				
تكلفة عمليات الرقابة علي تلوث الهواء	Xx			
تكلفة معالجة المخلفات السائلة	xx			
تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة	xx	**Xx**		
2. **مجال المساهمات العامة**				
فروق توظيف عمالة زائدة	Xx			
فروق توظيف معوقين	Xx			
إعانات ومنح إضافية للعاملين دون مقابل	Xx			
فروق خدمات النقل والمواصلات	Xx			
تكلفة خدمات إسكان العاملين	Xx			
تكلفة مركز حضانة أطفال العاملين	xx	**Xx**		
3. **مجال الموارد البشرية**				
تكلفة تدريب العاملين	Xx			
تكلفة إشتراطات الأمن الصناعي	xx	**xx**		
4. **مجال المنتج**				
تكلفة الرقابة علي المواصفات القياسية للجودة	Xx			
تكاليف إختبار أمان إستخدام المنتج	xx	**Xx**		
إجمالي أعباء المسئولية الإجتماعية الإجبارية			**Xxx**	**Xxx**
صافي الربح المعدل بالأعباء الإجبارية				**Xxxx**
ثانياً: أعباء المسئولية الإجتماعية الإختيارية				
1. مجال المساهمات البيئية	Xx			
تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء	xx			
تكلفة المعالجة الإضافية للمخلفات السائلة	xx			
تكلفة التحسينات الإضافية للمظهر الجمالي للبيئة	Xx	**Xx**		
2. مجال المساهمات العامة				
مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمات العامة	Xx			
تكلفة خدمات ترفيهية لسكان المنطقة	xx			
تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة	xx			
تكلفة خدمات إسكان	Xx			
تكلفة خدمات نقل ومواصلات	xx			
إعانات ومنح إضافية للعاملين	xx	**Xx**		
3. مجال الموارد البشرية				
تكلفة خدمات تعليمية للعاملين	Xx			
تكلفة خدمات صحية للعاملين	xx			
تكلفة تدريب غير العاملين	xx	**Xx**		
4. مجال المنتج				
تكلفة عمليات الرقابة الإضافية علي الجودة	Xx			

تكلفة إختبارات إضافية لأمان المنتج	xx	**Xx**		
إجمالي أعباء المسئولية الإجتماعية الإختيارية			**Xxx**	**Xxx**
صافي الربح المعدل (عائد الوظيفة الإقتصادية)				**Xxxx**

المصدر: جنة أدم إسحق، **أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الإجتماعية والبيئية علي القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م)، ص ص 159-160.

ب. قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والإجتماعية

جدول رقم (8/2/2) نموذج قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والإجتماعية

مجموع صافي الإصول				Xxx
(يخصم منه)				
1. صافي الإصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية				
مباني وإنشاءات الرقابة علي التلوث	Xx			
أجهزة الرقابة علي التلوث	xx			
معدات تنقية المخلفات السائلة	xx			
نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة	Xx			
مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية	xx			
مجموع صافي الإصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية		**xx**		
2. مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة				
منشآت مكتبة للعاملين	Xx			
منشآت ووسائل للترفية	xx			
منشآت الرعاية الصحية	xx			
وسائل نقل ومواصلات	Xx			
معدات وأجهزة طبية	xx			
مخزون المستلزمات الطبية	xx			
مجموعة صافي إصول مجال المساهمات البيئية		**xx**		
3. صافي الإصول الخاصة بمجال الموارد البشرية				
مباني وإنشاءات مركز التدريب	Xx			
وسائل ومعدات التدريب	xx			
معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل	Xx			
مخزون مهمات وقاية العاملين	xx			
مجموع صافي الإصول الخاصة بمجال الموارد البشرية		**xx**		
4. صافي الإصول الخاصة بمجال المنتج				
أجهزة الرقابة علي جودة المنتج	Xx			
أجهزة إختبار أمان المنتج	xx			

		xx		مجموع صافي إصول مجال المنتج	
	Xxx			**مجموع صافي الإصول الخاص بالأنشطة الإجتماعية**	
	Xxx			**مجموع صافي الإصول الخاص بالأنشطة الإقتصادية**	
	Xx			مجموع الخصوم	
				(يخصم منه)	
	(xx)			مقابل تمويل الإصول الخاصة بالأنشطة الإقتصادية	

المصدر: جنة أدم إسحق، **أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الإجتماعية والبيئية علي القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م)، ص 162.

المبحث الثالث

محاسبة الإستدامة والإفصاح غير المالي

أولاً: مقدمة

زاد الإهتمام في الأونة الأخيرة بالمسؤولية البيئية والإجتماعية للمنشآت الصناعية وأصبح من الضروري أن تتضمن التقارير المالية المنشورة إلي جانب الأداء الإقتصادي للمنشآت نتائج أخري عن الأداء البيئي والت نتائج أخري عن الأداء البيئي والإجتماعي لها بما يعرف بالمحاسبة البيئية والإجتماعية، حيث تعتبر أحدث مراحل لتطور الفكر المحاسبي ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة لزيادة حجم وقرارات المنشآت التي لها تأثيرات مالية وإقتصادية وإجتماعية وبيئية واسعة النطاق، حيث أدت زيادة التآثيرات ذات البعد البيئي والإجتماعي للمنشآت الصناعية إلي زيادة الإهتمام بالمحاسبة البيئية والإجتماعية من جانب الكثير من الباحثين والمؤسسات العلمية والمنظمات والجمعيات المهنية، إلا أن أهمية المحاسبة البيئية والإجتماعية برزت نتيجة لزيادة حجم المشاكل الناجمة عن التلوث البيئي الناتج عن التوسع الصناعي فضلاً عن المشكلات الإجتماعية الناتجة من علاقة إدارة المنشآت الصناعية بالمجتمع والأفراد العاملين وضغوطات الجهات الحكومية بضرورة إلتزام المنشآت الصناعية بمسئوليتها البيئية والإجتماعية وإصدار القوانين الخاصة بحماية البيئة وتوفير الضمانات الصحية للعاملين، وكان أثر هذه المشاكل والضغط الحكومي في المنشآت الصناعية بضرورة تحملها لتلك المسئوليات والإفصاح عنها في التقارير المالية([1]).

أصبح موضوع البيئة وضرورة المحافظة عليها يحتل مكانة هامة في الوقت الحالي نظراً للوضع المزري الذي وصلت إليه والذي تزامن أساساً مع التنمية الصناعية والحضرية وما نتج عنها من سؤ إستغلال للموارد الطبيعية وسرعة إستنزافها، وبإعتبار المنشآت الصناعية أحد اهم الأطراف المسببة للتدهور البيئي فإنه يجب عليها الإهتمام بالإعتبارات البيئية والإجتماعية ودمجها في إستراتيجيات أعمالها وخططها وأهدافها خاصة مع تنامي ضغوطات الهيئات والجماعات الداعية لحماية البيئة والتي تطالب المؤسسات بإزالة أومنع أسباب التلوث الناجمة عن عملياتها التشغيلية،

([1]) د.جناي محمد علاءالدين، أ.محمد براق، **مدي إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية من طرف المؤسسات الإقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م)، ص 2.

الأمر الذي أرغم العديد من المؤسسات علي الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وقد ترتب علي ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف مما جعل الفكر المحاسبي يولي إهتماماً خاصاً بالمعلومات المالية المتعلقة بالمسئولية الإجتماعية والبيئية بصورة سليمة وموضوعية في محاولة منه للتوصل إلي نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح المحاسبي عما يترتب علي إلتزام المنشآت الصناعية بمسئولياتها البيئية والإجتماعية، يعمل هذا النظام علي توفير وتوصيل المعلومات اللأزمة إلي الأطراف المعنية سواء داخل المنشأة أو خارجها والمتعلقة بالنواحي البيئية والإجتماعية التي تساعد في تقييم كفاءة المنشأة فيما يتعلق بإستخدام مواردها الإقتصادية ومدي إلتزامها بسئولياتها إتجاه حماية البيئة من التلوث(1)

ثانياً أهمية القياس المحاسبي للأبعاد البيئية والإجتماعية والإفصاح عنها:

في ضؤ التطورات الهائلة في تكنولوجيا التصنيع وزيادة حدة المنافسة والتوجه نحو التكنولوجيا النظيفة ومع ظهور جمعيات حماية المستهلك، أدي ذلك إلي زيادة الوعي البيئي لدي المستهلكين بالتركيز علي شراء المنتجات الصديقة للبيئة وقد شكل ذلك تهديداً علي المنشآت الصناعية بعدم قدرتها علي الإستمرار في مزاولة أعمالها، وهذا ما دفع المنشئت الصناعية إلي الإهتمام بالقضايا البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية(2)، وذلك لأن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديدها وقياسها بصورة صحيحة وتحمليلها علي النشاطات المسببة لها ثم علي المنتجات يسهم في التحديد الصحيح لتكلفة هذه المنتجات ومن ثم تحديد القيمة المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها، وهذا بدوره يسهم في ترشيد القرارات بالمنشآت الصناعية ويؤدي في النهاية إلي تحسين أرباح المنشأة وضمان إستمراريتها علي المدي الطويل، كما أن الإهتمام بدراسة تكاليف ومنافع الأداء البيئي وقياسها يساعد في تحسين هذا الأداء الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الإقتصادي للمنشآت الصناعية ويحسن من سمعتها أمام المتعاملين معها(3).

حيث تعتبر مسؤولية المنشأت الصناعية نحو البيئة التي تعمل فيها، لا يمكن أن تكون من خلال ما تنتجه من سلع أو ما تقدمه من خدمات فقط، بل أصبحت هذه المسؤولية تتمثل في عدم إلحاق الضرر بها، من خلال البحث عن الطرق والنظم التي تمكنها من تقليل هذا التلوث ومن ثم المحافظة علي البيئة، ولكي تحقق المؤسسة ذلك فإنها تتحمل مجموعة من التكاليف والتي تزيد عما كانت تتحمله في إنجاز العمليات الإنتاجية المعتادة، ونتيجة لظهور هذه التكاليف فإنه يتوجب علي المنشآت الصناعية القيام بقياسها ومن ثم الإفصاح عنها، وذلك من أجل توفير البيانات والمعلومات اللأزمة وبالشكل الذي يلائم إحتياجات مستخدميها سواء من داخل المنشأة أوخارجها(4).

([1]) د.عوادي مصطفي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية**، (الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 6-7ديسمبر، 2017م)، ص2.

([2]) حذام فالح جيجان، **أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات**، (مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد91، 2012م)، ص110.

([3]) د.عبدالرازق قاسم الشحادة، **القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة**، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، العدد1، المجلد26، 2010م)، ص286.

([4]) د.عوادي مصطفي، **مرجع سابق**، ص18.

ولقد فرضت الظروف الإجتماعية المعاصرة علي المنشآت الصناعية التكيف والإستجابة للمتطلبات الإجتماعية لكافة الأطراف ذوي العلاقة بتلك المنشآت، وذلك لضمان الإستمرار في الانشطة بما يحقق المصالح المشتركة بموجب العقد الإجتماعي الذي يلزم تلك المنشآت بالعمل علي تعظيم الربحية الإجتماعية عن طريق تبني المسئولية الإجتماعية، الأمر الذي أدي إلي أن تمارس عدة جهات الضغط علي المنشآت لتوسيع نظام إهتمامها لتشمل المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية([1]).

ثالثاً: علاقة الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية للمنشأت الصناعية بالتنمية المستدامة

إذا كانت المسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية قد نشأت تاريخياً تحت تأثير الضغوط التي مارستها جماعات متنوعة مثل العاملين والمستهلكين وجماعات حماية البيئة والمنظمات غير الحكومية أو المجتمعات المدنية، فإنها تطورت خلال العقود الأخيرة تحت تأثير المنافسة والتغير في توقعات أصحاب المصالح، حيث برز الإهتمام بالعلاقة بين المسئوية الإجتماعية للمنشآت الصناعية والتنمية المستدامة بشكل واضح في الفترة الأخيرة، حيث أصبحت المنشآت الصناعية تهتم بمسئوليتها عن أثر نشاطاتها الإقتصادية من أجل مجتمع أفضل، غير أنه لا يوجد تعريف واضح ومحدد متفق عليه للمسئولية الإجتماعية، فالبعض يري أن المسئولية الإجتماعية هي وليدة متطلبات التنمية المستدامة والشراكة في التنمية الإقتصادية بين الدولة والقطاع الخاص لبناء مستقبل افضل للأجيال القادمة من خلال إيجاد ودعم برامج إجتماعية وإقتصادية وثقافية مستدامة مستمدة من الإحتياجات والأولويات الخاصة بالمجتمع، ويري أخر أن المسئولية الإجتماعية هي إلتزام المنشآت الصناعية بتقديم برامج للمجتمع مع مراعاة إعتبارات إجتماعية وأخلاقية بمعني أن ثقافة التنمية المستدامة مرهونة بتطبيق برامج المسئولية الإجتماعية كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة، ويري البعض ان المسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية تمثل المستوي الإستراتيجي لمفهوم التنمية المستدامة حيث تسعي المنشآت إلي تحقيق التوازن بين البعد الإقتصادي (تحقيق الربح) والبعد الإجتماعي (تحقيق الرفاهية للمجتمع)، الأمر الذي يشجع علي تبني ثقافة إستغلال الموارد المتاحة والمحافظة عليها لتحقيق إحتياجات الاجيال القادمة، الأمر الذي يتطلب إدماج المسئولية الإجتماعية والإفصاح عن معلوماتها ضمن المستوي الإستراتيجي للمنشآت الصناعية([2]).

رابعاً: دور الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية في تجسيد أبعاد التنمية المستدامة

إن الإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية هي الطريقة التي يجب أن تعمل بها المنشآت الصناعية لدمج الإهتمامات والقضايا البيئية والإجتماعية فضلاً عن الإقتصادية في قرارات وسياسات وإستراتيجيات المنشأت، وقبل

---

(1) حارس العاني، **دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات الصناعية**، (عمان: المؤتمر العلمي الرابع، 2005م)، ص25.

([2]) د.أنساعد رضوان، د.فلاق محمد، أ.حدو سميرة، **تفعيل الدور الإستراتيجي للمسئولية الإجتماعية للشركات في بناء الفعل التنموي المستدام**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي رقم 12، 13نوفمبر، 2016م)، ص21.

ذلك لأبد من ترسيخها ضمن ثقافة المنشأة وهذا لكي يتم تطبيقه بصفه تطوعية ومستمرة، وعلي المنشآت الصناعية توفير إفصاحات عن الأتي:

1. خلق فرص عمل لتخفيض نسبة البطالة.
2. توفير فرص عمل خاصة بالمعوقين.
3. إتباع أنظمة إجور عادلة.
4. تنمية القدرات البشرية ومهارات العاملين من خلال الحق في التدريب والتعليم.
5. توفير بيئة عمل صحية وآمنة وتحقيق ذلك من خلال تطبيق المقاييس العالمية لنظام إدارة الصحة والسلامة المهنية وفق مواصفات الأيزو18000.
6. الأمان في خصائص المنتجات وتحسين خدمة الزبائن.
7. تطبيق مواصفات نظام إدارة الجودة ISO9000 كأداة مهمة تحقق من خلالها المنشآت متطلبات المجتمع.
8. نشر ثقافة الحفاظ علي البيئة لدي الموظفين ولدي أفراد المجتمع فالإلتزام البيئي هو جزء من الإلتزام الإجتماعي.
9. الإستغلال العقلاني للموارد الطبيعية خاصة غير المتجددة منها.
10. المساهمة في حملات التشجير والتوعية لحماية البيئة والقيام بكل ما يجعل المنشأة صديقة للبيئة.
11. الإهتمام بتطبيق المقاييس العالمية للبيئة ISO14000.
12. إحترام حقوق الإنسان.
13. تدعيم النشاطات الثقافية والترفيهية والرياضية.
14. حل المشكلات الإجتماعية عبر دعم الأعمال ومختلف المشاريع التي تعود بالنفع علي المجتمع ككل.

وغيرها من الممارسات التي تعتبر في نهاية الأمر مطابقة للقضايا والأبعاد التي تقوم عليها التنمية المستدامة، وعليه نجد هنالك علاقة وطيدة بين المفهومين، إذ تسعي العديد من المنشآت للمساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال الإلتزام بأدائها لمسئوليتها الإجتماعية والبيئية ، لذلك فإن مفهوم المسئولية الإجتماعية والبيئية والإفصاح عن معلوماتها والتنمية المستدامة مفهومين متكاملين وكلالهما يخدم الأخر.

حيث أن تحقيق التنمية المستدامة يتطلب وضع سياسة مؤسسية واضحة وطويلة الاجل تلتزم فيها المنشآت بتخصيص نسب مئوية من مواردها لتجسيد مسؤولياتها في المجالات الإقتصادية والإجتماعية والبيئية، فالمنشآت الصناعية لها دور محوري في عملية التنمية حيث تهتم بمشكلات وهموم المجتمع والبيئة وذلك من خلال القيام بدورها الإجتماعي الذي يمثل أداة يتم من خلالها رسم الجوانب الثلاث للتنمية المستدامة المتمثلة في النمو الإقتصادي والتقدم الإجتماعي وحماية البيئة، كما أن عملية قياس المسؤولية الإجتماعية والبيئية والإعتماد علي مجموعة من المؤشرات لإعداد تقرير خاص بذلك يبرز من خلاله مدي مساهمة أي منشأة في التنمية المستدامة،

وعليه تعتبر التنمية المستدامة حجر الزاوية لتحقيق الإزدهار والإستقرار علي المدي الطويل، ويجدر للمنشآت الصناعية بوصفها كيان وطني صالح للمشاركة في تحقيق التنمية المستدامة والمساهمة في الإرتقاء بمستوي مجتمعاتها، وبناءاً عليه تحتاج إلي موائمة نفسها مع الأهداف الوطنية التي تتمحور حول التنمية المستدامة وذلك بإستخدام مبادرة المسئولية الإجتماعية والبيئية للمساهمة في تحقيق هذه الأهداف([1]).

خامساً: تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي علي جودة التقارير المالية

نجد أنه لا يوجد تعريف نهائي متفق عليه بين الباحثين حول مفهوم جودة التقارير المالية وأساليب تقييمها، حيث يختلف مفهوم الجودة بإختلاف وجهات نظر وأهداف منتجي ومستخدمي التقارير المالية، فالكثير من الدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية إهتمت بالتعرف عليها وقياسها من خلال مدي توافر خصائص ومعايير جودة المعلومات المحاسبية، بمعني أنها مقياس الإستدلال علي جودة التقارير المالية، حيث ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية علي مجموعة من خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير، حيث لا يوجد إتفاق بين الهيئات أو الباحثين علي مجموعة من الخصائص، إلا أن هنالك إتفاقاً علي مجموعة من الخصائص الاساسية هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات والتي تتوقف علي درجة الثقة في المعلومات من ناحية، وعلي ملائمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلي قابلية المعلومات للمقارنة من ناحية أخري، فتاعوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، وتتوقف الثقة في المعلومات علي تمثيلها لحقيقة الأحداث والوقائع، وعدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقيق، أما ملائمة المعلومات فإنها تتوقف علي توقيت المعلومات والقيمة التنبؤية لها والتغذية العكسية.

ونتيجة لتطور عمل المنشآت الصناعية وتعقد أنواع الإستثمارات المالية وإتجاه العديد من الدول نحو تنمية وإثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، اصبح من الضروري تطوير محتوي التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخري، ولقد أدت التطورات السابقة إلي زيادة الحاجة إلي الإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات علي التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشآت الصناعية في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المنشآت، وبالرغم من أن هذه التطورات دعت إلي إثراء التقارير والقوائم المالية فما زالت هذه التقارير تفتقر إلي معلومات عن مخاطر المنشآت الصناعية فهي لا تظهر دور إدارة المنشأة في مواجهة هذه المخاطر([2]).

([1]) د.حسين يرقي، أ.إيمان عميرات، **دور المسؤولية الإجتماعية للمنظمات في تجسيد مرتكزات التنمية المستدامة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م)، ص ص 12-13.

([2]) مصطفي محمد كمال، **القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات**، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد 44، 2007م)، ص245.

ومع رغبة المنشآت في الإنضمام إلي أسواق المال العالمية وإكتساب ثقة المستثمرين والإلتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المنشآت يمثل أحد أهم الممارسات المحاسبية الواجب تطبيقها وأصبح من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المنشآت، ويتضح أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلي تقديم المعلومات التي تفيد في إتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وبالتالي كان هنالك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلي تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، مما يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية وإمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي.

وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلي زيادة جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها في التوصية رقم(2) من توصيات مفاهيم المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والتي تمثل إطار لجودة التقارير المالية([1]).

سادساً: دور المحاسبين بالمنشآت الصناعية في تحقيق الإستدامة

يمكن القول أن تطور الإهتمام بقضايا التنمية المستدامة قد إنعكس علي الفكر المحاسبي، وحاولت الدراسات المحاسبية تحسين مجالات القياس والإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه ليشمل مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الإسهامات الإجتماعية والبيئية إلي جانب الإسهامات الإقتصادية، مما يخلق تحدياً للمحاسبين ومنظور جديد لمسؤوليتهم، وذلك من خلال توسيع مجالات عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وغيرها من جوانب الإستدامة، وظهرت محاسبة الإستدامة وتتضمن مجموعة عمليات القياس والإفصاح عن معلومات الأداء الإقتصادي البيئي والإجتماعي للمنشأة([2]).

وفي مجال المحاسبة عن الإستدامة يظهر دور المحاسبين في دعم جهود الإستدامة للوحدات الإقتصادية، وذلك من خلال الدور القيادي الذي يلعبه المحاسبون في عمليات القياس والرقابة والحوكمة، وعمليات الإفصاح وتوصيل قيمة الإستدامة طويلة الأجل للمنشأة، ويحدد الإتحاد الدولي للمحاسبين الإطار العام لعمل المحاسبين في مجال إستدامة المنشآت من خلال عدة آليات تتضمن الأتي:

([1]) شيماء سعيد محمد يسن، **تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة علي جودة التقارير المالية وإنعكاسه علي قرارات المستثمرين**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م)، ص103.

([2]) د.حنان هارون فريد، **أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسئولية الإجتماعية والإستدامة علي دقة تنبؤات المحللين الماليين**، (القاهرة: مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال، العدد3، المجلد2، 2016م)، ص ص 14-16.

1. إدارة الإستدامة، وذلك من خلال إدارة المخاطر، قياس وإدارة الأداء، والإفصاح عن الأداء الإقتصادي والبيئي والإجتماعي للوحدات الإقتصادية.
2. إعداد التقارير الخارجية لإستدامة المنشآت، ويتضمن ذلك تقديم معلومات دقيقة وملائمة وموثوق بها لأصحاب المصالح والمساهمين.
3. دعم النظم غير المالية وتشمل بيانات أداء الإستدامة، ويساعد المحاسبون في تقييم وتحسين تلك النظم.
4. دعم إعتبارات وجوانب الإستدامة في ممارسات الأعمال، وقرارات الإنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع إستراتيجية الاعمال.
5. زيادة الشفافية ووضع سياسات لمعالجة القضايا البيئية والإجتماعية والإقتصادية، وإدارة مخاطر الأعمال، والتواصل مع أصحاب المصالح.
6. التوجه طويل الأجل، ووضع سياسات لمعالجة قضايا الإستدامة.

وبناءاً علي ما سبق، يمكن القول أن محاسبة الإستدامة تمثل تحدياً للمحاسبين، حيث يتجاوز دور المحاسبين في تحقيق إستدامة المنشأة عمليات جمع وتحليل والإفصاح عن المعلومات، بل يتسع مجال عملهم ومساهمتهم وضرورة التحول من النظرة للداخل (المحاسبة التقليدية) إلي النظرة للخارج، وفهم وإدراك للدور الذي يمكن أن يلعبوه لتحقيق إستدامة المنشأة، وذلك من خلال صقل مهاراتهم والتعليم المستمر والإستعانة بالخبرات الأخري في مجالات وتخصصات أخري لدمج المعايير البيئية والإجتماعية والإقتصادية عند تقييم أداء المنشأة، بالإضافة إلي تدعيم وتوسيع معارفهم بالتشريعات واللوائح الخاصة بمجال عمل المنشاة، وتدعيم عمليات المساءلة والشفافية وإدارة المخاطر والحوكمة وهي محركات أساسية لقضايا الإستدامة.

هنالك ثلاثة مداخل نحو تطوير المحاسبة عن إستدامة المنشآت وتتمثل في الأتي:

1. مدخل من الداخل إلي الخارج

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن الإستدامة من وجهة نظر مديري المنشآت في محاولتهم المساهمة في التنمية المستدامة، حيث يحتاج المديرون للمعلومات الملائمة والموثوق بها لدعم عمليات إتخاذ القرارات التي تتعلق بحل المشاكل الإجتماعية والبيئية التي تتأثر بنشاط المنشأة، بالإضافة إلي المساهمة في تعزيز الوضع التنافسي للمنشأة في السوق، ويعتمد هذا المدخل علي تعريف المنشأة لإستراتيجية الأعمال وتحليل القضايا ذات الصلة، وتحويل إستراتيجية المنشأة إلي مؤشرات أداء رئيسية، وينظر إلي المحاسبة عن الإستدامة بأنها عملية جمع وتوصيل المعلومات لدعم عمليات إتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ إستراتيجية المنشأة، ويتم تدعيم هذا المدخل من خلال بطاقة الأداء المتوازن للإستدامة والرقابة الإدارية للإستدامة.

2. مدخل من الخارج إلي الداخل

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن الإستدامة من وجهة نظر أصحاب المصالح (الأطراف الخارجية)، ويتبني هذا المدخل فكرة أن الوحدة الإقتصادية هي كيان إجتماعي موجود في المجتمع، وسوف يتم الحكم علي مسئولياتها الإجتماعية والبيئيةبواسطة أصحاب المصالح، ومن ثم لأبد أن يتم حوار مع أصحاب المصالح للتعرف علي توقعاتهم ووجهات نظرهم، ثم التركيز علي تلبية تلك التوقعات وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية.

3. المدخل المزدوج

يدمج هذا المدخل بين المدخلين السابقين، حيث يتبني وجهة نظر أن تطوير المحاسبة عن الإستدامة يجب أن تجمع بين وجهة نظر مديري المنشآت (الأطراف الداخلية) وأصحاب المصالح (الأطراف الخارجية)، ووفقاً لهذا المدخل فإن المحاسبة عن الإستدامة توفر معلومات مفيدة تساعد في الأتي:

أ. رقابة الإلتزام بالسياسات والتشريعات البيئية.

ب. تدعيم عمليات التحسين المستمر لعمليات المنشأة.

ج. توفير المعلومات لأغراض إتخاذ القرارات الداخلية علي مستوي إدارة المنشأة.

د. توفير المعلومات لأغراض الإفصاح والتقرير الخارجي لأصحاب المصالح.

سابعاً: دور المنظمات المهنية الدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية

في الواقع أن المنظمات المهنية المحاسبية الدولية وأيضاً الجهات الحكومية لعبت دور مؤثر وفعال للإهتمام بالمجتمع والبيئة وحمايتها بشكل ضروري سواء كان ذلك إختيارياً من المنشآت التي تشارك في التلوث البيئي أو بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح الإجتماعي والبيئي، نلاحظ أن لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) أصدرت عام 1975م تصريح يختص بالمحاسبة عن الطوارئ (Accounting Contingencies) وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفياً في المستقبل مثل معالجة نظافة البيئة، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في القوائم المالية، أما إذا كانت في أحداث مستقبلية مع تأكيد الإلتزام فلأبد من تقدير هذا الإلتزام بشكل مقبول([1]).

ويوضح كل من (Billing and Scott) أن تطبيق المنشآت الصناعية لتصريح (FASB) مختلف وبشكل كبير، لذا لم تتبع أي منشأة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح ولكن كانت معظم المنشآت مترددة في تطبيقه وأصبح فقط للحاجة الضرورية عند إعداد التقارير المالية كدليل إرشادي، وفي عام 1976م صدر تفسير عما جاء في تصريح 1975م من حيث التقدير المقبول للمبلغ المقدر للخسارة، واوضحت (FASB) أن ما جاء في تصريح 1975م لا يعطي مبرراً لتأجيل تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نظافة البيئة.

([1]) منير جمعة القطاطي، مرجع سابق، ص ص 62-66.

في عام 1993م أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطاني عدد من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحث عن إعداد التقارير البيئية وعن تكاليف الأداء البيئي والإلتزامات البيئية، وذلك بالإشتراك مع هيئة المعايير الكندي المالي (CICA) ، وفي ديسمبر 1994م أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية(ACSEC) المعيار رقم (SOP 94-6) حيث إختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد.

كما أصدرت لجنة خاصة من (AICPA) في عام 1994م (وهي اللجنة الخاصة بالتقارير المالية) تقريراً بعنوان "تطوير إعداد تقارير المشروعات" وكانت توصيات هذه اللجنة ممثلة في أربع تغييرات: عمل توسعة بتطوير نموذج معلومات المشروع، تحسين عرض القوائم المالية، تطوير المراجعة، تيسير عملية التغيير نظراً لحاجة مستخدمي التقارير إلي المعلومات غير المالية وأخري خاصة بالتشغيل حتي يساعد ذلك في إتخاذ قرارات الإستثمار المستقبلية([1]).

أما في 1996م فقد أصدر (AICPA) معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي معيار (SOP 96-1) لمعالجة الإلتزامات البيئية بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل المحاسبين وتختص بالمحاسبة البيئية.

أن المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا قد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية، فقد إجتمع في عام 1993م أكثر من 30 شخص تحت رعاية (AICPA) ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من (AICPA) وأعضاء كل من (SEC) و(FASB) ومن خلال إجتماعهم ناقشوا الأتي:

1. مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) والموضوعات المتعلقة بالبيئة وكيفية معالجتها في القوائم المالية.
2. التعرف علي الإمور البيئية والتي تحتاج إلي معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه.
3. إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالإمور البيئية.

وقد توصلت هذه اللجنة إلي توصيتين الأولي: أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف علي الإلتزامات البيئية وقياسها والإفصاح عنها، والثانية: أن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا علي دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية، ومفاهيم الإلتزام المشترك والمتعدد.

نجد أن تجارب الدول المتقدمة في إعداد المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح لم تبدأ من فراغ، بل سبق ذلك إصدار التشريعات البيئية، لذلك نلاحظ أن التشريعات البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية كانت في أواخر عام

([1]) عمرو حسين عبدالبر، **المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية**، (البحرين: المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، المجلد4، 2001م)، ص23.

1950م عندما أخذ المشرعون الفيدراليون علي عاتقهم إصدار أول القوانين التي إستهدفت خفض تلوث المياه والهواء، ثم صد عام 1970م القانون الخاص بالحفاظ علي الهواء وكان ذلك بمثابة إصدار المعايير ضد من يلوثون البيئة، وفي نفس السنة صدر من الكونجرس الأمريكي قرار تشكيل وكالة حماية البيئة (Environmental Protection Agency) وذلك لإجبار المشرع الفيدرالي لإصدار لوائح حماية الهواء والماء والنفايات الصلبة والتخلص منها، والمواد الضارة بالصحة والإشعاعات، ثم أصدر بعد عشرة سنوات القانون الشامل والخاص بالرد علي التعويضات والإلتزامات.

ويري مؤيدو فرض الإفصاح البيئي والغجتماعي مثل (Deegan and Rankin) أن ذلك يضمن الإفصاح عن الحد الأدني من المعلومات البيئية والإجتماعية ويحث المنشآت علي المزيد من الكفاءة والأخذ بأحدث نظم التكنولوجيا، ويعمل علي زيادة الوعي وتشجيع المنشأت علي خفض الإنبعاثات الملوثة للبيئة، كما ستعمل أسواق المال بكفاءة أكبر في حالة وجود معلومات ومن ضمنها المعلومات البيئية والإجتماعية.

ثامناً: نماذج عن المسئولية الإجتماعية والبيئية تحقيقاً للتنمية المستدامة

النموذج الأول: المسؤولية الإجتماعية المستدامة في المؤسسات المالية والبنوك بالهند([1])

عرفت المسؤولية الإجتماعية لهذه المنظمات بأنها "الألية التي تستطيع من خلالها المنظمات تنفيذ رؤيتها للرعاية الإجتماعية، وهي وسيلة قوية لعمل ربحية تنافسية مستدامة وتحقيق قيم ثابتة لكل من أصحاب المصلحة والمساهمين" ، ولقد شهدت المسئولية الإجتماعية والبيئية للمنشآت في السنوات الأخيرة زيادة هائلة من الوعي والسيطرة علي الساحة العالمية، حيث نجد عندما برزت المسئولية الإجتماعية للمنشآت منذ عام 1960م وهي تحاول أن تربط بين المنشآت والمجتمع الذي تعمل فيه، وتشير المسئولية الإجتماعية للمنشآت إلي عمل تلك المنشآت بشكل أخلاقي وأن تعمل كصديق للبيئة ولإفادة المجتمع من أجل التطوير خاصة إذا كانت تلك الجوانب الإجتماعية والبيئية جزء من ربحية ونمو تلك المنشأت حيث تبدأ بالإهتمام بالرعاية الإجتماعية والبيئية التي تؤثر علي أنشطتها، ومن تلك الجوانب الإجتماعية التي تؤخذ في الإعتبار أصحاب المصالح (المرتبطة بالمنشأة) والعاملين والمستهلكين والموردين والمجتمع المدني.

في الدول المتقدمة يكون متابعة تلك الجوانب الإجتماعية والبيئية من مسؤولية بيوت الرعاية الإجتماعية والسلطات التنظيمية، أما في الدول النامية فالإهتمام بالرعاية البيئية والإجتماعية غير مزدهرة وتؤدي المؤسسات المالية ومنها البنوك دوراً أساسي في التنمية المستدامة والرعاية الإجتماعية بالإضافة للدور الذي تقوم به، وتعتبر البنوك الهندية بدأت من العقود السابقة تقريباً في القرن الثامن عشر بتأسيس البنك الوطني بالهند عام 1686م وبنك هندوستان

([1]) Ashok Kumar Panigrahi & Trilok Nath"**Sustainable Corporate Social Responsibility In Financial Institutions and Banks in India" Governance In Indian Banking Sector,26 Feb, 2016, p13.**

وتأسس في عام 1870م، حيث كان يعتبر البنك الوطني قمة السلطة التنظيمية في قطاع البنوك حينها، أما في الوقت الحاضر بدأت البنوك في القيام بدورها في المسئولية البيئية والإجتماعية بصورة منظمة، حيث تهدف المسؤولية الإجتماعية في قطاع البنوك بالهند إلي تحقيق الضمان المالي بتقديم خدمات مالية للمناطق التي لا تصل إليها خدمات البنوك والمناطق العشوائية، ولتحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية للريف بالتركيز علي الأنشطة مثل الفقر والتعليم والصحة والرعاية الطبية، وتطوير المناطق الريفية، التدريب علي العمل الذاتي، محو الأمية المالية، وتطوير البنية التحتية([1])، كما يتبني بنك الإحتياطي بالهند (RBI) إتخاذ خطوات مقاييس للتنمية المستدامة الإقتصادية بعد إدراكه للأهمية القصوي للمسئولية الإجتماعية للمنشآت، كما أعلن بنك الحفظ في الهند عام 2007م أنه ينبغي علي المنشآت أن تتكامل إهتماماتها البيئية والإجتماعية مع أنشطتها الرئيسية وصفقاتها وكذلك مع أصحاب المصالح لديها.

ويري الباحث أن المجالات الرئيسية لممارسات المسئولية الإجتماعية والبيئية مسئولية مشتركة بين البنوك العامة التابعة للدولة والبنوك الخاصة، وهذه المجالات تتضمن رعاية الأطفال، الرعاية المجتمعية، التعليم، البيئة، الرعاية الصحية، القضاء علي الفقر، التنمية الريفية، والتدريب المهني.

النموذج الثاني: دولة الإمارات العربية المتحدة

تعمل حكومة دولة الإمارات علي ضمان إستمرارية التنمية المستدامة وتسعي إلي حماية البيئة وتحقيق التوازن بين التنمية الإقتصادية والإجتماعية، لذا تسعي الأجندة الوطنية لدولة الإمارات 2021م (والتي إطلقت في العيد 50لإتحاد الإمارات) لتحقيق بيئة مستدامة من حيث جودة الهواء، المحافظة علي الموارد المائية، زيادة الإعتماد علي الطاقة النظيفة، وتطبيق التنمية الخضراء، أما بالنسبة للبنية التحتية تتطلع الأجندة الوطنية إلى أن تصبح الإمارات الدولة الأولى عالميا فِي جودة البنية التحتية للمطارات، الموانى والطرق، إضافة إلى تعزيز جودة توفير الكهرباء والإتصالات لتصبح الإمارات في مقدمة الدول في الخدمات الذكية، ولتحقق المزيد من الارتقاء في جودة حياة المواطن فقد ركزت الأجندة الوطنية أيضا عَلى توفير السكن الملائم للمواطنين المستحقين ضمن وقت قياسي. كما وضعت جملة من المؤشرات الوطنية بعيدة المدى وتقيس النتائج الرئيسية لأداء الأولويات الوطنية، كما تعمل على مقارنة مرتبة دولة الإمارات في المؤشرات الدولية بدول العالم المختلفة، وتحظى هذه المؤشرات بمتابعة دورية من قبل القيادة في الحكومة بهدف ضمان تحقيق الإستدامة بحلول عام2021 ومن هذه المؤشرات الأتي([2]):

([1]) Keepika Dhingra and Rama Mittal," **CSR Practices in Indian Banking Sector**", Global Journal of Finance and Management, Vol. 6 Issue 9,2014, p12.

([2]) أ.د حامد نور الدين، أ. بورغدة نورالهدى، **الإهتمام بالبعد البيئي للمسؤولية الإجتماعية من قبل منظمات الأعمال والحكومات في ظل تبني مفهوم التنمية المستدامة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي

1. مؤشر جودة الهواء : يقيس مدى جودة الهواء من خلال إعطاء معلومات يومية عن مدى صفاء أو تلوث الهواء وما قد يسببه من الآضرار الصحية السلبية التي قد يعاني منها الإنسان خلال الساعات الأولي أو الأيام القليلة بعد إستنشاق الهواء الملوث، حيث تتمثل ملوثات الهواء الرئيسية في: ثاني أكسيد النيتروجين، أول أكسيد الكربون، ثاني أكسيد الكبريت، أما بالنسبة لحماية طبقة الأوزون بلغت قيمة المؤشر65.30 % سنة 2015في حين أن النتيجة المستهدفة 90% سنة 2012م.
2. نسبة النفايات المعالجة من إجمالي النفايات المنتجة : يقيس نسبة النفايات البلدية الصلبة المعالجة من إجمالي النفايات البلدية الصلبة المنتجة في الدولة وذلك بإستخدام طرق المعالجة المختلفة (تدوير، تحويل النفايات إلى طاقة، التحويل إلى سماد، التصدير للمعالجة في الخارج، التخلص النهائي) ما عدا الطمر وبما يتوافق مع منهجية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بلغت قيمة المؤشر 21.55% سنة 2015 في حين أن النتيجة المستهدفة75% سنة2021م.
3. نسبة إسهام الطاقة النظيفة: مؤشر يقيس مدى إسهام الطاقة النظيفة (الطاقة المتجددة والنووية) من جملة أنواع الطاقة ، بلغت قيمة المؤشر0.23% سنة 2015م في حين أن النتيجة المستهدفة % 27 بحلول 2021م.
4. مؤشر ندرة المياه: يقيس نسبة الإستخدام الإجمالي للمياه العذبة (بما في ذلك المياه السطحية والمتجددة والمياه الجوفية) من إجمالي موارد المياه المتجددة المتوفرة في الدولة، مع مراعاة أن النتائج يتم معادلتها من خلال وزن محدد يتم تحديده ليعكس استخدام المياه المحلاة ومياه الصرف الصحي المعالجة، بلغت قيمة المؤشر 6.95%درجة سنة 2015 في حين أن النتيجة المستهدفة 4.0 درجة سنة2021 م([1]).

النموذج الثالث: المملكة العربية السعودية

وضعت المملكة العربية السعودية برنامج وطني للتوعية البيئية والتنمية المستدامة تحت شعار(بيئتي وطن أخضر علم أخضر – لمشاركة تحلو الحياة)، يتم تنفذ بمشاركة مع عدد من الجهات الحكومية والجمعيات الأهلية بالمملكة، والمنظمات الدولية مثل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP ومؤسسات القطاع الخاص، ويشمل النطاق الجغرافي للتنفيذ كافة مناطق المملكة العربية السعودية، حيث تنص رؤية البرامج على(الوصول إلى مجتمع على مستوى عال من الوعي والممارسات الإيجابية التي تكفل حماية البيئة في المملكة العربية السعودية)، ويهدف البرامج إلي([2]):

الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م)، ص 10.

([1]) البوابة الإلكترونية لرؤية الإمارات 2021م، sustainablewww.vision2021.ae/ar/national- areas / ، تاريخ الإطلاع 2018/5/20م.

([2]) أ.د حامد نور الدين وأخرون ، مرجع سابق، ص11.

1. علي المدي القصير: نشر ورفع الوعي البيئي للقضايا المحلية والإقليمية والدولية، وعلاقة البيئة بالتنمية والإجراءات التي تتخذ لحل المشكلات البيئية وإدارة البيئة ورقابتها.
2. علي المدي الطويل: تعزيز السلوكيات الإيجابية المرتبطة للمحافظة علي البيئة لتحقيق التنمية المستدامة بصفتها واجباً وطنياً لبناء المستقبل البيئي للأجيال المقبلة، وإشراك الجهات الحكومية لتفعيل القوانين واللوائح والأنظمة البيئية التي تقع تحت مسؤوليتها أو إصدار قوانين جديدة لضمان جودة وحماية البيئة، ويعالج البرامج القضايا البيئية بناءاً علي أولويات العمل في المؤسسة العامة للإرصاد وحماية البيئة كالأتي:

أ. النظافة الشخصية.

ب. الإدارة البيئية للنفايات الصلبة.

ت. التغير المناخي وثير التلوث البيئي.

ث. البيئة البحرية والساحلية.

ج. التسوق البيئي وتشجيع الأنماط الإستهلالكية المستدامة.

ح. المحافظة علي الموارد الطبيعية من خلال ترشيد إستهلاك المياه والكهرباء.

خ. الصحة والبيئة.

وقد حددت مدة تحقيق البرنامج الوطني للبيئة ب10 سنوات مقسمة إلي 3 مراحل، وهي المدة اللأزمة نسبياً لقياس تغيير السلوك المطلوب لدي الأفراد وكافة الجهات المستهدفة.

النموذج الرابع: منتجع ميناء كينج فيشر بجر فيزر إستراليا

هو ميناء وقرية كينج فيشر تقع علي الساحل الغربي من جزر فريزر المعلنة علي قائمة التراث العالمي لليونسكو، 250كيلو متر شمال برزين، الموقع يتكون من 152غرفة، 75فيلا، 114سريراً للإستخدام في نزل، قاعة للزوار النهاريين، قرية للموظفين، 3مطاعم وقاعة مؤتمرات تتسع ل300شخص جميعها علي مساحة 65هكتار.

بني المنتجع وفقاً لإرشادات بيئية صارمة بهدف توفير مكان للزوار يتوافق بشكل سلس مع حساسية النظم البيئية في الجزيرة، وقبل بداية البناء أجريت دراسات للأثر البيئي، المياه والإستخدامات الطبيعية السابقة للسكان المحليين، إضافة لأبحاث أخري مفصلة عن المنطقة، منذ البدء تم بذل الجهود الممكنة لتخفيف الضغط البيئي والوصول لمستوي عالي من التداخل البيئي فأتبع في التصميم الأتي([1]):

1. الطرق والمباني تم تخطيطها وتنفيذها حول الأشجار الرئيسية تحاشياً لقطع الأشجار.

---

(1) وزاني محمد، **السياحة المستدامة واقعها وتحدياتها بالنسبة للجزائر**، (الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م)، ص 109.

2. جميع المباني صممت لتتناسق مع بيئة وطبيعة المنطقة ونمطها المعماري ومحيطها النباتي والجغرافي.
3. أقيمت المباني بإرتفاع طابقين فقط حتى لا تعلو عن حدود إرتفاع الأشجار.
4. جميع الخشب المستعمل هو من الأنواع المحلية.
5. جميع الغرف والمناطق العامة تم تصميمها بحيث يدخلها أكبر قدر من الإضاءة الطبيعية خلال ساعات النهاربحيث لا تكون هناك حاجة للإضاءة الصناعية.
6. جميع الغرف والمرافق يمنع التدخين فيها، لكن يمكن توفير غرف للمدخنين عند الطلب.
7. عمل ممرات خشبية معلقة أو ممرات أرضية مغطاة بقطع خشبية لتقليل الآثار السلبية على الكثبان الرملية والمستنقعات.
8. تم استعمال النباتات الطبيعية من المنطقة أو المناطق المحيطة كما أزيلت آلاف النباتات من موقع البناء ووضعت في مستنبت خاص لمنتجع ليتم إعادة زراعتها لاحقا، المستنبت يعمل على تزويد المنتجع بالنباتات المحلية لأغراض تشكيل التضاريس.
9. يوجد مفتاح على شكل بطاقة يشغل الطاقة في كل غرفة، وهذا يضمن أن تغلق الطاقة بالكامل عندما تكون الغرفة شاغرة، أما وحدات التكييف فيتم التحكم فيها يدوياً.
10. جميع المخلفات المنتجة في الموقع يتم فصلها وضغطها وتخزينها في الموقع وإرسالها للأرض الرئيسية لإعادة تدويرها.

إن تصميم المنتجع بهذه الطريقة وفر مايقارب 500000كيلو وات من الطاقة سنوياً، وهو ما يعادل 100منزل لنفس الفترة، كما يتوفر بامج لتدريب الموظفين علي كيفية التعامل مع البيئة وذلك من خلال عرض شرائط الفيديو.

النموذج الخامس: شركة زين للإتصالات

قامت الشركة بدعم الكثير من الأنشطة البيئية المختلفة، من أجل الحفاظ علي البيئة في سياق إستراتيجيات ومسؤوليات زين إتجاه المجتمع والبيئة، لذلك تحرص الشركة علي تطبيق كل ما من شأنه تقليل الأضرار البيئية من خلال توافق منتجاتها وأنشطتها اليومية مع معايير الحفاظ علي البيئة إلي جانب تشجيعها علي تطبيق إجراءات بيئية عدة منها: إعادة التدوير، ترشيد الطاقة، إعادة إستخدام المواد وممارسة الأنشطة الصديقة للبيئة.

تحرص شركة زين علي حث كوادرها وموظفيها علي توفير الموارد والطاقة بمختلف أنواعها وذلك من 7سنوات سابقة، وما زالت الشركة تهدف إلي تغيير سلوكيات كوادرها إيجابياً لتحقيق بيئة صحية أمنة، حيث قامت شركة زين بعدد كبير من التغيرات الإيجابية الخاصة ببيئتها الداخلية وذلك بإستخدام طرق متنوعة كالأتي([1]):

([1]) أ.د حامد نور الدين وأخرون ، مرجع سابق، ص ص 14-15.

1. تقليل إستخدام الطرق التقليدية للتسويق والإعلان مثل الأوراق والمنشورات، وإستخدام طرق تكنولوجيةمثل تزويد الأفرع والمباني بالشاشات التي تبث من خلالها عروض الشركة و منتجاتها المختلفة، بالإضافة إلى تقليل إستخدام الأوراق بشكل عام للحفاظ على البيئة الخضراء.
2. تقليل إستخدام البلاستيك حيث تم إستبداله ب (biodegradable bags) التي يتم إستخدامها في مختلف الأفرع الخاصة بشركة زين.
3. دفع الفواتير إلكترونيا : إتجهت" زين " للتكنولوجيا بصورة كبيرة وملحوظة للحفاظ على البيئة، وفتحت المجال لعملائها للمشاركة في المحافظة على البيئة، وذلك عن طريق قدرتهم على دفع الفواتير الخاصة بإشتراكاتهم وخطوطهم عن طريق موقع الشركة الإلكتروني والحصول على تفاصيل الدفع عن طريق البريد الإلكتروني، بدلا عن دفعها ورقيا، بهدف تقليل إستخدام الأوراق وتم ذلك بنجاح يقدر ب 45%.
4. ترشيد الطاقة : تؤمن شركة" زين " ترشيد إستهلاك الطاقة بشكل فعال مسؤولية مجتمعية هامة، وفي هذا السياق قامت إدارة المنشآت و المباني بتصميم المغاسل في الشركة بطريقة بيئية محافظة، هذا بالإضافة إلى تقليل إستهلاك الكهرباء بما يعادل عشرة آلاف دينار خلال 3 سنوات.
5. الشبكات :لا شك أن تشييد شبكات الأبراج والمباني جزء حيوي من أنشطة زين اليومية، لذلك تحرص الشركة على تفكيك الشبكات وإزالة المواد والمعدات من المواقع بأساليب مهنية صديقة للبيئة، والعمل على إعادة تدوير البطاريات وتفكيك وحدات التكييف ومولدات الديزل القديمة بطرق مسئولة.
6. المواد الخطرة : لضمان سلامة موظفي الشركة و تفادياً لأي أحداث خطرة ،تم تغيير الغازات الخاصة بأجهزة التبريد والتكييف في الشركة إلى غازات آمنة و فعالة بنفس الوقت، هذا بالإضافة إلى إستبدال غازات الهالون و FM200 من مطافئ الحريق بمجموعة من الغازات الآمنة و الصديقة للبيئة، و المكونة من غازات طبيعية 100 %.

تاسعاً: القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية

تزايدت المشاكل الإجتماعية في العصر الحالي، الذي يعرف بعصر العولمة الذي حول العالم إلي قرية صغيرة في مختلف دول العالم وخاصة الدول النامية، ولكي لا تتبعثر الجهود وتتلاشي المسئوليات فلابد من تضامن أفراد المجتمع لمواجهة هذه التحديات المعاصرة، وهذا يتطلب تحديد الدور الذي تقوم به المنشآت أو قطاعات الاعمال إتجاه المجتمع، من خلال تحسين ظروف أفراد المجتمع الإجتماعية والإقتصادية والبيئية.

حيث تعتبر المسئولية الإجتماعية من أهم الواجبات الواقعة علي عاتق المنشآت، حيث يعتبر إلتزامها مستمر في تطوير وتحسين المستوي التعليمي والثقافي والإقتصادي والضمان الإجتماعي لأفراد المجتمع من خلال توفير

الخدمات المتنوعة فيما يتعلق بالنواحي الصحية والبيئية ومراعاة حقوق الإنسان وحقوق العاملين وتطوير المجتمع المحلي والمشاركة في إيجاد حلول للمشكلات الإجتماعية والبيئية([1]).

ونتيجة لإزدياد حجم المنشآت وخاصة شركات المساهمة التي لها تآثيرات مالية وإجتماعية واسعة، ظهرت محاسبة المسئولية الإجتماعية وأصبحت من أحدث مراحل التطور المحاسبي ونظراً لتجنب تعارض مصالح الأطراف ذوي المصلحة بالمنشأة ظهر إتجاه يلزم المحاسب بوجهة النظر الإجتماعية، حيث تصبح القوائم المالية التي يعدها تغطي إحتياجات كافة أفراد المجتمع، وبالتالي فإن المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية تتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً علي أسس من القيم الإجتماعية علي عكس ما كانت عليه في كونها نظاماً للمعلومات المحاسبية، وهذا النموذج يتطلب توسعاً في القياس المحاسبي الذي يشمل الاراء الخارجية لنشاطها في وسطها العملي من وجهة النظر الإجتماعية، ويلبي الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية الإحتياجات المعلوماتية لأصحاب المصالح بالمنشأة والمسفيدين من القوائم المالية التي تفصح عن المعلومات الإجتماعية الخاصة بالمنشأة، نجد أن التعرف علي المساهمات الإجتماعية للمنشآت الصناعية وما تقدمه من منافع وتتحمله من تكاليف يمكن إستخدامها في عرض المعلومات التي تصف المسئولية الإجتماعية والتي يمكن الإفصاح عنها في صلب القوائم والتقارير المالية لإفادة مختلف الأطراف ذات العلاقة([2])، نجد أن هنالك علاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية كأحد أبعاد المحاسبة المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية، وهذا ما أوضحته معظم نتائج الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وفي هذا الإتجاه فقد أوضحت إحدي الدراسات أن محاسبة المسئولية الإجتماعية تعتبر أحد الفروع الجديدة في المحاسبة ولقد ولد هذا النوع من المحاسبة في الدول الصناعية الكبري نتيجة تزايد الكثافة الصناعية وتزايد الإحساس من جانب طوائف المجتمع بالأثار الإجتماعية السلبية التي تنتج عن الصناعة، أن مشكلة القياس لا تكمن في التكاليف الإجتماعية المباشرة بل في قياس التكاليف الإجتماعية غير المباشرة والتي تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة لقيام المشروع بأنشطته الإقتصادية، وأن الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية يجب أن يتم في قوائم مالية تعرض الأداء الإجتماعي إلي جانب الأداء الإقتصادي وذلك بالنسبة للتكاليف والمنافع التي يتم قياسها كمياًحتي تتم عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الإجتماعية النقدية أما بالنسبة للبنود التي لا يمكن الوصول إلي قياسها كمياً فيمكن عرضها في القوائم الملحقة أو كملاحظات هامشية([3])، وأوضحت دراسة أخري أن أبعاد التنمية المستدامة هي البعد البيئي والإجتماعي والإقتصادي، حيث يهتم البعد الإجتماعي بزيادة قدرة الأفراد علي إستغلال الطاقة المتاحة إلي أقصي حد ممكن لتحقيق الرفاهية، وترتبط المحاسبة المستدامة بإستمرارية المنشآت وتسعي إلي تلبية إحتياجات الأطراف ذات

([1]) شتاتحة عمر، زاوية رشيدة، **المسئولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ودورها في تحقيق التنمية المستدامة**، (المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م) ص3

([2]) د.محمد طرشي، إيمان يخلف، **الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية من منظور محاسبي**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م)، ص ص 1-2.

(3) د. يوسف محمود جربوع، **مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة**، مرجع سابق، ص ص 29-30.

المصلحة فيها بحيث تتسع مسؤوليات إدارتها لتشمل الإهتمام بجميع الأطراف، بالإضافة إلي قصور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في بعض مستوياته لعدم إنسجامهمع متطلبات تحقيق التنمية المستدامة([1])، كما أوضحت دراسة أخري أنه لأبد من إرفاق تقارير إضافية عن الأداء الإجتماعي للمنشآت توفر معلومات شفافة عن المساهمة الإجتماعية في الوقت المناسب تساعد المستثمرين في ترشيد قراراتهم الإستثمارية، والإفصاح عن المساهمة الإجتماعية في التقارير المالية يساهم بصورة فعالة في عملية تقويم الأداء الغجتماعي للمنشآت، الإفصاح عن المساهمة الإجتماعية في التقارير المالية من الموضوعات المهمة التي تتطلبها الظروف الإقتصادية المعاصرة بإعتبارها عنصر لجودة التقارير المالية، ظهور مفهوم المستثمر الأخلاقي والمشروع المقبول إجتماعياً يزيد من أهمية قياس الأداء الإجتماعي للمنشآت، الإفصاح عن بيانات الأنشطة الإجتماعية يؤدي إلي تحسين الأداء الإجتماعي للمنشآت([2])،

يتضح للباحث أن قياس الأداء الإجتماعي للمنشآت الصناعية والإفصاح المحاسبي الإجتماعي من الموضوعات المهمة التي فرضت نفسها في مجال الفكر والتطبيق المحاسبي وهي النتيجة النهائية للنشاط المحاسبي والوسيلة الإعلامية للمحاسبة لعكس أداء المنشآت الصناعية ووضعها المالي وحتي تكتمل الصورة ولكي يكون الإفصاح أكثر تعبيراً عن الواقع يجب أن يتضمن الجانب الإجتماعي لأداء المنشآت الصناعية ليعبر بصورة واضحة عن مدي إسهامها في قضايا المجتمع من خلال الوفاء بإلتزامها بمسئوليتها الإجتماعية، وذلك لخدمة جميع الأطراف الراغبة في معرفة الأداء الإجتماعي للمنشآت الصناعية.

عاشراً: القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية البيئية للمنشآت الصناعية

تسعي المنشآت الصناعية جاهدة لضمان بقائها وإستمرارها في إطار ما يفرضه الواقع الحالي بتحقيق مراكز تنافسية في ميدان نشاطها، حيث أصبحت إدارة المنشآت الصناعية تتبع إسلوب التخطيط للمستقبل برسم السياسات والإستراتيجيات بناءاً علي إمكانياتها ومواردها وتجاوباً مع المتغيرات البيئية، إلا أن ذلك لا يعتبر المؤشر الكامل لنجاح المنشآت الصناعية إذ أن ترجمتها علي أرض الواقع تعكس كفاءة التسيير الإستراتيجي، ومن خلال المراقبة المستمرة تقوم المنشآت الصناعية بتحديد مدي فعالية الإدارة الإستراتيجية بتقليص الفجوات بين ما خطط له وما تم تنفيذه في الواقع، والذي يعبر عنه من خلال مستويات الأداء بالمنشأة.

ولقد إنصب الإهتمام من قبل المنشآت الصناعية نحو الأداء المستدام لأن إدارة الوحدة الإقتصادية لم يكن لديها الإحساس الكافي لتحمل مسئولياتها البيئية والإجتماعية، وعي ذلك كان الإتجاه نحو مفهوم التنمية المستدامة الذي يرتكز علي الإدارة الواعية للبيئة فيما يتعلق بالموارد والإمكانيات البيئية المتاحة التي تتعرض للتدهور وسوء

---

(1) د.علي خلف سلمان، **إستجابة المحاسبة للمحافظة علي البيئة ودعم التنمية المستدامة**، (بغداد: كلية الإقتصاد والإدارة، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014م)، ص ص450-451.

([2]) د.محمد المعتز المجتبي، رانية نور الدين عثمان، **أثر القياس والإفصاح المحاسبي لأنشطة المسئولية الإجتماعية علي فاعلية وجودة التقارير المالية**، (أماراباك: مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد7، العدد21، 2016م) ، ص122.

الإستخدام، حيث تعتمد الإدارة البيئية الواعية علي تبني مفهوم الأداء المستدام الذي ينصرف إلي الوفاء بالإلتزامات البيئية التي تحددها القوانين والأنظمة والسياسات البيئية، ويتضمن الأداء البيئي أن تعمل المنشأة بطريقة مسئولة إتجاه حماية الكائنات الحية، الإستخدام الكفء للموارد، تقليل النفايات والتخلص منها، الإستخدام الملائم للطاقة، تقليل

المخاطر، الخسائر والتغطية التأمينية، تسويق منتجات أمنة، الإدارة البيئية، والإفصاح البيئي، أهمية تحقيق الكفاية البيئية للمنشأت الصناعية([1])، نجد أن هنالك علاقة بين المحاسبة عن المعلومات البيئية كأحد أبعاد المحاسبة المستدامة والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية، وهذا ما أوضحته معظم نتائج الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وفي هذا الإتجاه فقد أوضحت إحدي الدراسات أن هنالك رغبة صادقة من المستثمرين وأصحاب المصالح بالمنشآت في المشاركة بفعالية في المحافظة علي البيئة، وأن دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد المنشآت في الإستجابة للقوانين الحالية الخاصة بحماية البيئة والتقليل من الإلتزامات (التعويضات والغرامات) التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بقوانين حماية البيئة، بالإضافة إلي أن منافسي المنشآت يمارسون ضغوطاً تدفع المنشآت للإلتزام بحماية البيئة الأمر الذي يتطلب الأخذ في الحسبان الأثار البيئية عند إتخاذ القرارات الإستثمارية والمقارنة بين البدائل الإستثمارية([2])، كما أوضحت دراسة أخري أن النمو الإقتصادي أدي إلي تحقيق أرباح مقدرة، ولكن في نفس الوقت أدي إلي إحداث أضرار ومشاكل بيئية من خلال التلوث بمختلف أنواعه وإستنزاف الموارد الطبيعية مما يؤثر سلبياً علي الرفاهية الإجتماعية للأفراد وعلي التنمية المستدامة، بالإضافة إلي تجاهل المحاسبة التقليدية قياس التكاليف والمنافع البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، إهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية بالإمور المتعلقة بالبيئة خاصة فيما يتعلق بالتدقيق، والمعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمنشآت الصناعية في تقييم أدائها البيئي، ووجود علاقة إرتباط بين أهمية الوعي لدي المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية لتحسين الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، بالإضافة إلي وجود أثر للقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمنشآت الصناعية([3])، كما أوضحت دراسة أخري أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي هو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المهتمة عن أنشطتها المختلفة ذات الأثار البيئية وإنعكاس ذلك علي البيانات المالية التي تعرض بالقوائم والتقارير المالية، أن غالبية الأنشطة والعمليات المرتبطة بالأداء البيئي

([1]) أ.مريم بلحاج، **الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المستدامة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م)، ص2.

([2]) عبدالهادي منصور الدوسري، **أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (عمان: جامعة الشرق الأوسط،** كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص ص 102-103.

(3) مهاوات العبيدي، مرجع سابق، ص ص 222-223.

للمنشآت لها جوانب مالية ومحاسبية تنعكس أثارها بشكل مباشر أو غير مباشر علي القوائم والتقارير المالية بالمنشأة، يترتب علي عدم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للمنشأت وبرامج التحسين والتطوير المستمر في هذا المجال للأطراف المهتمة آثار سلبية تنعكس علي سمعة المنشأة والمركز التنافسي لها، يترتب علي عدم تنفيذ المنشآت لأدائها البيئي حدوث إلتزامات محتملة ناتجة عن قضايا بيئية متوقعة ضد المنشأة([1])، كما أوضحت دراسة أخري إلتزام المنشآت المدرجة ببورصة فلسطين بالإفصاح غير المالي في تقريرها السنوي، وعدم وجود إختلاف جوهري في مستويات الإفصاح غير المالي للمنشآت الدرجة في بورصة فلسطين بإختلاف القطاع الذي تنتمي إليه تلك المنشآت([2])، كما أوضحت دراسة أخري أن المساهمات الفكرية والعملية في مجال المحاسبة البيئية وإدارة الخطر لا زالت قليلة مقارنة بحجم التحدي والآثار المرتبطة بالتلوث البيئي، وضعف مشاركة الوحدات الإقتصادية في حماية البيئة قياساً بقدراتها المالية وخبراتها الإدارية التي تمتلكها هذه الوحدات ناتج عن ضعف الرقابة من ناحية وعدم وجود قوانين ولوائح تنظم عمل الوحدات بيئياً من ناحية ثانية، أن الفصل بين الأنشطة الإقتصادية للوحدة والأنشطة البيئية والإفصاح عنها يؤدي إلي تحسين القرارات المتخذة من قبل الإدارة، وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد علي تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الإضرار والمساهمات البيئية للوحدة الإقتصادية وتحديد نقاط الضعف عن الأداء البيئي([3]).

يتضح للباحث أن مفهوم التنمية المستدامة من المفاهيم الحديثة الناتجة عن الإهتمام بالقضايا البيئية والإجتماعية والإقتصادية من أجل عدم الإضرار بحصة الاجيال القادمة والمحافظة عليها، فالبعد البيئي للتنمية المستدامة يعني المحافظة علي الموارد الطبيعية وحمايتها من الإستنزاف والتدهور وذلك عن طريق الإلتزام بالقوانين التي تضعها المنظمات الدولية من أجل المحافظة علي البيئة وحمايتها.

---

(1) د.رضا إبراهيم صالح، **دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية**، ص ص 36-37.

([2]) محمد ماجد محمود، **أثر الإفصاح غير المالي علي القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2017م)، ص71.

(3) د.خالد الخطيب، **دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها**، (مجلة الإقتصاد والمجتمع، العدد5، 2008م)، ص162.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل وصفا" للاجراءات التي اتبعها البحث في الدراسة الميدانية من المنهج ومجتمع وعينة البحث وكذلك أداة البحث المستخدمة وطرق اعدادها ، وصدقها وثباتها ، والمعالجات الاحصائية التي اعتمدت عليها الباحث في تحليل البيانات كما يتضمن هذا الفصل عرض وتحليل لبيانات الدراسة الاولية والاساسية وذلك من اجل اختبار الفروض، وذلك على النحو التالى :

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة

المبحث الثالث: اختبار فروض الدراسة

يشتمل هذا المبحث على اجراءات الدراسة ب جمع البيانات ومعالجتها احصائيا" وتفسيرها، واجراء اختبارات الثبات والصدق للتأكد من صلاحيتها بالاضافة الى وصف لمجتمع وعينة الدراسة والاساليب الاحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

أولا: منهج الدراسة :

انطلاقا" من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها للتعرف على "دور محاسبة التنمية المستدامة في تحسين مستوي الافصاح عن المعلومات غير المالية للمنشأت الصناعية" ولذلك اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا" دقيقا" ويعبر عنها تعبيرا" كيفيا" وكميا" ، فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها ، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفا" رقميا" يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى بالإضافة إلى ذلك فأن استخدام المنهج الوصفي التحليلي يتلائم وطبيعة المشكلة موضوع الدراسة والتي تلقى الضوء على جوانبها المختلفة عند طريق السرد والتحليل المركز ، والفهم العميق لظروفها ،ولجمع المعلومات التي تزيد من توضيح أبعادها المختلفة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين والمراجعيين الداخليين ومديري الصالات وأمناء المخازن ومديري ادارة الموارد البشرية والبالغ عددهم(150) مفردة

ونظرا" لتعزر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات لاعتبارات الوقت والجهد والتكلفة فقد تم الاعتماد على أسلوب العينات حيث تم تقدير حجم العينة من مجتمع الدراسة وذلك باستخدام معدلة ريتشارد التالية :

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N}\left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

وبتطبيق المعادلة السابقة يكون لدينا حجم العينة يساوى (150) مفردة تمثل نسبة (43.4)% من المجتمع موضع الدراسة تمَّ اختيارها من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق العينة العشوائية وهى إحدى العينات الاحتمالية والتي يختارها الباحث من مجتمع الدراسة بطريقة تتيح فرص متساوية لاختيار أفراد عينة الدراسة وتم استرجاع عدد (117) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (78)%ويعتبر معدل الاستجابة من المعدلات العالية باعتباره

يفوق الحدود المتعارف عليها (75)% ولعل الارتفاع النسبي للردود يمكن إرجاعه إلى المتابعة المستمرة من جانب الباحث .وفيما يلي جدول يوضح توزيع عينة الدراسة:

جدول (1/1/3) الاستبيانات الموزعة والمعادة

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	150	%100
الاستبيانات التي تم إرجاعها	117	%78
الاستبيانات التي لم يتم إرجاعها	33	%22
الاستبيانات غير صالحة للتحليل	0	0
الاستبيانات الصالحة للتحليل	117	%78

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية 2018

ثالثا: أداة الدراسة

تتمثل أداة جمع البيانات التي اعتمد عليها الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة الحالية في تصميم قائمة استقصاء تم إعدادها وتطويرها بناء على الاستعانة بالمقاييس التي وضعها الباحثون والدراسات السابقة واتبع الباحث الخطوات التالية لتصميم الاستبانة:

1/ الاطلاع على الأدب والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.

2/استشار الباحث عدد من الأساتذة المختصين في تحديد إبعاد الاستبانة وفقراتها.

3/ تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.

4/ عرض الاستبانة على المشرف للنقاش وإبداء الملاحظات .

5/ تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية .واشتملت الاستبانة على قسمين أقسام:

يحتوى على عدد (6) فقرات تناولت السمات الشخصية لإفراد عينة الدراسة والمتمثلة في:

1/ العمر

2/المؤهل العلمي.

3/ التخصص العلمي.

4/المؤهل المهني.

5/المسمي الوظيفي.

6/ سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يقيس محاور الدراسة الأساسية يتكون من اربعة محاور وكل محور يتكون من عدد من الفقرات. وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (2/1/3) توزيع محاور الدراسة

المحور	محاور الدراسة	عدد الفقرات
الأول	**المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية**	**27**
الثاني	**المحاسبة عن المعلومات البئية**	**10**
الثالث	**المحاسبة عن المعلومات الاقتصادية**	**12**
الرابع	**الافصاح عن المعلومات غير المالية**	**22**
المجموع		**71**

المصدر : إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2018

رابعاً: مقياس الدراسة:

كما تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسى (Likart Scale)، فى توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذى يتوزع من اعلى وزن له والذى اعطيت له (5) درجات والذى يمثل فى حقل الاجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له والذى اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل فى حقل الاجابة (لاأوافق بشدة) وبينهما ثلاثه اوزان .وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الاجابه الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. كما هو موضح في جدول رقم (1).

جدول رقم (3/1/3) مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	**من80 % فأكثر**	**درجة موافقة مرتفعة جدا"**
أوافق	4	**من 70 إلى أقل من 80%**	**درجة موافقة مرتفعة**
محايد	3	**50 إلى اقل من 70%**	**درجة موافقة متوسطة**
لأوافق	2	**20 إلى أقل من 50 %**	**درجة موافقة منخفضة**
لأوافق بشدة	1	**أقل من 20%**	**درجة موافقة منخفضة جدا**

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م

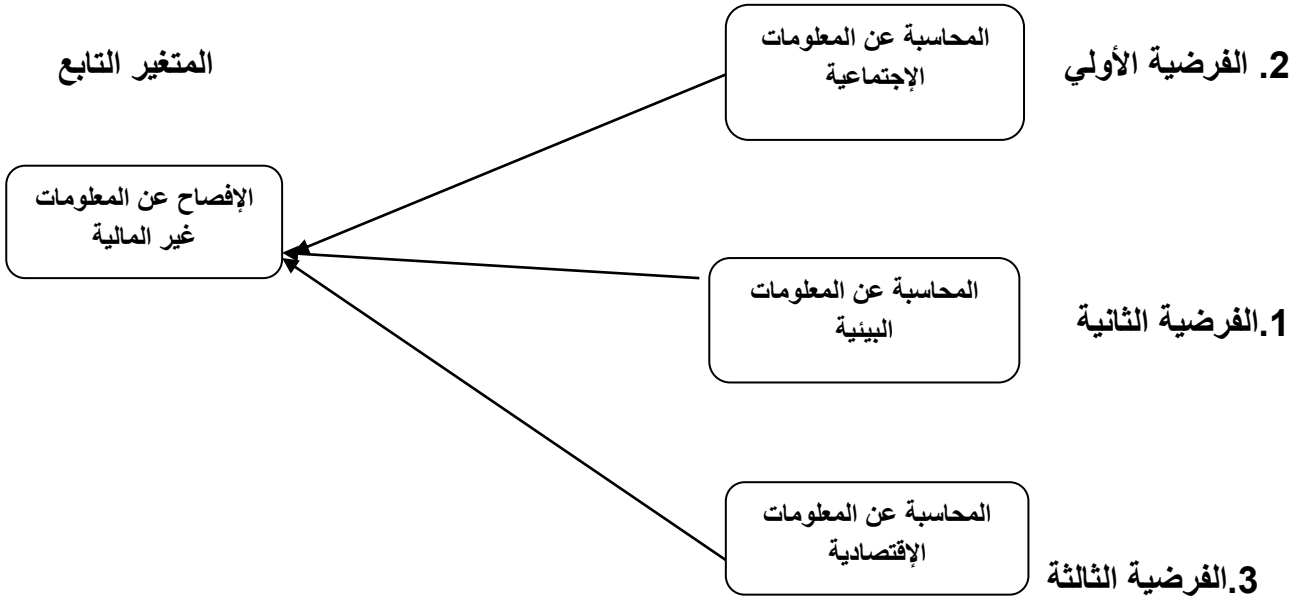
وعلية يصبح الوسط الفرضي للدراسة:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات (5+4+3+2+1)/ 5.=(5/15) =3) وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زادت متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة .

خامساً. متغيرات الدراسة

في ضوء المشكلة موضوع الدراسة وأهدافها تم تطوير نموذج يتكون من محورين رئيسيين: الأول يضم المتغيرات المستقلة، التي تنقسم إلى ثلاثة متغيرات، هي: المتغيرات التي تقيس المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية ، أما المحور الرئيسي الثاني، يمثل المتغيرات التي تقيس المحاسبة عن المعلومات البئية اما المحور الرئيسي الثالث يقيس المحاسبة عن المعلومات الاقتصادية والمحور الرابع يمثل المتغير التابع الافصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية. والشكل التالي يوضّح ذلك:

شكل رقم (1/1/3) النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة



سادساً: تقييم أدوات القياس:

وللتأكد من صلاحية أداة الدراسة تم استخدام كل من اختبارات الصدق والثبات وذلك على النحو التالي:

1/ صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس أنها قدرة الأداء على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى الصلاحية التامة خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة ، وقد اعتمدت الدراسة في قياس صدق أداة الدراسة على كل من :

(أ). اختبار صدق محتوى المقياس

بعد أن تم الانتهاء من إعداد الصيغة الأولية لمقاييس الدراسة وحتى يتم التحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين والخبراء المختصين بلغ عددهم (4) من المحكمين في مجال موضوع الدراسة كما هو موضح في الملحق(1)، وقد طلب من المحكمين إبداء أرائهم حول أداة الدراسة

ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل أو التغيير أو الحذف.وبعد أن تم استرجاع الاستبيان من جميع الخبراء تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت عليه، مثل تعديل محتوى بعض الفقرات ، وتعديل بعض الفقرات لتصبح أكثر ملائمة ، وحذف بعض الفقرات وتصحيح أخطاء الصياغة اللغوية . وقد اعتبر الباحث الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات المشار إليها بمثابة الصدق الظاهري ، وصدق المحتوى للأداة واعتبر الباحث أن الأداة صالحة لقياس ما وضعت له .وبذلك تمَّ تصميم الاستبانة في صورتها النهائية (انظر ملحق).

(2). اختبار الثبات

يقصد بالثبات هو أي أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة)[1]. في نفس الظروف والشروط وبالتالي فهو يؤدى إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس. أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعنى الاستقرار قي نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترات زمنية معينة وبالتالي كلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك وقد اعتمدت الدراسة لاختبار ثبات أداة الدراسة على من طريقة الارتباط، وطريقة التباين، وذلك كما يلي:

(أ)/ معامل ارتباط محاور أداة البحث بالمجموع الكلي للمحور الذي تنتمي إليه

وقد قام الباحث باستخراج قيم معامل الارتباط محاور الدراسة بالمجموع الكلي للمحور الذي تنتمي إليه ،,وفيما يلي جدول يوضح نتائج الاختبار:

جدول رقم (4/1/3) نتائج اختبار الارتباط لمحاور الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية	**27**	**0.55**	**0.000**
المحاسبة عن المعلومات البيئية	**10**	**0.56**	**0.000**
المحاسبة عن المعلومات الاقتصادية	**12**	**0.51**	**0.000**

المصدر: إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018

يتضح من الجدول أن جميع محاور أداة البحث جاءت بعلاقة ارتباط إيجابية وذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بالمجموع الكلي للمحور الذي تنتمي إليه. مما يشير إلى عدم وجود محاور فرعية قد تضعف من مصداقية أداة البحث البنائية.

(ب) طريقة التباين باستخدام معادلة الفأ كرونباخ Cronbach Alpha:

وقد تم في هذه الدراسة معامل إلفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل إلفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. كما أن انخفاض القيمة عن (0.60) دليل على انخفاض الثبات الداخلي. وتعتمد معادلة الفأ كرونباخ على تباينات أسئلة الاختبار، وتشترط أن تقيس بنود الاختبار سمة واحدة فقط، ولذلك قامت الباحث بحساب معامل الثبات لمحاور الدراسة، وفيما يلي نتائج اختبار الثبات لمحاور الدراسة:

[1]- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى ، 1981)ص 560.

المحور الأول: المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية

جدول رقم (5/1/3) نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية

	العبارات	الفأ كرنباخ
1.	توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة	.9002
2.	يتم قياس التكاليف الإضافية التي تحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الاقل ضرر علي المجتمع المحلي الاكثر منفعة له	.8978
3.	يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني	.8977
4.	يتم قياس التكاليف التي تدفع كمساهمات او تبرعات لصالح المجتمع المحلي	.8989
5.	يتم قياس تكاليف دعم الانشطه الإجتماعية	.8997
6.	يتم قياس تكاليف دعم الأنشطه الاجتماعية والمراكز العلمية ومؤسسات التعليم العام والعالي	.8986
7.	يتم قياس المبالغ المالية التي تدفع لدعم البنية التحية للمجتمع المحلي	.8982
8.	يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لابناء المجتمع المحلي لاكسابهم المهارات والخبرات العملية الازمة	.8980
9.	تتم المحاسبةعن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز	.8989
10.	تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز	.8981
11.	يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر	.9016
12.	يتم الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية	.9018
13.	قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها	.9040
14.	قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم او الخدمة	.8989

15.	يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح	.8999
16.	يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمةمن قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج	.9003
17.	يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام	.8982
18.	قياس تكاليف إحتواء المنتجات يتم علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج	.9010
19.	يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير الجودة	.9013
20.	يتم تهيئة ظروف العمل المناسبة للمنشأة	.8984
21.	يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنيا"وفنيا"	8 .8982
22.	يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا" وصحيا"	.8976
23.	تتم المحاسبةعن التكاليف المدفوعة لأجل تخفيض نسبة الحوادث واصابات العمل التي يتعرض لها العاملين بسبب العمل	.8958
24.	يتم اتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرصمتساوة للترقية	.8969
25.	يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العلمية	.8973
26.	يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفية والاندية	.8996
27.	يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين	.8993
28.	**اجمالى العبارات**	.9025

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018.

من الجدول (5/1/3) نتائج اختبار الثبات أن قيم الفأ كرنباخ لجميع عبارات محور **المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية** اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفأ كرنباخ للمقياس الكلى (0.90) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس محور **المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية** تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

المحور الثاني: المحاسبة عن المعلومات البئية

جدول رقم (6/1/3) نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور المحاسبة عن المعلومات البئية

	العبارات	الفأ كرنباخ
1.	يتم استخدام الالات الاقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة	.8095
2.	تحرص المنشأة علي التقليل من إستنفاد الموارد الطبيعية	.7978
3.	تعمل المنشأة علي اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام	.8019
4.	يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصا المحيطة بالمشاريع الصناعية	.8019
5.	تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف الي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة	.8128
6.	يتم اختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة	.8277
7.	يتم قياس التكاليف التي تدفها المنشاة لمعالجة المخلفات والعوادم ومايتعلق بحماية التنوع البيئ	.8225
8.	يتم قياس نسبة الإصول البيئية الي اجمالي إصول المنشأة	.8192
9.	يتم حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي انها صديقة للبئة	.8161
0	تعمل المنسأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام	.4605
1	**اجمالي العبارات**	.8286

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول **(6/1/3)** نتائج اختبار الثبات أن قيم الفأ كرنباخ لجميع عبارات محور **المحاسبة عن المعلومات البيئية** اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفأ كرنباخ للمقياس الكلى (0.83) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس محور **المحاسبة عن المعلومات البيئية** تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

المحور الثالث: المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

جدول رقم (7/1/3) نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

	العبارات	الفأ كرنباخ
.1	تعمل المنشأة علي منع الاحتكار والإضرار بالمستهلكين	.7064
.2	تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين	.6993
.3	يم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية	.7013

.4	يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضه علي المنشاة	.6980
.5	يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	.7128
.6	يتم التنبو بقيمة المبيعات المستقبلية والارباح والخسائر للعام القادم	.6916
.7	يتم تقدير قيمة المخاطر التي تواجة المنشأة	.6972
.8	يتم حساب معدلات النمو الاقتصادي في المنشأة	.6942
.9	يتم حساب حجم ومستوي الانتاج الكلي بالمنشاة	.7033
.10	يتم قياس قدرة المنشأة علي الاستمرار في الاستيراد	.7403
.11	يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية	.7260
.12	يتم حساب قيمة المنح التي تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية	.7273
.13	**اجمالى العبارات**	.7261

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول **(7/1/3)** نتائج اختبار الثبات أن قيم الفأ كرنباخ لجميع عبارات محور **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية** الشاملة اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفأ كرنباخ للمقياس الكلى (0.73) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس محور **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية** تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

المحور الرابع: الافصاح عن المعلومات غير المالية

جدول رقم (8/1/3) نتائج اختبار الفأ كرنباخ لمقياس محور الافصاح عن المعلومات غير المالية

	العبارات	الفأ كرنباخ
.1	مساهمتها في دعم المشروعات الصغيره	.8964
.2	مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي	.8956
.3	تكاليف نشر تقارير بيئة دورية	.8970
.4	وجود نظام معلومات بين تكاليف الاضرار البيئية	.8958
.5	مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين	.8990
.6	مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين	.9009
.7	مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعلمية والعلمية داخل وخارج المنشأة	.8988
.8	حجم إستهلاك الموارد الطبيعية	.9014

9.	الجهود المبذلة لتحسين استخدامات الطاقة	.9002
10.	المساهمات المبذولة من اجل رفع مستوي الوعئ البيئ	.9008
11.	الإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة	.9006
12.	طرق التخلص من المخلفات	.8974
13.	مدي الالتزام بتطبيق الانظمه البيئية	.9019
14.	مساهمتها في تشجيع ابحاث منع التلوث	.9018
15.	كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبئة كإعادة التصنيع	.9038
16.	تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة	.9000
17.	مبادرتها في معالجة التلوث البيئ الناجم عن ممارسة انشطتها الانتاجية	.8982
18.	تكاليف الالات المستخدمة للحد من التلوث البيئ	.8970
19.	العقوبات غير المالية التي وقعت علي المناشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البئية	.9047
20.	الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة	.8982
21.	الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	.9036
22.	التوقعات المستقبلية للمبيعات والارباح والخسائر للعام القادم	.9026
23.	**اجمالى العبارات**	.9040

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول **(8/1/3)** نتائج اختبار الثبات أن قيم الفأ كرنباخ لجميع عبارات **الافصاح عن المعلومات غير المالية** اكبر من (60%) وتعنى هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع العبارات سواء كان ذلك لكل عبارة على حدا أو على مستوى جميع عبارات المقياس حيث بلغت قيمة الفأ كرنباخ للمقياس الكلى (0.90) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس محور **الافصاح عن المعلومات غير المالية** تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

سابعاً: تطبيق إستبانة الدراسة

بعد أن أصبحت أداة الدراسة جاهزة، قام الباحث بالاتصال على أفراد العينة لبداية مشوار توزيع الاستمارات بالمجتمع موضع الدراسة حيث قابل الباحث أعضاء عينة الدراسة وشرح لهم الإجراءات المراد تنفيذها وتم استلام الاستمارات بعد الإجابة عليها. ووجد الباحث تعاون كبيرا" من أفراد العينة، وقد تم إرفاق خطاب خاص مع كل إستبانة للوحدات المبحوثة يوضح أسئلة الدراسة وأهدافها.

وبعد جمع الاستمارات قام الباحث بعد التأكد من اكتمال البيانات وإجابات المبحوثين لأداء الدراسة، إلى تفريغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدتها لذلك، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ،أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (1,2,3,4,5) على الترتيب.

تاسعاً: أساليب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة، تمَّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

(1) **إجراء اختبار الثبات** وذلك باستخدام " كل من:

(أ) اختبارات الصدق، (ب) اختبارات الثبات

(2) أساليب الإحصاء الوصفي:

وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة وذلك من خلال:

أ/حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محور الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي. وإذا كان الانحراف المعياري للعبارة يقترب من الواحد الصحيح فهذا يدل على تجانس الإجابات بين أفراد العينة.

ب/ الانحراف المعياري وذلك للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من محاور الدراسة الرئيسية عن متوسطها الحسابي (وكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

(3)- تحليل الانحدار

لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، تمَّ استخدام تحليل الانحدار والارتباط (البسيط والمتعدد) لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

أ/ معامل الارتباط (R) وهو مؤشر احصائى يستخدم لتحديد نوع ودرجة العلاقة بين المتغيرات وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة العلاقة وكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على ضعف العلاقة بين المتغيرات ، كما أن إشارة معامل الارتباط تدل على نوع العلاقة فإذا كانت فالإشارة الموجبة تدل على وجود ارتباط طردي والإشارة السالبة تدل على وجود علاقة عكسية.

ب/ معامل التحديد (R2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات فكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وبالتالي تزداد القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة والعكس هو الصحيح فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على عدم جودة توفيق العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع .

ج/ اختبار (T) لقياس أثر العلاقة بين المتغيرات ووفقا" لهذا الاختبار يتم مقارنه القيمة الاحتمالية (Prob) للمعلمة المقدرة مع مستوى المعنوية 5%فإذا كانت القيمة الاحتمالية اكبر من (0.05) يتم قبول فرض العدم وبالتالي تكون المعلمة غير معنوية إحصائيا" ويدل ذلك على(عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات) ، إما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ويدل ذلك على (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات موضع الدراسة) .

د/ يتم الاعتماد على قيمة (B) معامل الانحدار لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل.

ه/ اختبار F للتعرف على معنوية جميع المعالم في الدالة .

المبحث الثاني
عرض و تحليل بيانات الدراسة

يتضمن هذا المبحث تحليل للبيانات الأولية والأساسية وذلك على النحو التالي:

أولاً: :تحليل البيانات الأولية:

ومن خلال البيانات العامة التي تم جمعها عن المبحوثين بواسطة الجزء الأول من استمارة البحث، وباستخدام التكرارات الإحصائية تم تحديد خصائص عينة الدراسة، وذلك بهدف التعرف على صفات مجتمع المبحوثين من حيث التركيبة العلمية والعملية والاجتماعية، حيث إن هذه الصفات تمثل متغيرات قد يؤثر تغيرها في نتيجة هذه الدراسة إذا ما أعيد تطبيقها في وقت لاحق، وكذلك قد يؤثر تغيرها في نتائج الدراسات المماثلة إذا ما طبقت على نفس مجتمع هذه الدراسة واتخذت نتيجة هذه الدراسة كمحك لنتائجها .وفيما يلي توزيع عينة الدراسة تبعا" للمتغيرات الشخصية: وفيما يلي توزيع عينة الدراسة تبعا" للمتغيرات الشخصية:

1/ العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/3)

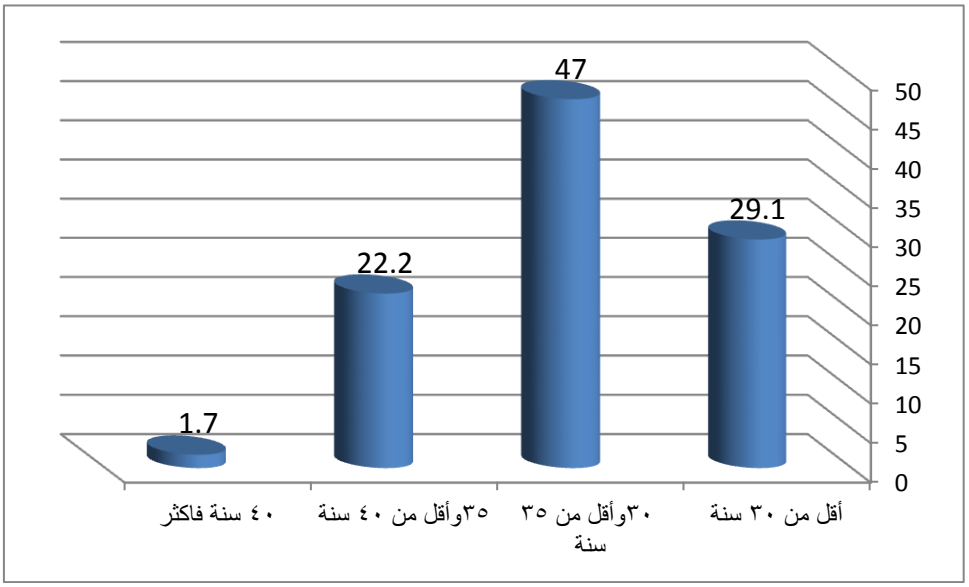
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	34	29.1
30وأقل من 35 سنة	55	47.0
35وأقل من 40 سنة	26	22.2
40 سنة فاكثر	2	1.7
المجموع	117	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم(1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، برنامج 2018م

يتضح من الجدول (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن إفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم ما بين (أقل من 30) بلغت نسبتهم (29.1) % بينما بلغت نسبة الذين تتراوح أعمارهم ما بين (30–35) سنة (47) % إما أفراد العينة أما الذين تتراوح أعمارهم ما بين (35–40) فقد بلغت نسبتهم (22.2) % كما تضمنت العينة نسبة (1.7)% فقط من الذين تتراوح أعمارهم ما بين (40 سنة فأكثر) ويتضح من ذلك أن النسبة الكبرى من أفراد العينة المبحوثة من الفئات الشبابية والتي تقل عمارها عن 35 سنة.

2/ المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

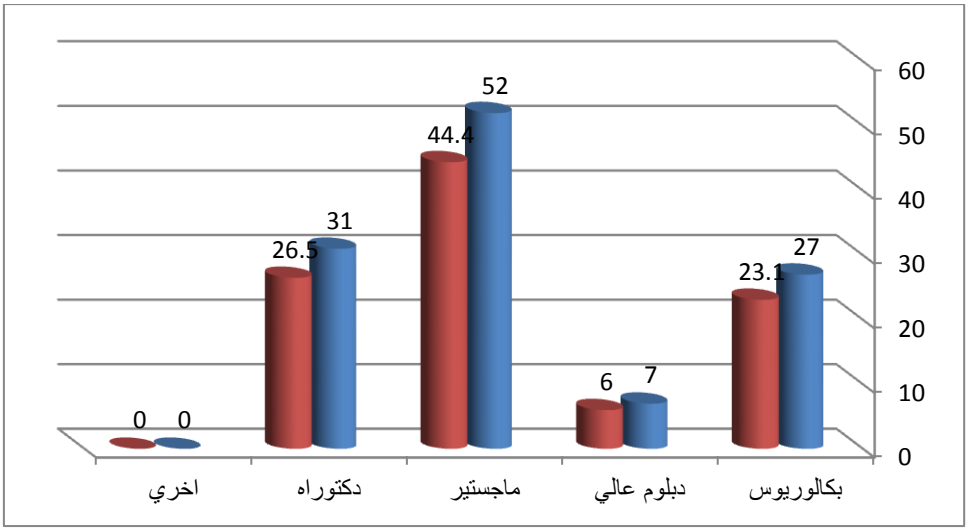
المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	27	23.1
دبلوم عالي	7	6.0
ماجستير	52	44.4
دكتوراه	31	26.5
اخري	0	0

المجموع	117	100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (2/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



يتضح من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3)أن فراد العينة الذين من المستوى الجامعي بكالاريوس بلغت نسبتهم (23.1) % بينما بلغت نسبة حملة التعليم فوق الجامعي (دبلوم عالي)(6.0)% بينما بلغت نسبة حملة التعليم فوق الجامعي ماجستير(44.4) % والتعليم فوق الجامعي (دكتوراه) 26% أما حملة المستويات التعليمية الأخرى (الثانوي والدبلوم الوسيط) في العينة فقد بلغت نسبتهم (0.0) % ويتضح من كل ذلك أن غالبية أفراد العينة ممن يحملون درجات جامعية وفوق الجامعية حيث بلغت نسبتهم (100.0)% مما يدل على جودة التأهيل العلمي لأفراد العينة وبالتالي قدرتهم على فهم عبارات الاستبانة بشكل جيد والإجابة عليها بدقة.

3/ التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (3/2/3)

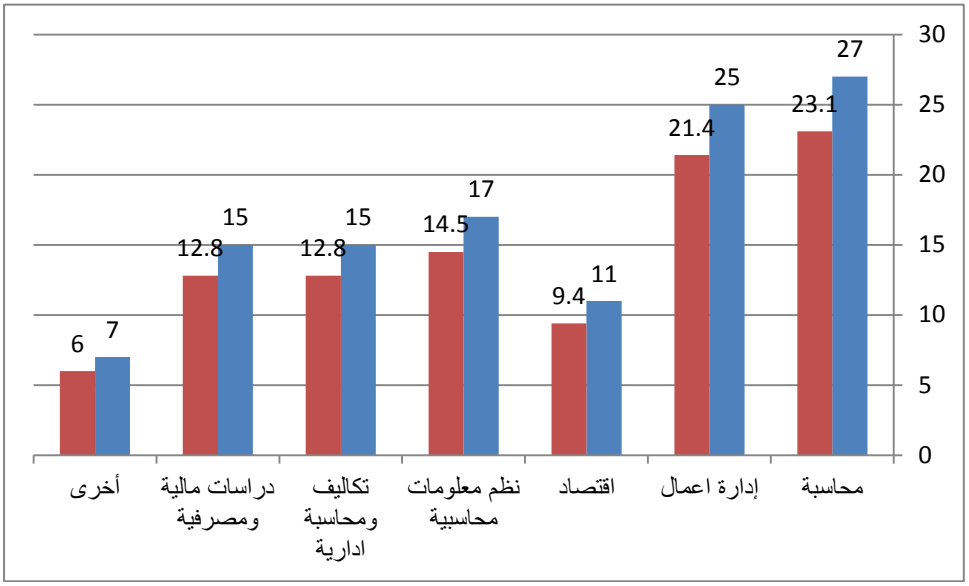
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

نوع التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	27	23.1
إدارة اعمال	25	21.4
اقتصاد	11	9.4
نظم معلومات محاسبية	17	14.5
تكاليف ومحاسبة ادارية	15	12.8
دراسات مالية ومصرفية	15	12.8
أخرى	7	6.0
المجموع	117	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (3/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2018م

نجد من خلال الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو محاسبة، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (27) فرداً وبنسبة (23,1%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين بادارة الاعمال (25) فرد وبنسبة (21,4%)، وعدد الأفراد المتخصصين بالاقتصاد في العينة (11) فردا وبنسبة (9,4%)، وعدد الأفراد المتخصصين نظم معلومات محاسبية (17) فردا وبنسبة (14,5%)، وعدد الأفراد المتخصصين تكاليف ومحاسبة ادارية و دراسات مالية ومصرفية في العينة (15) أفراد وبنسبة (12,8%). وتضمنت العينة ايضاً على (7) أفراد وبنسبة (6,0%) لهم تخصصات أخرى غير المحاسبة أو الإدارة أو الاقتصاد...الخ.

4/ المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (4/2/3)

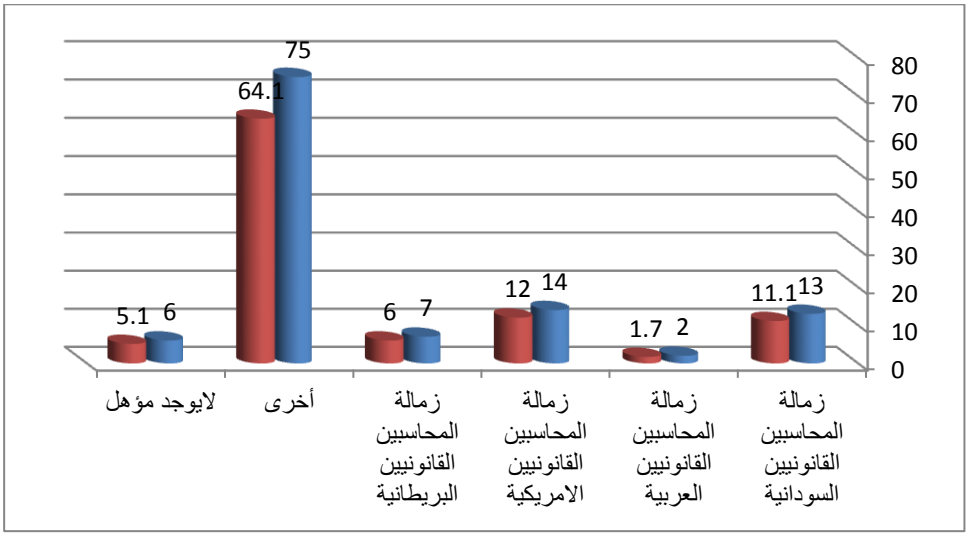
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة المحاسبين القانونيين السودانية	13	11.1
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	2	1.7
زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	14	12.0
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	7	6.0
أخرى	75	64.1
لايوجد مؤهل	6	5.1
المجموع	117	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (4/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



نجد من خلال الجدول رقم (4/2/3) والشكل رقم (4/2/3) أن عدد افراد عينة الدراسة الذين مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين القانونيين السودانية (13) فرد وبنسبة بلغت (11.1)% وافراد عينة الدراسة الذين مؤهلهم المهني زمالة المحاسبين القانونيين العربية ، حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (2) فرداً وبنسبة (1,7%)، وبلغ عدد افراد زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية (14) فرد وبنسبة (12,0%)، وعدد الأفراد الذين لديهم زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية (7) افراد وبنسبة (6,0%)، وعدد الأفراد الذين لديهم مؤهلات مهنية اخري (75) فرد وبنسبة (64.1)% وتضمنت العينة ايضاً على (6) أفراد وبنسبة (5,1%) لا يوجد لديهم مؤهل مهني

5/ المسمي الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير **المسمي** الوظيفي.

جدول رقم (5/2/3)

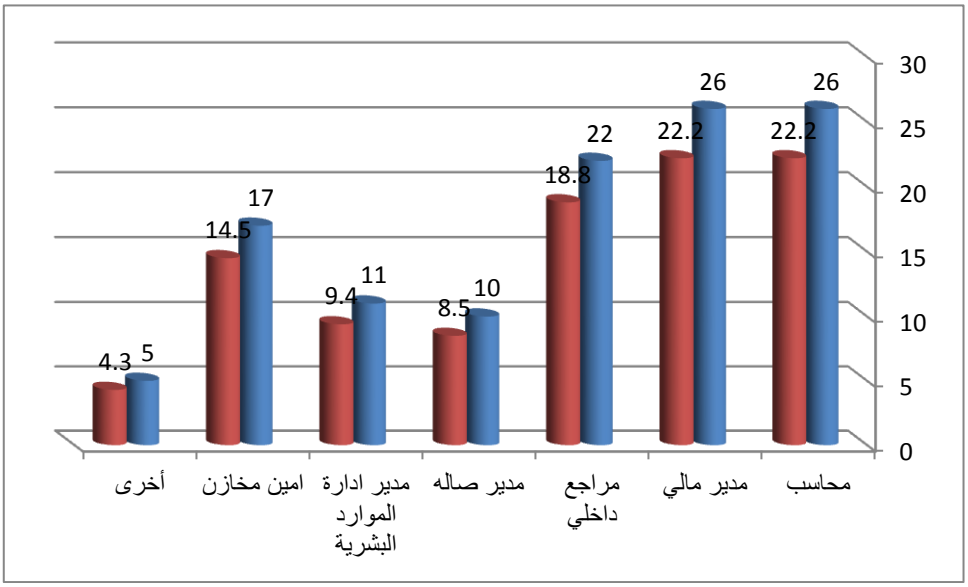
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمي الوظيفي

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
محاسب	26	22.2
مدير مالي	26	22.2
مراجع داخلي	22	18.8
مدير صاله	10	8.5
مدير ادارة الموارد البشرية	11	9.4
امين مخازن	17	14.5
أخرى	5	4.3
المجموع	117	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (5/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمي الوظيفي



يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من مسماهم الوظيفي محاسب ومدير مالي إذ بلغ عددهم (26) فرداً وبنسبة (22,2%)، وتضمنت العينة على (22)فردا وبنسبة (18,8%) مسماهم الوظيفي مراجع داخلي، و(10) افراد وبنسبة (8,0%) مسماهم الوظيفي مدير صاله، . كما تضمنت عينة الدراسة على (11) فرد وبنسبة (9,4%) مسماهم الوظيفي مدير ادارة موارد بشرية وكان هنالك (17) فرد وبنسبة (14.5) مسماهم الوظيفي امين مخاذن وتضمنت عينة الدراسة علي (5) افراد وبنسبة (4.3)% لهم وظائف أخرى غير المذكورة في الجدول أعلاه.

6/ سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/3)

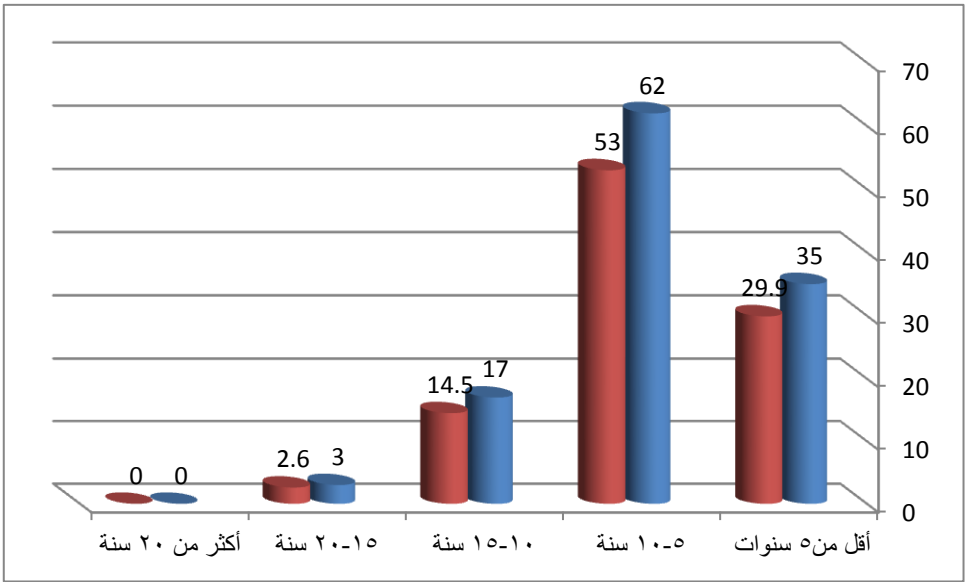
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من5 سنوات	35	29.9
5–10 سنة	62	53.0
10–15 سنة	17	14.5
15–20 سنة	3	2.6
أكثر من 20 سنة	0	0
المجموع	117	100.0

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

شكل رقم (6/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



يتضح من الجدول (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن إفراد العينة المبحوثة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (أقل من 5 سنوات) بلغت نسبتهم (29.9) % من إفراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين(5–10) سنة (53.0) %

إما أفراد العينة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (10 –15)سنة فقد بلغت نسبتهم (14.5)%

إما أفراد العينة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (15 –20)سنة فقد بلغت نسبتهم (2.6)%

إما أفراد العينة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (20 سنة فأكثر) فقد بلغت نسبتهم (0.0)%. ويتضح من ذلك أن غالبية العينة تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (10 سنوات فأقل) حيث بلغت نسبتهم (86.5).

ثانياً: تحليل بيانات الدراسة

يشتمل هذا المبحث على تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة اتجاهات إجابات عينة الدراسة على عبارات محاور الدراسة المختلفة وذلك من خلال التوزيع التكراري والإحصاء الوصفي وذلك وفقا" للخطوات التالية:

1/التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على محاور الدراسة وذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة .

2/ التحليل الاحصائى لعبارات محاور الدراسة حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة والبالغ قيمته (3) والذي تم تقديره (مجموع درجات أوزان المقياس(أوافق بشدة ، أوافق ، أوافق إلى حد ما ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) على مكونات المقياس (5+4+3+2+1)/ 3=(3/15) =3). حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة اكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي.

أ. التوزيع التكراري لمحاور الدراسة

المحور الأول: المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس **المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية** في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (7/2/3) التوزيع التكراري لعبارات محور المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة	92	78.6%	21	17.9%	1	.9%	2	1.7%	1	.9%
يتم قياس التكاليف الإضافية التي تحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الاقل ضرر علي المجتمع المحلي الاكثر منفعة له	69	59.0%	39	33.3%	5	4.3%	4	3.4%	0	.0%
يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني	52	44.4%	55	47.0%	7	6.0%	2	1.7%	1	.9%
يتم قياس التكاليف التي تدفع كمساهمات او تبرعات لصالح المجتمع المحلي	43	36.8%	60	51.3%	11	9.4%	2	1.7%	1	.9%
يتم قياس تكاليف دعم الانشطه الإجتماعية	35	29.9%	67	57.3%	9	7.7%	5	4.3%	1	.9%
يتم قياس تكاليف دعم الأنشطه الاجتماعية والمراكز العلمية ومؤسسات التعليم العام والعالي	30	25.6%	74	63.2%	10	8.5%	2	1.7%	1	.9%
يتم قياس المبالغ المالية	26	22.2%	62	53.0%	22	18.8%	5	4.3%	2	1.7%

										التي تدفع لدعم البنية التحية للمجتمع المحلي
2.6%	3	5.1%	6	24.8%	29	45.3%	53	22.2%	26	يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لابناء المجتمع المحلي لاكسابهم المهارات والخبرات العملية الازمة
1.7%	2	3.4%	4	21.4%	25	45.3%	53	28.2%	33	تتم المحاسبةعن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز
.9%	1	1.7%	2	6.8%	8	36.8%	43	53.8%	63	تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز
.0%	0	.9%	1	6.0%	7	65.8%	77	27.4%	32	يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر
.0%	0	1.7%	2	8.5%	10	64.1%	75	25.6%	30	يتم الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية
.0%	0	1.7%	2	6.0%	7	65.0%	76	27.4%	32	قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها
1.7%	2	.0%	0	12.0%	14	69.2%	81	17.1%	20	قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم او الخدمة
.9%	1	2.6%	3	9.4%	11	65.8%	77	21.4%	25	يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح
1.7%	2	.0%	0	17.9%	21	54.7%	64	25.6%	30	يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمةمن قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج
1.7%	2	4.3%	5	17.1%	20	49.6%	58	27.4%	32	يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام
.9%	1	2.6%	3	15.4%	18	43.6%	51	37.6%	44	قياس تكاليف إحتواء المنتجات يتم علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج
.0%	0	.9%	1	14.5%	17	41.9%	49	42.7%	50	يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير الجودة
1.7%	2	3.4%	4	10.3%	12	32.5%	38	52.1%	61	يتم تهيئة ظروف العمل

المناسبة للمنشأة										
يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنيا"وفنيا"	50	42.7%	52	44.4%	11	9.4%	2	1.7%	2	1.7%
يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا" وصحيا"	47	40.2%	51	43.6%	15	12.8%	1	.9%	3	2.6%
تتم المحاسبةعن التكاليف المدفوعة لأجل تخفيض نسبة الحوادث واصابات العمل التي يتعرض لها العاملين بسبب العمل	68	58.1%	40	34.2%	5	4.3%	3	2.6%	1	.9%
يتم اتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرصمتساوة للترقية	56	35.5	54	46.2%	2	1.7%	3	2.6%	2	1.7%
يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العلمية	52	26	54	46.2%	6	5.1%	3	2.6%	2	1.7%
يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفية والاندية	44	27.5	57	48.7%	8	6.8%	7	6.0%	1	.9%
يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين	49	23.5	55	47.0%	8	6.8%	2	1.7%	3	2.6%
اجمالى العبارات	1191	37.7	1536.0	48.6	319	10.1	76	2.4	37	1.2

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائى 2018م

يتضح من الجدول رقم **(7/2/3)** أن نسبة (86.3) % من أفراد العينة يوافقون على اجمالى العبارات التي تقيس (**المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية**) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.6) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.1) %.و فيما يلي التوزيع التكراري على مستوى الفقرات:

1.يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة (78.6) % من أفراد العينة يوافقون على أن توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (17.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0.9) %.

2.يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة (92.3) % من أفراد العينة يوافقون على مشاركة يتم قياس التكاليف الإضافية التي تحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الاقل ضرر علي المجتمع المحلي الاكثر منفعة له بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

3.يتبين من الفقرة رقم (3) أن نسبة (91.4) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

4.يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة (88) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم **قياس التكاليف التي تدفع كمساهمات او تبرعات لصالح المجتمع المحلي** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (20.5)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5) %.

5.يتبين من الفقرة رقم (5) أن نسبة (86.2) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس تكاليف دعم الانشطه الإجتماعية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.2)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.3) %.

6.يتبين من الفقرة رقم (6) أن نسبة (88.8) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس تكاليف دعم الأنشطه الاجتماعية والمراكز بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

7.يتبين من الفقرة رقم (7) أن نسبة (75.2) % من أفراد العينة يوافقون على أن **يتم قياس المبالغ المالية التي تدفع لدعم البنية التحية للمجتمع المحلي** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.0)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.8) %.

8.يتبين من الفقرة رقم (8) أن نسبة (67.5) % من أفراد العينة يوافقون على أن **يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لابناء المجتمع المحلي لاكسابهم المهارات والخبرات العملية الازمة** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (24.8) %.

9. يتبين من الفقرة رقم (9) أن نسبة (73.5) % من أفراد العينة يوافقون على أن تتم **المحاسبةعن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.1)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.4) %.

10. يتبين من الفقرة رقم (10) أن نسبة (90.6) % من أفراد العينة يوافقون على أن تتم **تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

11. يتبين من الفقرة رقم (11) أن نسبة (93.2) % من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (0.9) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

12. يتبين من الفقرة رقم (12) أن نسبة (89.7)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم يتم الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

13. يتبين من الفقرة رقم (13) أن نسبة (92.4)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

14. يتبين من الفقرة رقم (14) أن نسبة (86.3)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم او الخدمة** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.7) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.0) %.

15..يتبين من الفقرة رقم (15) أن نسبة (87.2)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.4) %.

16..يتبين من الفقرة رقم (16) أن نسبة (80.3)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمةمن قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.9) %.

17..يتبين من الفقرة رقم (17) أن نسبة (74.0)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.0) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

18.يتبين من الفقرة رقم (18) أن نسبة (81.2)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم قياس تكاليف إحتواء المنتجات يتم علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.0) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.1) %.

19.يتبين من الفقرة رقم (19) أن نسبة (84.6)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير الجودة** بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (0.9) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5) %.

20.يتبين من الفقرة رقم (20) أن نسبة (84.6)% من أفراد العينة يوافقون على **أن يتم** يتم تهيئة ظروف العمل المناسبة للمنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (0.9) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.3) %.

21.يتبين من الفقرة رقم (21) أن نسبة (87.1)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنيا"وفنيا بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.4) %.

22.يتبين من الفقرة رقم (22) أن نسبة (83.8)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا" وصحيا"بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.8) %.

23.يتبين من الفقرة رقم (23) أن نسبة (92.3)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** " يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا ا"بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

24.يتبين من الفقرة رقم (24) أن نسبة (81.7)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** " يتم اتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرصمتساوة للترقية "بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.3) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (1.7) %.

25.يتبين من الفقرة رقم (25) أن نسبة (72.2)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** " يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العلمية "بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.3) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.1) %.

26.يتبين من الفقرة رقم (26) أن نسبة (76.2)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** " يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفية والاندية "بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.9) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

27.يتبين من الفقرة رقم (27) أن نسبة (70.5)% من أفراد العينة يوافقون على **أن** " يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين "بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.3) %إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

ب.الوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المحور الأول: المحاسبة عن المعلومات الاجتماعية

يهدف هذا المحور لمعرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف علي المسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية.ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (8/2/3)

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينةالدراسة لعبارات المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة	4.80	.401	اوافق بشدة
يتم قياس التكاليف الإضافية التي تحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الاقل ضرر علي المجتمع المحلي الاكثر منفعة له	4.74	.443	اوافق بشدة
يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني	4.52	.662	اوافق بشدة
يتم قياس التكاليف التي تدفع كمساهمات او تبرعات لصالح المجتمع المحلي	4.31	.786	اوافق بشدة

يتم قياس تكاليف دعم الانشطه الإجتماعية	4.54	.604	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف دعم الأنشطه الاجتماعية والمراكز العلمية ومؤسسات التعليم العام والعالي	4.76	.426	اوافق بشدة
يتم قياس المبالغ المالية التي تدفع لدعم البنية التحية للمجتمع المحلي	4.71	.499	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لابناء المجتمع المحلي لاكسابهم المهارات والخبرات العملية الازمة	4.59	.611	اوافق بشدة
تتم المحاسبةعن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز	4.69	.551	اوافق بشدة
تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز	4.67	.593	اوافق بشدة
يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر	4.53	.724	اوافق بشدة
يتم الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية	4.70	.532	اوافق بشدة
قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها	4.86	.401	اوافق بشدة
قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم او الخدمة	4.47	.443	اوافق بشدة
يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح	4.25	.662	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمة من قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج	4.41	.786	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام	4.57	.604	اوافق بشدة
قياس تكاليف إحتواء المنتجات يتم علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج	4.81	.426	اوافق بشدة

يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير الجودة	4.25	.499	اوافق بشدة
يتم تهيئة ظروف العمل المناسبة للمنشأة	4.50	.632	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنيا"وفنيا"	4.49	.451	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا" وصحيا"	4.29	.793	اوافق بشدة
تتم المحاسبةعن التكاليف المدفوعة لأجل تخفيض نسبة الحوادث واصابات العمل التي يتعرض لها العاملين بسبب العمل	4.35	.524	اوافق بشدة
يتم اتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرص متساوية للترقية	4.54	.532	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العلمية	4.18	.601	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفية والاندية	4.36	.843	اوافق بشدة
يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين	4.25	.562	اوافق بشدة
اجمالى العبارات	4.6298	.39307	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول (8/2/3) مايلى:

1/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى (4.80) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.401) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي **توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة.**

2/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (4.74) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.443) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على**يتم قياس التكاليف الإضافية التي تحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الاقل ضرر علي المجتمع المحلي الاكثر منفعة له.**

3/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.52) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (662.) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على**يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني.**

4/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.31) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.786) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس التكاليف التي تدفع كمساهمات او تبرعات لصالح المجتمع المحلي .**

5/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.54) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.604) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على **يتم قياس تكاليف دعم الانشطه الإجتماعية.**

6/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة (4.76) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.426) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين على **يتم قياس تكاليف دعم الأنشطه الاجتماعية والمراكز العلمية ومؤسسات التعليم العام والعالي.**

7/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة (4.71) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.499) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين على **يتم قياس المبالغ المالية التي تدفع لدعم البنية التحية للمجتمع المحلي.**

8/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4.59) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.611) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على**يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لابناء المجتمع المحلي لاكسابهم المهارات والخبرات العملية الازمة .**

9/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4.69) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.551) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على **تتم المحاسبةعن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز.**

10 / بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4.67) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.593) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على **تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز .**

11/بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر(4.53) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.724) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر.**

12 . بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.70) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.532) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي **يتم الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية.**

13. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.86) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.401) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها.**

14. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.47) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.443) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم او الخدمة.**

15. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.25) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.662) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح.**

16. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.41) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.786) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمة من قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج.**

17. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.57) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.604) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام.**

18. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.81) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.426) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**قياس تكاليف إحتواء المنتجات يتم علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج .**

19. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.25) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.499) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير الجودة.**

20. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.50) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.632) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم تهيئة ظروف العمل المناسبة للمنشأة.**

21. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.49) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.451) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنيا"وفنيا".**

22. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.29) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.793) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا" وصحيا".**

23. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.35) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.524) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**تتم المحاسبةعن التكاليف المدفوعة لأجل تخفيض نسبة الحوادث واصابات العمل التي يتعرض لها العاملين بسبب العمل.**

24. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.54) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.532) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم اتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرص متساوية للترقية.**

25. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.18) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.601) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العلمية.**

26. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.36) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.843) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفية والاندية.**

27. بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر(4.25) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.562) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي**يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين.**

ج. التوزيع التكراري

المحور الثاني: المحاسبة عن المعلومات البئية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس **المحاسبة عن المعلومات البئية** في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (9/2/3) التوزيع التكراري لعبارات محور المحاسبة عن المعلومات البئية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
يتم استخدام الالات الاقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة	63	53.8%	45	38.5%	5	4.3%	3	2.6%	1	.9%
تحرص المنشأة علي التقليل من إستنفاد الموارد الطبيعية	51	43.6%	55	47.0%	7	6.0%	4	3.4%	0	.0%
تعمل المنشأة علي اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام	49	41.9%	59	50.4%	6	5.1%	2	1.7%	1	.9%
يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصا المحيطة بالمشاريع الصناعية	38	32.5%	64	54.7%	10	8.5%	4	3.4%	1	.9%
تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف الي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة	36	30.8%	64	54.7%	9	7.7%	6	5.1%	2	1.7%
يتم اختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة	46	39.3%	65	55.6%	4	3.4%	2	1.7%	0	.0%
يتم قياس التكاليف التي تدفها المنشاة لمعالجة المخلفات والعوادم ومايتعلق بحماية التنوع البيئ	29	24.8%	74	63.2%	12	10.3%	2	1.7%	0	.0%
يتم قياس نسبة الإصول البيئية الي اجمالي إصول المنشأة	30	25.6%	67	57.3%	16	13.7%	3	2.6%	1	.9%
يتم حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي انها صديقة للبئة	39	33.3%	66	56.4%	9	7.7%	3	2.6%	0	.0%
تعمل المنسأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام	42	35.9%	65	55.6%	8	6.8%	0	.0%	2	1.7%
اجمالى العبارات	423	%36.2	624	%53.3	86	7.3%	29	2.5%	8	0.7%

يتضح من الجدول رقم **(9/2/3)** أن نسبة (89.5) % من أفراد العينة يوافقون على اجمالى العبارات التي تقيس (**المحاسبة عن المعلومات البئية**) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (3.2) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.3) %.

و فيما يلي التوزيع التكراري على مستوى الفقرات:

1.يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة (92.3) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم استخدام الالات الاقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

2.يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة (90.6) % من أفراد العينة يوافقون على أن تحرص المنشأة علي التقليل من إستنفاد الموارد الطبيعية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

3.يتبين من الفقرة رقم (3) أن نسبة (92.3) % من أفراد العينة يوافقون على أن تعمل المنشأة علي اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.1) %.

4.يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة (87.2) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصا المحيطة بالمشاريع الصناعية بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.3)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

5.يتبين من الفقرة رقم (5) أن نسبة (85.5) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف الي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.8)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) %.

6.يتبين من الفقرة رقم (6) أن نسبة (94.9) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم يتم اختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.4) %.

7.يتبين من الفقرة رقم (7) أن نسبة (87.6) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس التكاليف التي تدفها المنشاة لمعالجة المخلفات والعوادم ومايتعلق بحماية التنوع البيئ بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.3) %.

8.يتبين من الفقرة رقم (8) أن نسبة (82.9) % من أفراد العينة يوافقون على يتم قياس نسبة الإصول البيئية الي اجمالي إصول المنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.7) %.

9.يتبين من الفقرة رقم (9) أن نسبة (89.7) % من أفراد العينة يوافقون على ان يتم حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي انها صديقة للبئة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.3) %.

10.يتبين من الفقرة رقم (10) أن نسبة (91.5) % من أفراد العينة يوافقون على ان تعمل المنسأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

د.الوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المحور الثاني: المحاسبة عن المعلومات البئية

يهدف هذا المحور إلي معرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف علي المسئولية البيئية للمنشآت الصناعية.ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات هذا المحور.

جدول رقم (10/2/3) الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينةالدراسة لعبارات المحور الثاني

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
يتم استخدام الالات الاقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة	4.35	.719	اوافق بشدة
تحرص المنشأة علي التقليل من إستنفاد الموارد الطبيعية	4.67	.605	اوافق بشدة
تعمل المنشأة علي اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام	4.70	.519	اوافق بشدة

يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصا المحيطة بالمشاريع الصناعية	4.70	.584	اوافق بشدة
تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف الي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة	4.77	.554	اوافق بشدة
يتم اختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة	4.56	.691	اوافق بشدة
يتم قياس التكاليف التي تدفها المنشاة لمعالجة المخلفات والعوادم ومايتعلق بحماية التنوع البيئ	4.60	.573	اوافق بشدة
يتم قياس نسبة الإصول البيئية الي اجمالي إصول المنشأة	4.52	.734	اوافق بشدة
يتم حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي انها صديقة للبئة	4.55	.661	اوافق بشدة
تعمل المنشأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام	4.68	.527	اوافق بشدة
جميع العبارات	4.5821	.40493	اوافق بشدة

يتضح للباحث من الجدول **(10/2/3)** مايلى:

1/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى (4.35) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.719) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم استخدام الالات الاقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة.

2/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (4.67) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.605) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي حرص المنشأة علي التقليل من إستنفاد الموارد الطبيعية .

3/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.70) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.519) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي تعمل المنشأة علي اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام.

4/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.70) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.584) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصا المحيطة بالمشاريع الصناعية.

5/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.77) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.554) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف الي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة.

6/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة(4.56) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.691) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على اختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة.

7/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة (4.60) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.573) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي قياس التكاليف التي تدفها المنشاة لمعالجة المخلفات والعوادم ومايتعلق بحماية التنوع البيئ.

8/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة(4.52) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.734) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي قياس نسبة الإصول البيئية الي اجمالي إصول المنشأة.

9/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4.55) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.661) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي انها صديقة للبيئة.

10/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4. 68) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.527) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي تعمل المنشأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام.

ه.التوزيع التكراري

المحور الثالث: المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية** في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لعبارات محور : المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
تعمل المنشأة علي منع الاحتكار والإضرار بالمستهلكين	64	%54.7	46	%39.3	5	%4.3	2	%1.7	0	%0.
تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين	56	%47.9	55	%47.0	5	%4.3	1	%9.	0	%0.
يم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية	46	%39.3	61	%52.1	8	%6.8	0	%0.	2	%1.7
يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضه علي المنشاة	42	%35.9	67	%57.3	7	%6.0	1	%9.	0	%0.
يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	44	%37.6	63	%53.8	9	%7.7	1	%9.	0	%0.
يتم التنبو بقيمة المبيعات المستقبلية والارباح والخسائر للعام القادم	64	%54.7	46	%39.3	3	%2.6	4	%3.4	0	%0.
يتم تقدير قيمة المخاطر التي تواجة المنشأة	54	%46.2	56	%47.9	5	%4.3	1	%9.0	1	%9.
يتم حساب معدلات النمو الاقتصادي في المنشأة	51	%43.6	57	%48.7	7	%6.0	2	%1.7	0	%0.
يتم حساب حجم ومستوي الانتاج الكلي بالمنشاة	52	%44.4	58	%49.6	4	%3.4	1	%9.	2	%1.7
يتم قياس قدرة المنشأة علي الاستمرار في الاستيراد	54	%46.2	59	%50.4	3	%2.6	0	%0.	1	%9.
يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية	50	%42.7	58	%49.6	8	%6.8	1	%9.	0	%0.
يتم حساب قيمة المنح التي	47	%40.2	59	%50.4	10	%8.5	1	%9.	0	%0.

تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية										
اجمالى العبارات	**624**	**44.4%**	**685**	**48.8%**	**74**	**5.3%**	**15**	**1.1%**	**6**	**0.004%**

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائى 2018

يتضح من الجدول رقم **(11/2/3)**أن نسبة (93.2) % من أفراد العينة يوافقون على اجمالى العبارات التي تقيس **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية**) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (1.2) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.3) %.و فيما يلي التوزيع التكراري على مستوى الفقرات:

1.يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة (94.0) % من أفراد العينة يوافقون على أن تعمل المنشأة علي منع الاحتكار والإضرار بالمستهلكين بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.0)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

2.يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة (94.9) % من أفراد العينة يوافقون على أن تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

3.يتبين من الفقرة رقم (3) أن نسبة (91.4) % من أفراد العينة يوافقون على أن يم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

4.يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة (93.2) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضه علي المنشاة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.0)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

5.يتبين من الفقرة رقم (5) أن نسبة (91.4) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (9.0)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) %.

6.يتبين من الفقرة رقم (6) أن نسبة (94.0) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم التنبو بقيمة المبيعات المستقبلية والارباح والخسائر للعام القادم بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (2.6) %.

7.يتبين من الفقرة رقم (7) أن نسبة (94.1) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم تقدير قيمة المخاطر التي تواجة المنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.8)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

8.يتبين من الفقرة رقم (8) أن نسبة (92.2) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم حساب معدلات النمو الاقتصادي في المنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (1.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

9.يتبين من الفقرة رقم (9) أن نسبة (94.0) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم حساب حجم ومستوي الانتاج الكلي بالمنشاة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.4) %.

10.يتبين من الفقرة رقم (10) أن نسبة (95.8) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم قياس قدرة المنشأة علي الاستمرار في الاستيراد بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (0.9)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (2.6) %.

11.يتبين من الفقرة رقم (11) أن نسبة (92.3) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (0.9)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

12.يتبين من الفقرة رقم (12) أن نسبة (90.6) % من أفراد العينة يوافقون على أن يتم حساب قيمة المنح التي تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (0.9)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

و.الوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المحور الثالث: المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية يهدف هذا المحور لمعرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف علي المسئولية الإقتصادية للمنشآت الصناعية ،ولاختبار هذا البعدلابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (12/2/3)

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينةالدراسة لعبارات المحور الثالث

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة

تعمل المنشأة علي منع الاحتكار والإضرار بالمستهلكين	4.57	.648	اوافق بشدة
تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين	3.96	.785	اوافق بشدة
يم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية	3.83	.913	اوافق بشدة
يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضه علي المنشاة	4.21	.694	اوافق بشدة
يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	4.17	.777	اوافق بشدة
يتم التنبو بقيمة المبيعات المستقبلية والارباح والخسائر للعام القادم	4.42	.814	اوافق بشدة
يتم تقدير قيمة المخاطر التي تواجة المنشأة	4.49	.782	اوافق بشدة
يتم حساب معدلات النمو الاقتصادي في المنشأة	4.06	.973	اوافق بشدة
يتم حساب حجم ومستوي الانتاج الكلي بالمنشاة	4.54	.672	اوافق بشدة
يتم قياس قدرة المنشأة علي الاستمرار في الاستيراد	4.22	.840	اوافق بشدة
يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية	4.31	.890	اوافق بشدة
يتم حساب قيمة المنح التي تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية	4.32	.884	اوافق بشدة
جميع العبارات	4.2583	.56434	اوافق بشدة

يتضح للباحث من الجدول **(12/2/3)** مايلى:

1/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى (4.57) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.648) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي تعمل المنشأة علي منع الاحتكار والإضرار بالمستهلكين.

2/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (3.96) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.785) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين.

3/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (3.83) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.913) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على يم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية.

4/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.21) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.694) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضه علي المنشاة.

5/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.17) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.777) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا .

6/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة(4.42) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.814) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىيتم التنبو بقيمة المبيعات المستقبلية والارباح والخسائر للعام القادم .

7/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة (4.49) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.782) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على يتم تقدير قيمة المخاطر التي تواجة المنشأة.

8/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة(4.06) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.973) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم حساب معدلات النمو الاقتصادي في المنشأة.

9/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4.54) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.672) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم حساب حجم ومستوي الانتاج الكلي بالمنشاة.

10/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4. 22) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.840) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم قياس قدرة المنشأة علي الاستمرار في الاستيراد.

11/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر (4.31) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.890) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية.

12/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر (4.32) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.884) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على يتم حساب قيمة المنح التي تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية.

ز.التوزيع التكراري

المحور الرابع: الافصاح عن المعلومات غير المالية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس **الافصاح عن المعلومات غير المالية** في المجتمع موضع الدراسة وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (13/2/3) التوزيع التكراري لعبارات الافصاح عن المعلومات غير المالية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
مساهمتها في دعم المشروعات الصغيره	74	%63.2	34	%29.1	5	%4.3	3	%2.6	1	%9.
مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي	65	%55.6	42	%35.9	6	%5.1	3	%2.6	1	%9.

تكاليف نشر تقارير بيئة دورية	54	%46.2	50	%42.7	9	%7.7	2	%1.7	2	%1.7
وجود نظام معلومات بين تكاليف الاضرار البيئية	50	%42.7	49	%41.9	10	%8.5	6	%5.1	2	%1.7
مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين	45	%38.5	60	%51.3	8	%6.8	2	%1.7	2	%1.7
مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين	35	%29.9	65	%55.6	11	%9.4	3	%2.6	3	%2.6
مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعلمية والعلمية داخل وخارج المنشأة	66	%56.4	36	%30.8	12	%10.3	0	%0.	3	%2.6
حجم إستهلاك الموارد الطبيعية	54	%46.2	50	%42.7	7	%6.0	5	%4.3	1	%9.
الجهود المبذلة لتحسين استخدامات الطاقة	52	%44.4	54	%46.2	4	%3.4	4	%3.4	3	%2.6
المساهمات المبذولة من اجل رفع مستوي الوعئ البيئ	46	%39.3	63	%53.8	5	%4.3	1	%9.	2	%1.7
الإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة	41	%35.0	63	%53.8	9	%7.7	3	%2.6	1	%9.
طرق التخلص من المخلفات	35	%29.9	65	%55.6	8	%6.8	6	%5.1	3	%2.6
مدي الالتزام بتطبيق الانظمه البيئية	48	%41.0	59	%50.4	7	%6.0	2	%1.7	1	%9.
مساهمتها في تشجيع ابحاث منع التلوث	45	%38.5	58	%49.6	10	%8.5	3	%2.6	1	%9.
كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبئة كإعادة التصنيع	45	%38.5	56	%47.9	12	%10.3	3	%2.6	1	%9.
تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة	49	%41.9	46	%39.3	17	%14.5	4	%3.4	1	%9.
مبادرتها في معالجة التلوث البيئ الناجم عن ممارسة انشطتها الانتاجية	51	%43.6	46	%39.3	15	%12.8	2	%1.7	3	%2.6
تكاليف الالات المستخدمة للحد من التلوث البيئ	50	%42.7	43	%36.8	18	%15.4	3	%2.6	3	%2.6
العقوبات غير المالية التي وقعت علي المناشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البئية	39	%33.3	53	%45.3	17	%14.5	7	%6.0	1	%9.
الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة	41	%35.0	50	%42.7	17	%14.5	8	%6.8	1	%9.
الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	39	%33.3	61	%52.1	15	%12.8	1	%9.	1	%9.
التوقعات المستقبلية للمبيعات والارباح والخسائر للعام القادم	39	%33.3	58	%49.6	15	%12.8	3	%2.6	2	%1.7

اجمالى العبارات	1063	41.2%	1161	45.1%	237	9.2%	74	2.9%	39	1.5%

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الاحصائى 2018م

يتضح من الجدول رقم **(13/2/3)** أن نسبة (86.3) % من أفراد العينة يوافقون على اجمالى العبارات التي تقيس مستوى (**الافصاح عن المعلومات غير المالية**) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (4.4) %، أما أفراد العينة الذين لم يبدو إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.2) %.و فيما يلي التوزيع التكراري على مستوى الفقرات:

1.يتبين من الفقرة رقم (1) أن نسبة (92.3) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها في دعم المشروعات الصغيره بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

2.يتبين من الفقرة رقم (2) أن نسبة (91.5) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (5.1) %.

3.يتبين من الفقرة رقم (3) أن نسبة (88.9) % من أفراد العينة يوافقون على ان تكاليف نشر تقارير بيئة دورية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) %.

4.يتبين من الفقرة رقم (4) أن نسبة (84.6) % من أفراد العينة يوافقون على ان وجود نظام معلومات بين تكاليف الاضرار البيئية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.8)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.

5.يتبين من الفقرة رقم (5) أن نسبة (89.8) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

6.يتبين من الفقرة رقم (6) أن نسبة (89.8) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

7.يتبين من الفقرة رقم (7) أن نسبة (85.5) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.1)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.4) %.

8.يتبين من الفقرة رقم (8) أن نسبة (87.2) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعلمية والعلمية داخل وخارج المنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.3) %.

9.يتبين من الفقرة رقم (9) أن نسبة (88.9) % من أفراد العينة يوافقون على ان حجم إستهلاك الموارد الطبيعية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.2)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.

10.يتبين من الفقرة رقم (10) أن نسبة (90.6) % من أفراد العينة يوافقون على ان الجهود المبذلة لتحسين استخدامات الطاقة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.0)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (3.4) %.

11.يتبين من الفقرة رقم (11) أن نسبة (93.1) % من أفراد العينة يوافقون على ان المساهمات المبذولة من اجل رفع مستوي الوعئ البيئ بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) %.

12.يتبين من الفقرة رقم (12) أن نسبة (88.8) % من أفراد العينة يوافقون على ان الإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.7) %.

13.يتبين من الفقرة رقم (13) أن نسبة (85.5) % من أفراد العينة يوافقون على ان طرق التخلص من المخلفات بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.8) %.

14.يتبين من الفقرة رقم (14) أن نسبة (91.4) % من أفراد العينة يوافقون على ان مدي الالتزام بتطبيق الانظمه البيئية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (2.6)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (6.0) %.
15.يتبين من الفقرة رقم (15) أن نسبة (88.1) % من أفراد العينة يوافقون على ان مساهمتها في تشجيع ابحاث منع التلوث بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (8.5) %.
16.يتبين من الفقرة رقم (16) أن نسبة (86.4) % من أفراد العينة يوافقون على ان كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبئة كإعادة التصنيع بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (3.5)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.3) %.
17.يتبين من الفقرة رقم (17) أن نسبة (81.2) % من أفراد العينة يوافقون على ان تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.4)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5) %.

18.يتبين من الفقرة رقم (18) أن نسبة (82.9) % من أفراد العينة يوافقون على ان مبادرتها في معالجة التلوث البيئ الناجم عن ممارسة انشطتها الانتاجية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.3)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.8) %.
19.يتبين من الفقرة رقم (19) أن نسبة (79.5) % من أفراد العينة يوافقون على ان تكاليف الالات المستخدمة للحد من التلوث البيئ بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (5.2)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.4) %.
20.يتبين من الفقرة رقم (20) أن نسبة (78.6) % من أفراد العينة يوافقون على ان العقوبات غير المالية التي وقعت علي المناشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البئية بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (6.9)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5) %.
21.يتبين من الفقرة رقم (21) أن نسبة (77.7) % من أفراد العينة يوافقون على ان الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (7.7)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5) %.
22.يتبين من الفقرة رقم (22) أن نسبة (82.9) % من أفراد العينة يوافقون على ان التوقعات المستقبلية للمبيعات والارباح والخسائر للعام القادم بينما بلغت نسبة غير الموافقون على ذلك (4.3)%إما إفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.8) %.

ح.الوسط الحسابي والإنحراف المعياري

المحور الرابع:الإفصاح عن المعلومات غير المالية

يهدف هذا المحور لمعرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس **الافصاح عن المعلومات غير المالية** للمنشآت الصناعية.ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (14/2/3)

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفرادعينةالدراسة لعبارات المحور الرابع

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة

مساهمتها في دعم المشروعات الصغيره	4.49	.651	اوافق بشدة
مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي	4.56	.648	اوافق بشدة
تكاليف نشر تقارير بيئة دورية	4.55	.615	اوافق بشدة
وجود نظام معلومات بين تكاليف الاضرار البيئية	4.54	.628	اوافق بشدة
مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين	4.54	.628	اوافق بشدة
مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين	4.59	.610	اوافق بشدة
مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعلمية والعلمية داخل وخارج المنشأة	4.72	.496	اوافق بشدة
حجم إستهلاك الموارد الطبيعية	4.68	.566	اوافق بشدة
الجهود المبذولة لتحسين استخدامات الطاقة	4.49	.725	اوافق بشدة
المساهمات المبذولة من اجل رفع مستوي الوعئ البيئ	4.41	.646	اوافق بشدة
الإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة	4.48	.581	اوافق بشدة
طرق التخلص من المخلفات	4.44	.638	اوافق بشدة
مدي الالتزام بتطبيق الانظمه البيئية	4.44	.649	اوافق بشدة
مساهمتها في تشجيع ابحاث منع التلوث	4.35	.767	اوافق بشدة
كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبئة كإعادة التصنيع	4.55	.762	اوافق بشدة
تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة	4.62	.629	اوافق بشدة
مبادرتها في معالجة التلوث البيئ الناجم عن ممارسة انشطتها الانتاجية	4.56	.722	اوافق بشدة
تكاليف الالات المستخدمة للحد من التلوث البيئ	4.57	.731	اوافق بشدة

العقوبات غير المالية التي وقعت علي المناشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البئية	4.64	.691	اوافق بشدة
الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة	4.61	.663	اوافق بشدة
الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	4.62	.617	اوافق بشدة
التوقعات المستقبلية للمبيعات والارباح والخسائر للعام القادم	4.54	.714	اوافق بشدة
جميع العبارات	4.4253	.67854	

يتضح للباحث من الجدول **(14/2/3)** مايلى:

1/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى (4.49) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.615) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي مساهمتها في دعم المشروعات الصغيره.

2/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (4.56) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.648) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي.

3/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.55) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.615) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على تكاليف نشر تقارير بيئة دورية.

4/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.54) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.628) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي وجود نظام معلومات بين تكاليف الاضرار البيئية.

5/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.54) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.628) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين.

6/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة(4.59) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.610) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين.

7/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة (4.72) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.496) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعلمية والعلمية داخل وخارج المنشأة.

8/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة(4.68) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.566) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىحجم إستهلاك الموارد الطبيعية.

9/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4.49) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.725) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي الجهود المبذولة لتحسين استخدامات الطاقة.

10/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4.41) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.646) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي المساهمات المبذولة من اجل رفع مستوي الوعئ البيئي.

11/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر (4.48) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.581) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىالإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة.

12/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر (4.44) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.638) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على طرق التخلص من المخلفات.

13/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر(4.44) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.649) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىمدي الالتزام بتطبيق الانظمه البيئية.

14/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الأولى (4.35) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.767) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على مساهمتها في تشجيع ابحاث منع التلوث.

15/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثانية (4.55) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.762) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىكيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبيئة كإعادة التصنيع.

16/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4.62) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.629) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة.

17/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4.56) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.722) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على مبادرتها في معالجة التلوث البيئ الناجم عن ممارسة انشطتها الانتاجية.

18/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4.57) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.731) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىتكاليف الالات المستخدمة للحد من التلوث البيئ.

19/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السادسة(4.64) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.691) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىالعقوبات غير المالية التي وقعت علي المناشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البئية.

20/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة السابعة (4.61) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.663) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علىالغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة .

21/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة الثامنة(4.62) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.617) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي الحصة السوقية الحالية والمتوقعة.

22/ بلغت قيمة الوسط الحسابى لاجابات عينة الدراسة على العبارة التاسعة (4.54) وبلغت قيمة الانحراف المعيارى (0.714) وهذه القيم تعنى ان غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي التوقعات المستقبلية للمبيعات والارباح والخسائر للعام القادم.

المبحث الثالث

إختبار فرضيات الدراسة

أولاً: تحليل ومناقشة نتائج المحور الاول – المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية

يهدف هذا البعد لمعرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف علي المسئولية الإجتماعية للمنشآت الصناعية، ولإختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة ، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لاجابات أفرادعينة الدراسة لبعد المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية.

جدول رقم (1/3/3)

اختبارالعينةالواحدة(One- Sample Test)لاجابات أفرادعينةالدراسة المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية

م	العبارة	ت ـ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	**توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة**	53.054	139	.000	دالة احصائياً
2	**يتم قياس التكاليف الإضافية التي تحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الاقل ضرر علي المجتمع المحلي الاكثر منفعة له**	46.408	139	.000	دالة احصائياً
3	**يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني**	27.189	139	.000	دالة احصائياً
4	**يتم قياس التكاليف التي تدفع كمساهمات او تبرعات**	19.687	139	.000	دالة احصائياً

	لصالح المجتمع المحلي				
5	**يتم قياس تكاليف دعم الانشطه الإجتماعية**	30.214	139	.000	دالة احصائياً
6	**يتم قياس تكاليف دعم الأنشطه الاجتماعية والمراكز العلمية ومؤسسات التعليم العام والعالي**	49.007	139	.000	دالة احصائياً
7	**يتم قياس المبالغ المالية التي تدفع لدعم البنية التحية للمجتمع المحلي**	40.672	139	.000	دالة احصائياً
8	**يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لابناء المجتمع المحلي لاكسابهم المهارات والخبرات العملية الازمة**	30.684	139	.000	دالة احصائياً
9	**تتم المحاسبةعن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز**	36.211	139	.000	دالة احصائياً
10	**تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشاة من الدولة نتيجة الاداء الاجتماعي المتميز**	33.348	139	.000	دالة احصائياً
11	**يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر**	24.977	139	.000	دالة احصائياً
12	**يتم الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية**	37.781	139	.000	دالة احصائياً
13	**قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها**	50.054	139	.000	دالة احصائياً
14	**قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم او الخدمة**	39.408	139	.000	دالة احصائياً
15	**يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح**	58.189	139	.000	دالة احصائياً
16	**يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمة من قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج**	12.687	139	.000	دالة احصائياً
17	**يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام**	26.214	139	.000	دالة احصائياً
18	**قياس تكاليف إحتواء المنتجات يتم علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج**	41.007	139	.000	دالة احصائياً
19	**يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير**	48.672	139	.000	دالة احصائياً

	الجودة				
20	**يتم تهيئة ظروف العمل المناسبة للمنشأة**	32.684	139	.000	دالة احصائياً
21	**يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنيا"وفنيا"**	39.211	139	.000	دالة احصائياً
22	**يتم قياس تكاليف العاملين نفسيا" وصحيا"**	28.348	139	.000	دالة احصائياً
23	**تتم المحاسبةعن التكاليف المدفوعة لأجل تخفيض نسبة الحوادث واصابات العمل التي يتعرض لها العاملين بسبب العمل**	29.977	139	.000	دالة احصائياً
24	**يتم اتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرص متساوية للترقية**	47.781	139	.000	دالة احصائياً
25	**يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العلمية**	48.348	139	.000	دالة احصائياً
26	**يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفية والاندية**	39.977	139	.000	دالة احصائياً
27	**يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين**	27.781	139	.000	دالة احصائياً

المصدر: إعدادالباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول(1/3/3) مايلي:

أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحويثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) ، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الاول .

فانه يشير إلى: **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية.**

ثانياً: تحليل ومناقشة نتائج المحور الثاني- المحاسبة عن المعلومات البيئية

يهدف هذا البعد لمعرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف علي المسئولية البيئية للمنشآت الصناعية، ولإختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة ، واستخدم اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) لاجابات أفرادعينة الدراسة لبعد المحاسبة عن المعلومات البيئية.

جدول رقم (2/3/3)

اختبارالعينةالواحدة(One- Sample Test)لاجابات أفرادعينة الدراسة المحاسبة عن المعلومات البيئية

م	العبارة	ت ـ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	يتم استخدام الالات الاقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة	22.217	139	.000	دالة احصائياً
2	تحرص المنشأة علي التقليل من إستنفاد الموارد الطبيعية	32.686	139	.000	دالة احصائياً
3	تعمل المنشأة علي اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام	38.778	139	.000	دالة احصائياً
4	يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصا المحيطة بالمشاريع الصناعية	34.445	139	.000	دالة احصائياً
5	تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف الي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة	37.823	139	.000	دالة احصائياً
6	يتم اختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة	26.775	139	.000	دالة احصائياً
7	يتم قياس التكاليف التي تدفها المنشاة لمعالجة المخلفات والعوادم ومايتعلق بحماية التنوع البيئ	33.053	139	.000	دالة احصائياً
8	يتم قياس نسبة الإصول البيئية الي اجمالي إصول المنشأة	24.518	139	.000	دالة احصائياً
9	يتم حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي انها صديقة للبئة	27.764	139	.000	دالة احصائياً
10	تعمل المنشأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام	37.721	139	.000	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (2/3/3) مايلي:

أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الثاني .

فان ذلك يشير إلى : **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات المحاسبة عن المعلومات البيئية.**

ثالثاً: تحليل ومناقشة نتائج المحور الثالث – المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

يهدف هذا البعد لمعرفة المؤشرات التي يمكن من خلالها التعرف علي المسئولية الإقتصادية للمنشآت الصناعية، ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة ، واستخدم اختبار العينةالواحدة(One- Sample Test) لاجابات أفرادعينة الدراسة **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية.**

جدول رقم (3/3/3)

اختبارالعينةالواحدة(One- Sample Test)لاجابات أفراد عينة الدراسة المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

م	العبارة	ت المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	تعمل المنشأة علي منع الاحتكار والإضرار بالمستهلكين	28.713	139	.000	دالة احصائياً
2	تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين	14.419	139	.000	دالة احصائياً
3	يم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية	10.737	139	.000	دالة احصائياً
4	يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضه علي المنشاة	20.574	139	.000	دالة احصائياً
5	يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	17.842	139	.000	دالة احصائياً
6	يتم التنبو بقيمة المبيعات المستقبلية والارباح والخسائر للعام القادم	20.658	139	.000	دالة احصائياً

7	يتم تقدير قيمة المخاطر التي تواجة المنشأة	22.589	139	.000	دالة احصائياً
8	يتم حساب معدلات النمو الاقتصادي في المنشأة	12.858	139	.000	دالة احصائياً
9	يتم حساب حجم ومستوي الانتاج الكلي بالمنشاة	27.029	139	.000	دالة احصائياً
10	يتم قياس قدرة المنشأة علي الاستمرار في الاستيراد	17.200	139	.000	دالة احصائياً
11	يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الاقتصادية	17.467	139	.000	دالة احصائياً
12	يتم حساب قيمة المنح التي تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية	17.694	139	.000	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3/3/3) مايلي:

أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) ه، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الثالث .

فان ذلك يشير إلى : **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية.**

رابعاً: تحليل ومناقشة نتائج المحور الرابع – الإفصاح عن المعلومات غير المالية

يهدف هذا البعد لمعرفة المؤشرات التي من خلالها يمكن قياس **الافصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية**، ولاختبار هذا البعد لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة، واستخدم اختبار العينةالواحدة(One- Sample Test) لاجابات أفراد عينة الدراسة حول **الإفصاح عن المعلومات غير المالية .**

جدول رقم (4/3/3)

اختبارالعينةالواحدة(One- Sample Test)لاجابات أفرادعينةالدراسة الإفصاح عن المعلومات غير المالية

م	العبارة	ت ـ المحسوبة	درجات الحرية	المعنوية	القرار
1	مساهمتها في دعم المشروعات الصغيره	26.989	139	.000	دالة احصائياً
2	مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي	28.550	139	.000	دالة احصائياً
3	تكاليف نشر تقارير بيئة دورية	29.799	139	.000	دالة احصائياً
4	وجود نظام معلومات بين تكاليف الاضرار البيئية	29.089	139	.000	دالة احصائياً
5	مساهمتها في توفير مستوي معشي ملائم للعاملين	29.089	139	.000	دالة احصائياً
6	مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين	30.875	139	.000	دالة احصائياً
7	مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعلمية والعلمية داخل وخارج المنشأة	41.101	139	.000	دالة احصائياً
8	حجم إستهلاك الموارد الطبيعية	35.088	139	.000	دالة احصائياً
9	الجهود المبذولة لتحسين استخدامات الطاقة	24.375	139	.000	دالة احصائياً
10	المساهمات المبذولة من اجل رفع مستوي الوعئ البيئ	25.912	139	.000	دالة احصائياً
11	الإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة	30.107	139	.000	دالة احصائياً
12	طرق التخلص من المخلفات	26.767	139	.000	دالة احصائياً
13	مدي الالتزام بتطبيق الانظمه البيئية	26.306	139	.000	دالة احصائياً
14	مساهمتها في تشجيع ابحاث منع التلوث	34.989	139	.000	دالة احصائياً
15	كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبئة كإعادة التصنيع	56.550	139	.000	دالة احصائياً
16	تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة	25.799	139	.000	دالة احصائياً
17	مبادرتها في معالجة التلوث البيئ الناجم عن ممارسة انشطتها الانتاجية	24.089	139	.000	دالة احصائياً
18	تكاليف الالات المستخدمة للحد من التلوث البيئ	41.089	139	.000	دالة احصائياً
19	العقوبات غير المالية التي وقعت علي المناشأة خلال الفترة نتيجة	38.875	139	.000	دالة احصائياً

	مخالفة القوانين واللوائح البئية				
20	الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة	31.101	139	.000	دالة احصائياً
21	الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا	43.088	139	.000	دالة احصائياً
22	التوقعات المستقبلية للمبيعات والارباح والخسائر للعام القادم	50.375	139	.000	دالة احصائياً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحث من الجدول رقم **(4/3/3)** مايلي:

أن جميع القيم الإحتمالية (الدلالة الإحصائية) المقابلة لقيمة ت المحسوبة لدلالة الفروق أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات المبحوثن أي توجد دلالة إحصائية في توزيع إستجابات أفراد العينة على خيارات الإجابة المختلفة (أوافق بشدة، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة)، وبصورة عامة نستنتج أن معظم أفراد العينة موافقين بشدة على عبارات المحور الرابع .

فان ذلك يشير إلى : **وجود فروق دالة احصائيا في اجابات المبوحثين حول عبارات محور الإفصاح عن المعلومات غير المالية.**

خامساً: تحليل ومناقشة نتائج الفرضيات:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

تحليل الانحدار الخطي:

يعتبر مقياس لنوعية العلاقة بين متغيرين ،وفي كثير من الدراسات تكون العلاقة بين أكثر من متغير ينهي علاقة اعتماد (انحدار) ويعتبر الانحدار الخطي البسيط من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس العلاقة بين متغيرين على هيئة علاقة دالة، يسمى أحد المتغيرات المتغير المستقل (dependent Variable) والآخر متغير تابع وهو المتسبب في تغير المتغير التابع.(Independent Variable) وتمثل هذه العلاقة بمعادلة الخط المستقيم .

1/تحليل الانحدار بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية

تهدف هذه العلاقة لمعرفة ماذا كان **(المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية تؤثر في تحسين مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية)** ويتم ذلك باجراء انحدار متعدد بين المتغيرات اعلاه.

سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) الإفصاح عن المعلومات غير المالية كمتغير تابع ممثل بـ(y)وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (5/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	2.220	6.424	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.489	6.054	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.55			
معامل التحديد (R^2)	0.30			
أختيار (F)	36.647	النموذج معنوي		
$\hat{y} = 2.220 + 0.489x_1$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (5/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مستوى **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية** كمتغير مستقل **والإفصاح عن المعلومات غير المالية** ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.55).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.29)، هذه القيمة تدل على مستوى **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية** كمتغير مستقل تساهم (30%) **في تحسين مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية** (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (36.647) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 2.220: وتعني متوسط **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** عندما مستوى **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية** صفراً.
5. 0.489: وتعني مستوى **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية** وحدة واحدة يزداد **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** 0.49%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والإفصاح عن المعلومات غير المالية " قد تحققت.**

سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث مستوى **المحاسبة عن المعلومات البيئية**كمتغير مستقل ممثل بـــ (x2) **والإفصاح عن المعلومات غير المالية** كمتغير تابع ممثل بـــ(y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (6/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.759	4.198	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.588	6.089	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.56			
معامل التحديد (R^2)	0.31			
أختيار (F)	37.076	النموذج معنوي		
$\hat{y} = 1.759 + 0.588x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (6/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين **المحاسبة عن المعلومات البيئية** كمتغير مستقل **والإفصاح عن المعلومات غير المالية** كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.56).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.31)، هذه القيمة تدل على ان **المحاسبة عن المعلومات البيئية** كمتغير مستقلة تساهم (31%) في **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (37.076) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.759: وتعني متوسط **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** عندما **المحاسبة عن المعلومات البيئية** يساوي صفراً.
5. 0.588: وتعني **المحاسبة عن المعلومات البيئية** وحدة واحدة **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** بـــ0.59%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية** " **قد تحققت.**

سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث مستوى **المحاسبة عـــن المعلومـــات الإقتصادية** كمتغير مستقل ممثل بـــ (x3) **والإفصاح عن المعلومات غير المالية** كمتغير تابع ممثل بـــــ(y)وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (7/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.629	4.198	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.498	6.089	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.50			
معامل التحديد (R^2)	0.29			
أختيار (F)	35.070	النموذج معنوي		
$\hat{y} = 1.759 + 0.588x_2$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول رقم (7/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية كمتغير مستقل والإفصاح عن المعلومات غير المالية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.50).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.29)، هذه القيمة تدل على ان **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية** كمتغير مستقلة تساهم (29%) في **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (35.070) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.629: وتعني متوسط **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** عندما **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية** يساوي صفراً.
5. 0.498: وتعني **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية** وحدة واحدة **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** بـــ0.50%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية** " **قد تحققت.**

عرض ومناقشة نتائج الانحدار الخطي المتعدد:

متغيرات الدراسة:

(x1) : **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية**

(x2) : **المحاسبة عن المعلومات البيئية**

(x3) : **المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية**

(y) : **الإفصاح عن المعلومات غير المالية**

جدول رقم (8/3/3)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية علي الإفصاح عن المعلومات غير المالية

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.611	4.149	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.281	6.200	0.015	معنوية
$\hat{B}_2$	0.345	5.333	0.012	معنوية
B3	0.183	4.212	0.010	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.60			
معامل التحديد (R^2)	0.36			
أختيار (F)	22.798	النموذج معنوي		
النموذج	$\hat{y} = 0.204 + 0.281x_1 + 0.345x_2$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح جدول رقم (8/3/3)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية** ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.60).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.36)، هذه القيمة تدل على ان **المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والبيئية والإقتصادية** كمتغيرات مستقلة تساهم (60%) في **الإفصاح عن المعلومات غير المالية** (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (22.798) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار(B) معنوية المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية ، بلغت قيمة (t) المحسوبة (2.493) وهي عند مستوى أقل (0.015)، **الإف** بلغت قيمة (t) المحسوبة (2.556) وهي عند مستوى أقل من (0.012). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والمحاسبة عن المعلومات البيئية والمحاسبة عن المعلومات الإقتصادية) على المتغير التابع (الإفصاح عن المعلومات غير المالية).

تقييم النموذج:

يجب التحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعاني من مشكلة التعدد الخطي الارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية قام بإجراء اختبار الارتباط الذاتي والتداخل المتعدد والتوزيع الطبيعي لاخطاء كما في الجدول التالي:

جدول رقم (9/3/3)

إختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح به Tolerance	معامل التضخم التباين VIF	معامل الالتواء Skewness	الخطا المعياري	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	Durbin–Watson
المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية	0.481	2.079	0.232	0.210	1.105	2.267 2.530
المحاسبة عن المعلومات البيئية	0.481	2.079	0.299		1.142	
المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية	0.481	2.079	0.225		1.994	2.120

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

1.أختبار الارتباط الذاتي(Auto correlation):

تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للاخطاء العشوائية بإستخدام إحصائية داربن واتسن(DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية n=86 وP=2 فان إحصائية DW=2.267 تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الاخطاء العشوائية.

2. أختبار الارتباط االخطي المتعدد (Multi - collinearity):

للتحقق من مشكلة التداخل الخطيبين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة أحصائية (Variance / VIF Inflation Factor) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني ان النموذج لايعاني من مشكلة التداخل الخطي اي عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

3. أختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

للتحقق من ان توزيع البيانات طبيعاً تم قسمة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري ونجد أن نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري لجميع المتغيرات المستقلة تقع ضمن المدى (2و2-) يشير ذلك الى أن المتغيرات المستقلة تتوزع طبيعاً.

<u>الاهمية النسبية للمتغيرات المستقلة:</u>

تم أستخدم نموذج المقدرات القياسية لبيان الاهمية النسبية للمتغيرات(المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والمحاسبة عن المعلومات البيئية والمحاسبة عن المعلومات الإقتصادية) على المتغير التابع (الإفصاح عن المعلومات غير المالية) كمايلي:

جدول رقم (10/3/3)

نموذج المقدرات القياسية

المتغير المستقل	الاهمية النسبية	الترتيب من حيث الاهمية النسبية
المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية	0.317	الثاني
المحاسبة عن المعلومات البيئية	0.325	الأول
المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية	0.308	الثالث

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

الخاتمة

وتشتمل الخاتمة علي الأتي:

أولاً: النتائج.

ثانياً: التوصيات.

أولاً: النتائج

بناءاً علي الإطار النظري للدراسة والدراسة الميدانية توصل الباحث إلي النتائج التالية:

7. تسعي المحاسبة المستدامة إلي توفير الرفاهية الإقتصادية لأجيال الحاضر والمستقبل والحفاظ علي البيئة وحمايتها.
8. تهتم المنشآت الصناعية بأدائها البيئي والإجتماعي كإهتمامها بالأداء المالي عند ممارستها لأنشطتها الإقتصادية.
9. تهتم المنشآت الصناعية بالإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية بقوائمها المالية.
10. الإفصاح عن المساهمات الإجتماعية والبيئية في التقارير المالية يساهم بصورة فعالة في عملية تقويم الأداء الإجتماعي والبيئي للمنشآت الصناعية.
11. تبني المنشآت الصناعية لمسؤولياتها البيئية والإجتماعية يحسن من ظروف العمل داخل هذه المنشآت.
12. يساعد القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف الإجتماعية والبيئية المنشآت الصناعية علي إنتاج منتجات صديقة للبيئة لتجنب تلك التكاليف.
13. أظهرت نتائج الإنحدار الخطي البسيط وجود إرتباط طردي قوي بين المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية والمعلومات البيئية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.
14. أظهرت نتائج الإنحدار الخطي البسيط وجود إرتباط طردي متوسط بين المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية والإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.
15. أظهر نموذج المقدرات القياسية أن المحاسبة عن المعلومات البيئية أكثر المتغيرات تأثيراً علي الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.
16. أظهر نموذج المقدرات القياسية أن المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية أقل المتغيرات تأثيراً علي الإفصاح عن المعلومات غير المالية وأن المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية ذات تأثير متوسط علي الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية.

ثانياً: التوصيات

تأسيساً علي نتائج الدراسة يقدم الباحث التوصيات التالية:

7. إجراء مزيد من الدراسات من قبل الأكاديميين ومراكز الأبحاث حول موضوع المحاسبة المستدامة بصفة عامة والمحاسبة البيئية والإجتماعية بصفة خاصة.
8. ضرورة نشر ثقافة حماية البيئة بين مختلف أفراد المنشآت الصناعية خاصة أصحاب القرارات منهم.
9. إرساء مفهوم المواطنة البيئية والحد من تدهور البيئة والموارد الطبيعية والعمل علي إدارتها بشكل مستدام.
10. تطوير القطاعات الإنتاجية وتكاملها وإتباع نظم الإدارة البيئية المتكاملة وأساليب الإنتاج الأنظف.
11. وضع القوانين التي تلزم المنشآت الصناعية بقياس التكاليف والمنافع البيئية والإجتماعية والإفصاح عنها.
12. زيادة مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية من قبل المنشآت الصناعية وخاصة المعلومات البيئية والإجتماعية.
13. ضرورة وضع ضوابط ومعايير تلزم المنشأت الصناعية بالإفصاح غير المالي مع تأكيد أهميته بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية.
14. الأخذ في الإعتبار القياس والإفصاح البيئي والإجتماعي والإقتصادي للمنشآت الصناعية عند قياس مدي نجاحها ومقارنتها بمثيلاتها في النشاط.
15. وضع معايير من قبل المنظمات المهنية والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة تلزم فيها المنشآت الصناعية بنشر قوائم وتقارير تفصح فيها عن أنشطتها المؤثرة علي البيئة والإجراءات التي أتخذت في سبيل منعها أو معالجتها.
16. وضع سياسات إقتصادية وبيئية للمحافظة علي مصادر الطاقة غير المتجددة وتطويرها وترشيد إستغلالها والحد من أثارها السلبية علي الإنسان والبيئة.
17. ضرورة الإهتمام بتطوير مؤهلات وخبرات المحاسبين بما يتفق مع متطلبات حماية البيئة، وبما يمكنهم من تطبيق المحاسبة البيئية والإجتماعية من خلال إلحاقهم بالدورات التدريبية المتخصصة ومن خلال الإستعانة بالخبراء في المجال، وكذلك المدققين حتي يتمكنوا من الفحص والتقرير عن مدي إلتزام المنشآت الصناعية بمسئوليتها البيئية والإجتماعية.
18. تقديم الحوافز بمختلف أنواعها للمنشآت الصناعية التي تقيس وتفصح عن مسئوليتها الإجتماعية والبيئية.

المراجع

قائمة المراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

- إبراهيم عبدالجليل، **البيئة والتنمية**، (القاهرة: دار المعارف، 2002م).
- أحمد أبواليزيد، **التنمية المتواصلة - الأبعاد والمنهج**، (القاهرة: مكتبة بستان المعرفة، 2007م).
- أحمد رجب عبدالعال ، **المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية** ،(الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1995م).
- أحمد صلاح عطية ، **آفاق جديدة لمسئوليات مراجع الحسابات في بيئة العولمة**، (**الإسكندرية**: الدار الجامعية، 2007م).
- أحمد عبدالفتاح ناجي، **التنمية المستدامة في المجتمع النامي**، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2013م).
- أسماعيل الشطبي، **الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية**، (بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية، 2004م).
- الأميرة إبراهيم عثمان، د.أحمد عبدالملك محمد، **الأنظمة المحاسبية المتخصصة**، (**الإسكندرية**: المكتب الجامعي الحديث ،2007م).
- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- أمين السيد أحمد لطفي، **تخطيط الأرباح بإستخدام نماذج محاكاة المنشأة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م).
- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- باتر محمد علي، **العالم ليس للبيع- مخاطر العولمة علي التنمية المستدامة**، (عمان: دار الأهلية للنشر والتوزيع، 2003م).
- البلقاوي أحمد رياحي، **نظرية المحاسبة**، تعريب: د.رياض عبدالله طلال، (عمان: دار اليازوري، 2002م).
- جويل ليرنر، د.جيمس كاشين، **مبادئي المحاسبة**، (**القاهرة**: دار الدولية للإستثمارات الثقافية، 2004م).
- حامد طلبة محمد، **أصول المحاسبة القومية**، (عمان: زمزم للنشر، 2010م).
- الحسن عبدالموجود إبراهيم، **التنمية وحقوق الإنسان**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي، 2006م)، ص221.
- حسين القاضي، د.مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، 2001م).
- حسين يوسف القاضي ، د. سمير مغزي الديشاني ، **موسوعة المعايير المحاسبية** ، (عمان: دار الثقافة للنشر ، 2012م).
- حكمت أحمد الراوي ، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة** ، (عمان: دار الثقافة ، 1999م).
- خالد أمين عبدالله، د.صايل رمضان، **مبادئي المحاسبة**، (**القاهرة:** الشركة العربية للتسويق والتوريدات،2008م).
- خالد مصطفي قاسم، **إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م).
- خبابة عبدالله، **تطور نظريات وإستراتيجيات التنمية الإقتصادية**، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2014م).
- خبابة عبدالله، د.بوقرة رابح، **الوقائع الإقتصادية (العولمة الإقتصادية، التنمية المستدامة)**، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، 2009م).
- خليل الدليمي، د.عبدالرزاق الساكني، د.نواف فخر، **مبادئي المحاسبة المالية**، (عمان: دار الثقافة للنشر، 2005م).

- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية،** (عمان: دار وائل للنشر، 2009م).
- رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية،** (عمان: دار وائل للنشر، 2013م)،.
- رضوان حلوه حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر ، (عمان** : دار وائل ،2003م).
- رياض العبدالله، أ.د. طلال الججاوي، **نظرية المحاسبة،** (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009م).
- ريتشارد شرويدر، **نظرية المحاسبة** ، ترجمة وتعريب، د.خالد علي أحمد، د.إبراهيم ولد محمد فال، (الرياض: دار المريخ ،2012م).
- زكريا فريد عبدالفتاح، **دراسات في نظرية المحاسبة،** (الرياض: د.ن، 2013م).
- سالم بن سعيد القحطاني، **القيادة الإدارية التحول حول نموذج القيادي العالمي،** (الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية، 2008م).
- سعد طه علام، **المجتمع والتنمية،** (القاهرة: مكتبة مدبولي للطباعة،2007م).
- سمير أبو الفتوح صالح، **المحاسبة الإدارية الإستراتيجية،** (المنصورة: د.ن ، 2009م).
- سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية، (عمان: دار الراية، 2009م).
- شحاتة السيد شحاتة، **المحاسبة لغير الماليين، (القاهرة**: الدار الجامعية ،2013م).
- شحاته السيد شحاته، د.هاني خليل فرج، **مبادئي المحاسبة المالية،** (الإسكندرية: دار العلوم الأكاديمية للنشر، 2015م).
- طارق عبدالعال حماد، **التقارير المالية – أسس الإعداد والعرض والتحليل،** (القاهرة: الدار الجامعية، 2000م).
- طاهر محسن منصور ، د.صالح مهدي محسن، **المسئولية الإجتماعية وأخلاقيات الأعمال – الأعمال والمجتمع،** (عمان: دار وائل، 2005م).
- طلال محمد الججاوي وأخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية،** (عمان: دار اليازوري للنشر، 2009م)، ص31.
- طلعت مصطفي السروجي، **التنمية الإجتماعية من الحداثة إلي العولمة،** (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث،2009م).
- عبدالرازق قاسم الشحادة، د.سمير إبراهيم البرغوثي، د. أسامة سميح شعبان، د. عامر محمد عفيف القاسم، **نظرية المحاسبة،** (عمان: دار زمزم للنشر، 2011م).
- عبدالعزيز قاسم محارب، **الإقتصاد البيئي مقوماته وتقنياته،** (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، 2011م).
- عبدالوهاب نصر علي، أ.د.شحاته السيد شحاته، **مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي،** (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2015م).
- عبدالوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)
- عبدالوهاب نصر علي، **مبادئي المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية،** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004م).
- عثمان محمد غنيم، د.ماجدة أحمد، **التنمية المستديمة- فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها،** (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2007م).
- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى ، 1981).
- عطا الله وارد خليل، د.محمد عبدالفتاح العشماوي، **الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة،** (الإسكندرية: مكتبة الحرية للنشر، 2008م).

- علي عبدالرازق جلبي، **علم الإجتماع والتنمية المستدامة المقومات والمؤشرات**، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2013م).
- علي عبدالله شاهين، **النظرية المحاسبية**، (غزة: مكتبة أفاق للطباعة والنشر، 2011م).
- فاروق أحمد مصطفي، **التنمية المستدامة والسياحة**، (القاهرة: دار المعرفة الجامعية، 2011م).
- فالتر ميجس، روبيرت ميجس، **المحاسبة المالية**، تعريب د.وصفي عبدالفتاح، (الرياض: دار المريخ ، 1995م).
- فؤاد محمد الليثي، **نظرية المحاسبة**، (القاهرة: دار النهضة، 2010م)، ص48.
- فياض حمزة رملي، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة مدخل معاصر لغرض ترشيد القرارات الإدارية**، (د.م ، د.ن ، 2011م).
- كمال الدين مصطفي الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**، (الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2009).
- كمال عبدالعزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)،.
- مبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وإنعكاساتها علي الدول العربية**، (القاهرة، إيتراك للنشر، 2005م).
- محمد المبروك أبوزيد، **التحليل المالي- شركات وأسواق مالية**، (الرياض: دار المريخ ،2009م).
- محمد سيد عبدالمتعال، د.محمد رفاعي، **الإدارة الإستراتيجية**، (عمان: دار المريخ، 2007م).
- محمد شفيق، **تطبيقات العلوم السلوكية في مجال القيادة**، (القاهرة: نهضة مصر للنشر، 2009م).
- محمد صالح الشيخ، **الآثار الإقتصادية والمالية لتلوث البيئة ووسائل الحماية منها**، (الإسكندرية: مطبعة الإشعاع الفنية، 2002م).
- محمد صفوت قابل، **نظريات وسياسات التنمية الإقتصادية**، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2008م).
- محمد عباس بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الإجتماعية للمشروع**، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2000م).
- محمد عباس بدوي، د.أميرة إبراهيم عثمان، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، (القاهرة: منشأة المعارف، 2000م).
- محمد عباس بدوي، د.عبدالوهاب نصرعلي، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق**، (الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة، 2010م).
- محمد عباس بدوي، د.يسري محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2013م).
- محمد عبدالبديع، **إقتصاد حماية البيئة**، (القاهرة: دار الأمين للنشر، 2000م).
- محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، (عمان: دار وائل،2004م).
- محمد مطر، د.موسي السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، (عمان: دار وائل للنشر، 2012م).
- محمد مطر، مبادئي المحاسبة المالية، (عمان: دار وائل، 2007م).
- محمدعباس بدوي، د.عبدالوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية**، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م).
- مؤيد راضي خنفر، د.غسان فلاح المطارنة ، **تحليل القوائم المالية**، (**عمان**: دارالمسيرة، 2006م).
- نبيل بشير الحلبي، د. زياد محمد السعيدات، **مبادئي المحاسبة المالية**،(عمان: دار الإعصار العلمي، 2014م).

- نزار عوني اللبدي، **التنمية المستدامة،** (عمان: دار دجلة للنشر، 2015م).
- نظام موسي سويدان، د.شفيق إبراهيم حداد، **التسويق مفاهيم معاصرة،** (عمان: دار الحامد للنشر، 2006م).
- نعيم حسن دهمشي، **القوائم الملية والمبادئي المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاماً،** (عمان: معهد الدراسات المصرفية ، د.ت).
- الهادي أدم محمد إبراهيم ، ، **نظرية المحاسبة ،(الخرطوم** ، د.ن ،2009م).
- هادي رضا الصفار، **مبادئي المحاسبة المالية،** (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)،.
- يحي عبدالله خليفة، **التنمية المستدامة،** (الخرطوم: المكتبة الوطنية، 2011م).
- يحي قللي، **مبادئي المحاسبة المالية،** (القاهرة: إيتراك للنشر، 2004م).
- يحي محمد أبو طالب، **معايير التقارير الدولية ونظرية المحاسبة،** (القاهرة: شركة ناس للطباعة، 2005م).
- يحي محمد أبوطالب، **معايير المحاسبة في ضؤ النظرية المحاسبية – إدارة وعرض القوائم المالية،** (القاهرة: ناس للطباعة، 2004م).
- يوحنا آل أدم، د.صالح رزق، **المحاسبة المالية،** (عمان: دار الحامد، 2000م).
- يوسف محمد جربوع، **نظرية المحاسبة،** (عمان: مؤسسة الوراق للنشر، 2001م).

ب. الدوريات

- إسحق محمود الشعار، نضال عمر زلوم، شادي أحمد عبدالرحمن، **دور ربحية ومديونية الشركة في تحديد أثر مستوي الإفصاح غير المالي علي القيمة السوقية،** (عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 3، 2015م) 6.
- أسماء محمد إبراهيم، **تأثير ملكية المؤسسات المالية علي مستوي الإفصاح البيئي الإختياري،** (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد4، 2014م).
- الأميرة إبراهيم عثمان، **تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية،** (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد4، 2000م).
- إنتظار أحمد جاسم الشمري، **مدي تأثير نظرية تبادل القائد - العضو Leader-member Exchange في تعزيز الرضا الوظيفي،** (مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العدد95، المجلد23، 2017م).
- إيمان محمد سعدالدين، **دراسة أثر الملكية العائلية علي الإفصاح الإختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية،** (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثالث، 2012م).
- بتول محمد نوري، د.علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة،** (عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد14، ديسمبر2014م).
- بوسبعين تسعديت، **المحاسبة عن المسئولية البيئية والإجتماعية كإطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة البويرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة معارف، العدد17، ديسمبر2004م).
- حذام فالح جيجان، **أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات،** (مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد91، 2012م).
- حسن علي محمد سويلم، **المتطلبات النظرية والعلمية للتقرير عن التكاليف البيئية،** (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، 2001م).
- حسني عبدالجليل صبحي، **دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية،** (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، 2002م).

- حسين أحمد دحدوح، د.رشا أنور حمادة، **دور الإفصاح الإختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد30، العدد2، 2014م).
- حسين علي خشارمه، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن**، (الإمارات العربية المتحدة: جامعة الإمارات العربية المتحدة ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد17، العدد1، 2003م).
- حنان عبدالخضر هاشم، **واقع ومتطلبات التنمية المستدامة في العراق**، (العراق: جامعة الكوفة، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد21، 2011م).
- حنان هارون فريد، **أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسئولية الإجتماعية والإستدامة علي دقة تنبؤات المحللين الماليين**، (القاهرة: مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال، العدد3، المجلد2، 2016م).
- خالد أبوراوي ميلاد، د.دعاء عبدالرحيم محمد، **دور الإفصاح الإختياري في ترشيد قرارات المستثمرين في الأسواق المالية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد3، الجزء الثاني، 2012م).
- خالد الخطيب، **دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها**، (مجلة الإقتصاد والمجتمع، العدد5، 2008م).
- خالد الطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1)**، (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد2، 2002م).
- دينا هاتف مكي، **نظرية المباريات في علاقات إسرائيل الدولية في ضؤ علاقتها مع دول الجوار**، (بغداد: جامع بغداد، مجلة مركز الدراسات الفلسطينية، العدد17، 2013م).
- رضا إبراهيم صالح، **المدخل الإيجابي لتحليل محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**، (معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد3، 2003م).
- رضا إبراهيم صالح، **محددات إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد3، المجلد43، 2002م).
- زغدار أحمد، أ.سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، مجلة الباحث، العدد7، 2010م).
- سعد محمد مارق، **قياس مستوي الإفصاح الإختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية**، (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد17، العدد الأول، 2009م).
- سمير أبوالفتوح صالح، **البعد الإجتماعي وأثره علي مفهوم الوحدة المحاسبية والقرارات الإستثمارية**، (الأردن: مجلة دراسات، المجلد14، العدد8، 1987م).
- طارق محمد حسنين، **تحليل تكاليف الأنشطة البيئية في ضؤ مدخل محاسبة التكلفة علي أساس النشاط**، (القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة التكاليف، 2001م).
- طارق مختار محمد، **تقييم آثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي علي مخاطر الأعمال بالتطبيق علي شركات صناعة البتروكيماويات المصرية**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، المجلد الثاني، 2014م).
- طلعت عبدالعظيم متولي، **نموذج مقترح لقياس حجم ونوعية الإفصاح الإختياري**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الأول، العدد الأول، 2007م).

- عادل البهلول حميدان، **الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت بليبيا**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد27، العدد الأول، 2011م).
- العادي يوسف العوض، **تعدد المفاهيم المحاسبية وأثرها في الفكر والممارسة العملية**، (جامعة سطيف، مجلة العلوم الإقتصادية والإجتماعية، العدد69، 2001م).
- عارف عبدالله عبدالكريم، **الإفصاح المحاسبي الإختياري مع دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية**، (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2003م).
- عاطف محمد أحمد، **تحليل محتوي الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة للشركات المسجلة بالبورصة المصرية**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثالث، العدد الأول، 2015م).
- عبدالرازق قاسم الشحادة، **القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة**، (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، العدد1، المجلد26، 2010م).
- عبدالمنعم فليج عبدالله، **قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الإستثمار في نظم الإدارة البيئية**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2002م).
- عبدالوهاب عبدالرازق، **المحاسبة عن كلفة الأموال المرسملة بين الرؤية الإقتصادية والنظرية المحاسبية**، (العراق، الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد17، 2012م).
- عصام علي فرج بدر، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد4، المجلد27، الجزء الثاني، 2013م).
- عصام فهد العربيد، **المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور الشركات الإنتاجية**، (سوريا: الجامعة الدولية الخاصة للعلوم والتكنولوجيا، كلية الأعمال والتمويل، المجلة العربية للإدارة، المجلد28، العدد2، 2008م).
- عفت أبوبكر محمد، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الإستدامة – دراسة تطبيقية**، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد48، يوليو،2011م).
- علاءالدين محمود زهران وأخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية – دراسة تطبيقية علي القطاع الصناعي بالمملكة العربية السعودية ، (الرياض: جامعة الملك فيصل، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل، المجلد6، العدد2، 2005م).
- علي خلف سلمان، **إستجابة المحاسبة للمحافظة علي البيئة ودعم التنمية المستدامة**، (بغداد: كلية الإقتصاد والإدارة، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014م).
- عمرو حسين عبدالبر، **المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية المصرية**، (البحرين: المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، المجلد4، 2001م).
- عوض سلامة فايز الرحيلي، **دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،العدد الثاني، المجلد41، سبتمبر2004م).
- غسان فلاح المطارنة، **مسئولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة علي الإستمرار**- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد3، المجلد1، 2001م).
- فريد محرم فريد إبراهيم، **دراسة تحليلية لقياس العوامل المؤثرة في مستوي الإفصاح الإختياري**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2011م).

- فهيم أبوالعزم، **معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية**، (القاهرة:جامعة القاهرة، مجلة الإدارة العامة، المجلد45، العدد الأول، 2005).
- كربالي بغداد، حمادني محمد، **إستراتجيات والسياسات التنمية المستدامة في ظل التحولات الاقتصادية والتكنولوجية بالجزائر**،(الجزائر:كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد45، 2010م).
- لطيف زيود، د.حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الإستثمار**، (دمشق: جامعة تشرين، كلية العلوم الإقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين، المجلد29، العدد1، 2007م).
- لطيف زيود، عقبه الرضا، رولا لايقة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم30**، (دمشق: جامعة تشرين، كلية العلوم الإقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين، المجلد28، العدد2، 2006م).
- ماجد الشرايري، د.مجدي زريقات، **دور نظم المحاسبة الإلكترونية في زيادة كفاية المعلومات وأثرها علي فاعلية قرارات المستخدمين**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني،2008م).
- مأمون أحمد محمد، **التنمية المستدامة**، (الخرطوم: مجلة الأمن والحياة، العدد361، 2012م).
- مجدي شكري فوزي، **تأثير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية علي جودة المحتوي المعلوماتي للقوائم المالية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ديسمبر2007م).
- محصول نعمان، **التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، (الجزائر:جامعة محمد الصديق بن يحي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، العدد السادس، 2015م).
- محمد إبراهيم مندور، **دراسة وإختبار العلاقة السببية بين جودة الإفصاح الإختياري عن المسئولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي بالتطبيق علي البنوك التجارية اللبنانية**، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثالث، العدد الثاني، 2015م).
- محمد المعتز المجتبي، رانية نور الدين عثمان، **أثر القياس والإفصاح المحاسبي لأنشطة المسئولية الإجتماعية علي فاعلية وجودة التقارير المالية**، (أماراباك: مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد7، العدد21، 2016م) .
- محمد حسين أحمد حسن، **الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية**، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، السنة)، ص168.
- محمد راضي عطية، **دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الإستثمارية**، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، 2000م).
- محمد عباس بدوي، **نماذج مقترحة لقياس الأداء البيئي والإجتماعي لتقييم إسهامات المنشآت في مجال التنمية المستدامة**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد48، العدد2، 2011م).
- محمد عبدالغني، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، المجلد 37، العدد2، 2000م).
- مدحت عبدالرشيد نوفل، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية علي جودة الإفصاح المحاسبي للشركات الإستثمارية في سوق الأوراق المالية**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد6، 2013م).

- مصطفي أحمد محمد أحمد حماد ، **تقييم القدرة التفسيرية للقيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وفقاً لكفاءة سوق المال المصري**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ديسمبر2007م).
- مصطفي محمد كمال، **القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر المنظمات**، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد 44، 2007م).
- مصطفي نبيل علي الشامي، **دراسة وتحليل نفعية المعلومات كمحتوي إعلامي للتقارير والقوائم المحاسبية في سوق الأعمال والإستثمار**،(القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الأول، 2000م).
- مطانيوس مخول، د.عدنان غانم، **نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة**، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد الثاني، 2009م).
- معتز عبدالحميد علي كيلان ، **أثر تطبيق مبادئي حوكمة الشركات علي جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي**، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، المجلد الثالث، 2013م).
- مقداد أحمد يحي، **الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية**، (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد 29، 2007).
- مهدي شرقي، **مراقبة المديرين التنفيذيين في ضؤ نظرية الوكالة**، (الجزائر، جامعة غرداية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الأول، 2015م).
- ناظم حسن عبدالسيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف، **الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد**، (العراق: هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد22، العدد5، 2009م).
- نبيل عبدالرؤوف إبراهيم، **دلالة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة علي دقة قياس القيمة العادلة**،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، أكتوبر2012م).
- نبيل عبدالرؤوف إبراهيم، **دلالة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة علي دقة قياس القيمة العادلة**،(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، أكتوبر2012م).
- نزار جزان، ساعود جمال، **جدلية العلاقة بين الحكم الرشيد والتنمية المستدامة**، (دمشق: جامعة تشرين، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 37، العدد3، 2015م).
- هلال عبدالفتاح عفيفي، **العلاقة بين إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات هل هناك تأثير للإفصاح الإختياري؟**، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد36، العدد الأول، 2014م).
- هويدي عبدالجليل، **العلاقة التفاعلية بين السياحة البيئية والتنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة الوادي، مجلة الدراسات والبحوث الإجتماعية، العدد التاسع، 2014م).
- يوسف محمود جربوع، **مدي تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة**، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد15، العدد الأول، 2007م).

ج. الرسائل العلمية

- إحلام طه محمد عمر، **تقويم تأثير الإطار الفكري للنظرية العامة للمحاسبة بتطبيقات أنظمة التجارة** الإلكترونية، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2016م).
- أحمد عبدالقادر شرف، مدخل مقترح لتأكيد تقارير إستدامة الشركات المصرية وإنعكاسه علي إدراك أصحاب المصالح، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة،2015م)
- أحمد عدنان العرموطي، أثر محاسبة الإستدامة علي تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
- أحمد محمد بدر، **الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في مصداقية التقارير المالية وضمان إستمرارية الشركات،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ،2016م).
- أحمد هريدي محمد سيد مرعي ، **تقييم الأدوات المالية في ضؤ معايير المحاسبة المصرية وأثر ذلك علي جودة التقارير المالية،** (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م).
- أسامة محمد صالح، **دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2012م).
- إسماعيل رزقي، **أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر،** (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م).
- أكرم محمد، **إطار مقترح للتكامل بين المدخلين المعياري والتطبيقي وأثره علي نظرية المحاسبة** ،(الخرطوم: جامعة الزعيم الأزهري، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م).
- أنغام يوسف صلاح، **المحتوي المعلوماتي للبيانات المالية المنشورة الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المستثمرين والمقرضين ومدققي الحسابات الخارجيين،** (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2010م).
- أونسة عثمان أونسة محمد، **دور المدخل الواقعي في الوفاء بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في سوق المال،** (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ،2007م).
- آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010م- 2013م،** (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة في العلوم الإقتصادية، غير منشورة، 2014م).
- إيمان بية، **القيادة الاكاديمية الموزعة وأثرها علي أداء مؤسسات التعليم العالي في الوطن العربي،** (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2016م).
- إيمان مصطفي محمد، **أثر تكامل الإفصاح عن القيمة المضافة وتقارير الإستدامة علي تفعيل آليات الحوكمة –** دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2014م).
- بالعيد محمد الكامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها،** (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م).
- بن رايس محمد، **إستراتيجية المؤسسات الإقتصادية في ظل التنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م).

- بوسليو أمال، **الفعالية الإقتصادية والبيئية للمنتوج كأداة لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة،** (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م).
- بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية،** (الجزائر: جامعة قسطنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2014م).
- بومعراف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).
- توفيق محمد الشحات ظمآن ، **دراسة تحليلية لإستخدام المعلومات المحاسبية في تطوير كفأءة سوق الأوراق المالية،**(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2003م).
- جمال كامل محمد، قياس **أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي** – دراسة ميدانية علي الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2015م).
- جنة أدم إسحق، **أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الإجتماعية والبيئية علي القوائم المالية،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م).
- حافظ علي أدم ، **دور جودة المعلومات المحاسبية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة،**(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م).
- حامد أحمد صالح، **معوقات الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2009).
- حجاوي أحمد، **إشكالية تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وعلاقتها بالتنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م).
- حسين الطاهر خليفة، **أثر الإفصاح المحاسبي في عمليات المشروعات تحت التنفيذ في شركات المقاولات بالسودان،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2010م).
- حسين عبدالجليل غزوي، **الإفصاح المحاسبي في ضؤ المعايير المحاسبية الدولية،** (الدنمارك: الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2009م).
- خالد صبحي حبيب، **مدي إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011).
- خضر الطيب الأمين، **أثر توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية علي القوائم المالية المنشورة للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2009م).
- دعاء عبد الوهاب عبدالله عامر، **إطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقاً للمتطلبات الحديثة،** (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2013م).
- راشي طارق، **الإستخدام المتكامل للمواصفات العالمية الأيزو في المؤسسة الإقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م).

- رحمانية دليلة، **تنمية الموارد البشرية في ظل التنمية المستدامة وآفاق تحقيقها في مؤسسة إقتصادية** – دراسة حالة مركب تكرير البترول Prik، (الجزائر:جامعة20أوت1955، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).
- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، (الجزائر: جامعة تبسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م).
- رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار**، (دمشق: جامعة تشرين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ، 2007م).
- زرنوح ياسمينة، **إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر** – دراسة تقييمية، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006 م).
- زريول أسامة ، **الإستثمار الأجنبي المباشر وأثره علي التنمية المستدامة في الجزائر**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م).
- زهور عبدالله محمد حسين، **دور المعلومات المحاسبية في تطبيق حوكمة شركات المساهمة العامة في السودان**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2009م).
- الزين عبدالله بابكر، **الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره علي جودة القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م)، ص98.
- زين عبدالمالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، (الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2015م).
- زينب إمام عبدالحافظ، **القياس والتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة - دراسة تطبيقية علي قطاع البترول في مصر** ، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
- سامية سليمان أحمد المبارك ، **إستقلالية المراجع الخارجي ودورها في فعالية الإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2013م).
- سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتآثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية** – دراسة حالة مؤسسة الأسمنت، (الجزائر: جامعة قسطنطينة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة،2014م).
- سلمي محمد علي، **آثر المعلومات غير المالية والمرحلة العمرية للمنشأة في تدعيم قرار المدقق عند تقييم القدرة علي الإستمرارية – دراسة تطبيقية علي مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
- سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، (الجزائر، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2013م).
- سليمان بن عبدالله بن محمد، **مستوى الإفصاح عن عناصر المسئولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية**، (الرياض: جامعة أم القري، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2015م).

- سيد عبدالرحمن عباس، **أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضؤ نمو الإستثمارات الصناعية في السودان**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2011م).
- شادو عبداللطيف، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2014م).
- شادية عبدالله حسن زبير، **المعلومات المحاسبية ودورها في تحقيق الرقابة المصرفية الفعالة**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، 2012م).
- شيماء سعيد محمد يسن، **تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشأة علي جودة التقارير المالية وإنعكاسه علي قرارات المستثمرين**، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م).
- الصادق إدريس أدم، **دور القياس والإفصاح المحاسبي في تحديد وعاء الزكاة لشركات التأمين**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2015م).
- صالح محمد السيد، **الإفصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق**، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2004م).
- صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) وأثره علي جودة المعلومة**، (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م).
- صبري حسن عطية، القياس المحاسبي للتكاليف الإجتماعية والبيئية وأثره في القوائم المالية المنشورة وإتخاذ القرارات في منظمات الأعمال – دراسة تحليلية تطبيقية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2007م).
- صفية أحمد ضو أحمد، دور التقارير المالية الفترية في تحسين كفأءة أداء سوق الخرطوم للأوراق المالية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2006م).
- صلاح علي أحمد محمد، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية **لمقابلة إحتياجات سوق المال**، (الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2000م).
- الطاهر خامرة، **المسؤولية البيئية الاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م).
- العايب عبدالرحمن، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2011م).
- عبدالباقي موسي محمد، **أثر الشفافية والإفصاح المحاسبي في زيادة كفاءة وفعالية قرارات الإستثمار في أسواق الأوراق المالية**، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م).
- عبدالقادر عوينان، **تحليل الآثار الإقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة**، (الجزائر:جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- عبدالله جعفر محمد، **دور نظرية الوكالة في تطوير البحث العلمي في الفكر** المحاسبي، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية العلوم الإدارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م).
- عبدالمنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م).

- عبدالناصر محمد نور، **الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وأثره علي قرارات مستخدمي التقارير المالية المنشورة،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2013م).
- عبدالهادي منصور الدوسري، **أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (عمان: جامعة الشرق الأوسط،** كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- عثمان زياد عاشور، **مدي إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008).
- عزالدين زين الدين، **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أثرها في التنمية المستدامة في الجزائر،** (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م).
- عزة السيد سيد أحمد، **المعالجة المحاسبية والضريبية للتكاليف البيئية للمشروعات،** (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2007م).
- علي العرنان حماد، **قطاع التعليم وأثره علي تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر،** (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م).
- علي مانع شرار ، **دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الإئتمان في البنوك الكويتية** (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م).
- علي يوسف بريمة جماع ، **أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية علي ترشيد قرارات الإستثمار،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2009م).
- عمادالدين سليمان حسين، **أثر الإلتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي وإستخدام مقررات لجنة بازل (1) و(2) في تقويم كفاءة أداء المصارف السودانية،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة ،2006م)، ص13.
- فاتح غلاب، تطور **دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة -** دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية، رسالة ماجستيرغير منشورة، 2011م).
- فتحية طويل، **التربية البيئية ودورها في التنمية المستدامة – دراسة ميدانية بمؤسسات التعليم المتوسط ،** (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإنسانية والإجتماعية، رسالة دكتوراة غير منشورة،2013م).
- فلاح حمود شرار، **الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في إتخاذ قرارات الإقراض،** (جامعة الشرق الأوسط، كلية الأع
- فهد راعي الفحماء، **مدي إلتزام الشركات المساهمة العامة الكويتية بالإفصاح عن بنود محاسبة المسئولية الإجتماعية،** (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2012م).
- قاسي بوعلام، **البنوك الإسلامية ودورها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غيرمنشورة، 2014م).
- لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي،** (الجزائر: جامعة منتوري، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2012م).
- لطيفة عبدالرحمن الشبانات، نورة عبدالله الشبل، هديل عبدالعزيز المحيميد، **نظريات القيادة وأنماطها،** (الرياض: جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، كلية العلوم الإقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2016م).

- محمد أحمد إبراهيم، **أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية،** (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م).
- محمد السيد محمد أبوزيد، **إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق علي قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية،** (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007م).
- محمد حسن عوض مقلد، **نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الإختياري،** (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2008م).
- محمد فوزي عليان، **أثر التضخم علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2006م).
- محمد فيصل حسن، **أثر الإفصاح البيئي علي القياس المحاسبي وعلي القيمة الرقابية للمعلومات في المنشآت الصناعية – دراسة حالة قطاع السكر السوداني،** (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).
- محمد ماجد محمود، **أثر الإفصاح غير المالي علي القيمة السوقية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2017م).
- محمد مصطفي حسن، **القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية علي القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان – دراسة حالة شركة النيل للأسمنت،** (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).
- محمد مصطفي حسن، **القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والإجتماعية في القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2010م).
- محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الإصول الثابتة في ضؤ المعايير الدولية،** (القاهرة: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2006م).
- مخلوفي محمد عادل، **إنعكاسات النظام المحاسبي المالي علي جودة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية،** (الجزائر: جامعة محمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2015م).
- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية،** (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2004م).
- مدحت فوزي عليان، **أثر التضخم علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2006).
- مريم قطوش، **برنامج التأهيل الوظائفي المستدام لترقية وظيفة الإستدامة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية،** (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية ، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م).
- مشري محمد الناصر، **دور المؤسسات المتوسطة والصغيرة والمصغرة في تحقيق التنمية المحلية المستدامة** – دراسة الإستراتيجية الوطنية لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستيرغير منشورة، 2011م).
- مصباح بلقاسم، **أهمية الإستثمار الأجنبي المباشر ودوره في التنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2006م).

- معتز برهان جميل، **آثر مستوي الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة علي تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني،** (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2010م).
- منار عبدالستار خولاني، **الإفصاح المحاسبي في وحدات الإدارة المحلية في سوريا في ظل نظرية الأموال المخصصة،** (سوريا: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، 2006م)
- منير جمعة القطاطي، **منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية،** (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2007).
- مهاوات العبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية،** (الجزائر: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2015م).
- نذير سمير، **الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره علي جودة المعلومة،** (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2014م).
- نهلة محمد السيد إبراهيم ، **تأثير جودة التقارير المالية علي قرارات الإستثمار في الأوراق المالية،**(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م).
- نوفان حامد محمد، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسئولية الإجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية،** (دمشق: جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2010م).
- هبة عبدالعاطي محمد رزق، **أثر الإفصاح عن المعلومات القطاعية علي جودة التقارير المالية،** (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2011م).
- وزاني محمد، **السياحة المستدامة واقعها وتحدياتها بالنسبة للجزائر،** (الجزائر: جامعة أبي بكر بلقايد، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2011م).
- الوليد عثمان فرج، **دور الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المنشورة في الحد من غسيل الأموال والممارسات غير القانونية في الدول النامية،** (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة ،2009م).
- وليد محمد حسن دراس ، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات منح التمويل المصرفي،**(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ،2013م).
- ياسر حمد محمد حمد، **دور التقارير المالية في توفير المعلومات المحاسبية اللأزمة لتحقيق الإفصاح العام،**(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2008م).

د. المؤتمرات والندوات

- د.عوادي مصطفي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية،** (الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 6-7ديسمبر، 2017م).
- إبراهيم بختي، الطاهر خامرة، **المسئولية البيئية والإجتماعية للمؤسسة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة،** (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).

- آسيا قاسيمي، **التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمسؤولية عن حماية البيئة مع الإشارة إلى التجربة الجزائرية**، (تونس: الملتقي الدولي الثاني بعنوان السياسات والتجارب التنموية بالمجال العربي والمتوسطي، 26- 27 أبريل، 2012م).
- أنساعد رضوان، د.فلاق محمد، أ.حدو سميرة، **تفعيل الدور الإستراتيجي للمسئولية الإجتماعية للشركات في بناء الفعل التنموي المستدام**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي رقم 12، 13نوفمبر، 2016م).
- بن سديرة عمر، بوهزة محمد، **الإستثمار الأجنبي المباشر كإستراتيجية للتنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).
- بوثلجة عبد الناصر، أ.بورحلة ميلود، **دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في ظل الاقتصاد الاسلامي**، (المغرب: جامعة قالمي، الملتقي الدولي حول مقومات تحقيق التنمية المستدامة، 3-4 ديسمبر، 2012م).
- بوعشة مبارك، **التنمية المستدامة مقاربة إقتصادية في إشكالية المفاهيم والأبعاد**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).
- تقروت محمد، أ. طرشي محمد، **إشكالية النفط والتنمية المستدامة في الدول العربية**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).
- جميلة الجوزي، **أهمية المحاسبة البيئية في إستدامة التنمية**، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الإقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، 20- 21 نوفمبر، 2012م).
- جناي محمد علاءالدين، أ.محمد براق، **مدي إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية من طرف المؤسسات الإقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م).
- حارس العاني، **دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات الصناعية**، (عمان: المؤتمر العلمي الرابع، 2005م).
- حامد نور الدين، أ. بورغدة نورالهدى، **الإهتمام بالبعد البيئي للمسؤولية الإجتماعية من قبل منظمات الأعمال والحكومات في ظل تبني مفهوم التنمية المستدامة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م).
- حسين يرقي، أ.إيمان عميرات، **دور المسؤولية الإجتماعية للمنظمات في تجسيد مرتكزات التنمية المستدامة**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م).
- خليل إبراهيم رجب، د.زياد هاشم يحي، **دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها**، (الأردن: جامعة الزيتونة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع حول إدارة المخاطر وإقتصاد المعرفة، 16- 18 إبريل، 2007م).
- ذياد سليمان المطارنة، **دور أخلاقيات مهنة التدقيق في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك علي جودة التقارير المالية**،(عمان: جامعة الزيتونة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الثاني عشر للأعمال،22-25 أبريل ، 2013م).

- سحر قدوري الرفاعي، **التنمية المستدامة مع تركيز خاص علي الإدارة البيئية**، (تونس: المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية، 27- 31أغسطس، 2006م).
- سنوسي زوليخة، بوزياني رحماني، **البعد البيئي لإستراتيجية التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).
- سهام حرفوش، إيمان صحراوي، ذهبية بوباية، **الإطار النظري للتنمية الشاملة المستدامة ومؤشرات قياسها**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).
- شتاتحة عمر، زاوية رشيدة، **المسئولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ودورها في تحقيق التنمية المستدامة**، (المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م).
- صبري مقيمح، نورالدين بوعنان، **دور إسلوب الإنتاج الأنظف في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الصناعية**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، الملتقي الدولي الخامس حول إقتصاد البيئة والتنمية المستدامة، 21-22 إكتوبر، 2008م).
- عبدالرحمن محمد الحسن، **التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها**،(جامعة المسيلة،الملتقي الدولي حول إستراتجية الحكومة في القضاء علي البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، 15- 16نوفمبر، 2011م).
- عبدالفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أم تنوع وتكامل**، (طرابلس: جامعة الجنان، المؤتمر العلمي الدولي بعنوان عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر، 2012م).
- علي خلف سلمان، د.جليلة عيدان الذهب، **إستعمال بطاقة العلامات المتوازنة لدعم التنمية المستدامة**، (بغداد: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول بعنوان واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، 16-17 إبريل، 2014م).
- عمار شلابي، حسن طيار، **إشكالية البيئة والتنمية المستدامة في الجزائر**، (الجزائر: جامعة 20أوت 1955، الملتقي الوطني الخامس حول إقتصاد البيئة والتنمية المستدامة، 11- 12 نوفمبر، 2008م).
- عمر إقبال توفيق، د.علي خلف الركابي، **دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة**، (عمان: جامعة جرش، الملتقي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 22 -23 نوفمبر،2011م).
- كمال محمد منصوري، جودي محمد رمزي، **المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة**، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الإستخدامية للموارد المتاحة، 7- 8 أبريل، 2008م).
- لخديمي عبدالحميد، أولاد حيمودة عبداللطيف، **مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال**، (الجزائر: جامعة بشار، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسئولية الإجتماعية، 15-16 فبراير، 2012م).
- محمد إبراهيم جبر، **مفاهيم التنمية المستدامة من منظور إسلامي**، (دبي: الندوة العلمية الثامنة حول إستراتيجيات الإدارة الحضرية المتواصلة بالمدينة الإسلامية، 25-27 إبريل، 2004م)
- محمد طرشي، إيمان يخلف، **الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية من منظور محاسبي**، (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م).

- مريم بلحاج، **الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المستدامة،** (الجزائر، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، يومي 14-15نوفمبر، 2016م).
- منشورات المنظمة الإسلامية للتربية والعلوم والثقافة، **العالم الإسلامي والتنمية المستدامة،** (جدة: المؤتمر الإسلامي الأول لوزارة البيئة، 10-12 يونيو، 2002م).
- نوال بن عمارة، **المحاسبة عن الأداء البيئي – الآفاق والمعوقات،** (الجزائر: جامعة ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 22- 23 نوفمبر، 2011م).
- هادي رضا الصفار، **المحاسبة عن البيئة المستدامة،** (عمان: جامعة الزيتونة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس، 17-19 إبريل، 2006م)
- هوام جمعه، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية،** (الجزائر: جامعة العربي، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الملتقي الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، 7- 8 ديسمبر، 2010م).

ه. الإنترنت

- البوابة الإلكترونية لرؤية الإمارات 2021م، www.vision2021.ae/ar/national- areas / sustainable ، تاريخ الإطلاع 2018/5/20م.
- مبادرة الباحثون السوريون، نظرية المباريات في العلاقات الدولية، (www.syr-res.com - R6886 - July 5, 2017, 6:41 pm).

و.أخري

- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، وسلطة جودة البيئة، **البيئة والتنمية المستدامة في فلسطين**،2014م.
- محمد ياسين غادر، **مدي ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبناء النظرية العامة المحاسبية،** (القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2016م).
- مركز الإنتاج الإعلامي، **التنمية المستدامة في الوطن العربي بين الواقع والمأمول،** (الرياض: جامعة الملك عبدالعزيز، سلسلة دراسات يصدرها مركز الإنتاج الإعلامي، الإصدار الحادي عشر،2016م).

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Alberta Thrash, **Leadership in Higher Education**, International Journal of Humanities and Social Science, Vol2, N° 13, July 2012.
- Annal.Lusher, **What is the Accounting Profession's Role in Accountability of Economic**, **Social**, **and Environmental Issues?,** International Journal of Business and Social Science, Volume 3, No15, 2012.
- Anselmsson Johan, Johansson Ulf, Corporate social responsibility and the positioning of grocery brands. An exploratory study of retailer and manufacturer brands at point of purchase, (International Journal of Retail and Distribution Management, Volume 35, Number10).
- Ashok Kumar Panigrahi & Trilok Nath"Sustainable Corporate Social Responsibility In Financial Institutions and Banks in India" Governance In Indian Banking Sector,26 Feb, 2016.
- Ataus Samad, Peter Reaburn, Dr:Heather Davis, Dr: Ezaz Ahmed, **AN EMPIRICAL** STUDY ON THE EFFECT OF LEADERSHIP STYLES ON EMPLOYEE

WELLBEING AND ORGANIZATIONAL OUTCOMES WITHIN AN AUSTRALIAN REGIONAL UNIVERSITY, Proceedings of the Australasian Conference on Business and Social Sciences (in partnership with The Journal of Developing Areas), Sydney, 2015.

- Bader M. Ailwan, Dr. Daas I. Katrib, Dr. Abeer I. Samara, **The Efficiency of Disclosure in the Financial Reports in Companies in the Presence of International Accounting Standards and its Effect on Achieving Profits, Success, and Being Unique**, (USA: Center for Promoting Ideas, International Journal of Humanities and Social Science , Vol. 3 No. 17, 2013).
- Barton, **Does the use of financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions?** , The Accounting Review, 76: 1-26
- Ching Tak- yan**, Environmental Information Disclosure: An Effective Tool for Pollution Control in China?**, Centre for Environmental Policy, Imperial College London, 2010.
- Daizy, Sen, Mitali, Das, Niladri, **Corporate Sustainability Reporting: A Review of Initiatives and Trends**, (IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices, Vol. 12 ,NO. 2, Apr2013).
- David Grwther, Renu, Janan **Agency theory**, Acause of Failure in corporate (4) governance , 2003.
- Hanane Saidi Sief**, Accounting Framework to Measure the Environmental Disclosed in Industrials Companies- Case Study,** Chinese Business Review, Volume.13, No.6, 2014.
- Hasan Senol, Hakan Ozcelik, **The Importance of Environmental Accounting in the Context of Sustainable Development and Within IFRS Evaluation**, International Symposium on Sustainable Development 2012.
- Hendrickson , Eldon S , **Accounting Theory** , (Richard Irwin Inc , 2005) .
- Henry Lunt**, Fundamentals of financial Accounting**, (UK: CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, 2008).
- Ian Gillespie, Richard Lewis, Kay Hamilton, **Principles of financial Accounting**, (England: Pearson Education Limited , 2004).
- J.J. Asongu, **The Legitimacy of Strategic Corporate Social Responsibility as a Marketing Tool**, (USA: , Journal of Business and Public Policy, Volume 1, Number1,2007).
- Jan Bebbington, **Accounting for sustainable development Performance**, (UK: CIMA Publishing is an imprint of Elsevier, 2007).
- Jennifer A. Elliott, **An Introduction to Sustainable development**, (London: Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group,2006).
- Jensen. M. C and W.H. Meckling "theory of the firm; Managerial Behavoior, Agency costs and ownership Structure" Journal of financial Economic vol, 3 No 4.www.altvista.com.
- Joseph H. Hulse, **Sustainable Development at Risk - Ignoring the Past**, (India: Cambridge University Press India Pvt. Ltd, 2007).

- Justin Bateh & Wilton Heyliger, **Academic Administrator Leadership Styles and the Impact on Faculty Job Satisfaction**, Journal of Leadership Education, Vol 13 (I3), Summer 2014.
- Keepika Dhingra and Rama Mittal," CSR Practices in Indian Banking Sector", Global Journal of Finance and Management, Vol. 6 Issue 9,2014.
- Laurie Pant- et al L, **The effect receied equality and moral development in an agency context (8)** , February (2002).
- Less Antman, **Financial Accounting and Reporting**, (USA: John Wiley & Sons, 2006).
- Mohammad Al-jabali, Haider Mohammad Ali, **roblems of Disclosure of Accounting Information in the Lists Financial Speculation in Companies**, (Published by Canadian Center of Science and Education, International Journal of Economics and Finance; Vol. 6, No. 3; 2014).
- Monica Hale, Mike Lachowicz, **The Environment, Employment and Sustainable Development**, (London: Routledge is an imprint of the Taylor & Francis Group,2002), p xvi.
- NICO SCHRIJVER & FRIEDL WEISS, **International Law and Sustainable Development Principles and Practice**, (The Netherlands: Koninklijke Brill NV,2004).
- Okafor Tochukwu , **Natural Resources Accounting and Sustainable Development**, An International Multidisciplinary Journal, Volume 3, Issue7, 2012.
- Omer Juhmani**, Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure onWebsites,** Universal Journal of Accounting and Finance**,** Volume.2, No.4, 2014.
- Ratna Nurhayati, Grantley Taylor, Greg Tower, **Investigating Social and Environmental Disclosure Practices by Listed Indian Textile Firms**, (Sydney: Curtin University, School of Accounting, Proceedings of the Australasian Conference on Business and Social Sciences,2015).
- Richard Bolden, **What is Leadership Development?** Purpose & Practice, Leadership South West Research Report 2 ,University of EXETER Center of Leadership Studies, June 2005.
- Richard Frederick, **Disclosure: Acorporate Governance Tool That Really Works?**, (Moscow: The Third Meeting of the Russian Corporate Governance Roundtable, The Role of Disclosure in Strengthening Corporate Governance and Accountability, 15-16 November 2000).
- Susan k. Wolcott, **sustainable Accounting**, (san Francisco: CPE Workshop, AAA Meeting, August 1, 2010).
- Susan L. Sakmar, & Others, **Sustainable Development and Environmental Challenges in the Mena Region**, (NewYork: University of San Francisco, School of Law, Economic Research Forum , 2011).
- Theodore L. Turocy and Bernhard Von Stengel .**Game Theory** ,CDAM Research Report LSE-CDAM -2001 -09,2001.

- Thomas C. Beierle, **The Benefits and Costs of Environmental Information Disclosure What Do We Know About Right-to-Know?**, (Washington: Resources for the Future, Discussion Paper, 2003).
- Toluwa Ohidoa, Okun.O. Omokhudu, Ikhenade A.F.Oserogho, **Determinants of Environmental Disclosure**, (Nigeria: International Journal of Advanced Academic Research, Social & Management Sciences, Vol. 2, Issue 8, 2016).
- Uwalomwa Uwuigbe, **Web-Based Corporate Environmental Reporting in Nigeria** ,Informatica Economica, vol16 , No3, 2012.
- Vladimir F. Krapivin, Costas A. Varotsos, **Globalization and Sustainable Development**, (UK: Praxis Publishing, 2007).
- W. Alan Strong, Lesley A. Hemphill, **Sustainable Development Policy Directory**, (UK: Blackwell Publishing Ltd, 2006).
- William M. Lafferty, **Governance for Sustainable Development**, (UK: Edward Elgar Publishing Limited, 2004).

.

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمه الله وبركاته

الموضوع / إستمارة إستبانة

أتشرف بطلب تعاون سيادتكم في إنجاز دراسة أقوم بإعدادها لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة والتمويل تحت عنوان " **دور محاسبة التنمية المستدامة في تحسين مستوي الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشآت الصناعية" – دراسة ميدانية.**

وتعتبر التنمية المستدامة Sustainable Development هي تلك التنمية التي تعمل علي الوفاء بإحتياجات الأجيال الحالية دون إهدار حق الأجيال المستقبلية في الوفاء بإحتياجاتها، وأبعادها ثلاثة هي الإقتصاد والبيئة والمجتمع. ولتحقيق تلك التنمية لأبد من الأخذ في الإعتبار تأثير أنشطة المنشأة علي البيئة المحيطة بها، ومراعاتها لكل من مصالح العاملين، والملاك، والأطراف المرتبطة بها، والمجتمع بصفة عامة بالشكل الذي يحقق التنمية المستدامة للأجيال القادمة، والقيام بالإفصاح عن تلك الأنشطة ضمن تقاريرها المالية أو في تقرير خاص يطلق عليه "**تقرير الإستدامة**".

ولقد تم إختيار سيادتكم ضمن عينة الدراسة بإعتباركم من الأطراف المهتمة بهذا الموضوع، حيث أن الوقوف علي وجهة نظركم سوف يسهم بدرجة كبيرة إن شاء الله في تحقيق أهداف الدراسة وإثرائها، ونؤكد لسيادتكم أن البيانات الواردة بهذه الإستبانة سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي وستكون موضع سرية تامة.

ونقدر تعاونكم الصادق في تحقيق أهداف الدراسة.

ولكم وافر شكري وتقديري،،،،،،

الدارس: مصعب الطيب محسن عبدالله

Tel: 0114777780 – 0905777780

القسم الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة (√) أمام الخيار المناسب لسعادتكم:

1. العمر :

أقل من 30 سنة ☐ 30 وأقل من 35 سنة ☐ 35 وأقل من 40سنة ☐

40 سنة فأكثر ☐

2. **المؤهل العلمي:**

بكلاريوس ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

3. التخصص العلمي :

محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ إقتصاد ☐ نظم معلومات محاسبية ☐

تكاليف ومحاسبة إدارية ☐ دراسات مالية ومصرفية ☐ أخرى ☐

4. المؤهل المهني:

زمالة المحاسبين القانونيين السودانية ☐ زمالة المحاسبين القانونيين العربية ☐

زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية ☐ زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية ☐

أخري ☐ لا يوجد مؤهل ☐

5. المسمي الوظيفي :

محاسب ☐ مدير مالي ☐ مراجع داخلي ☐ مدير صالة ☐

أمين مخازن ☐ مدير إدارة الموارد البشرية ☐ أخري ☐

6. سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات ☐ 5 وأقل من 10 سنوات ☐ 10 وأقل من 15 سنة ☐

15وأقل من20سنة ☐ 20 سنة فأكثر ☐

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة

الرجاء التكرم بوضع علامة(✓) أمام مستوي الموافقة المناسب لسعادتكم:

المحور الأول: المحاسبة عن المعلومات الإجتماعية

الرقم	العبارة	مستوي الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	قياس تنمية العلاقة مع المجتمع المحلي					
1	توفر المنشأة فرص عمل لمعالجة البطالة.					
2	يتم قياس التكاليف الإضافية التي تتحملها المنشأة نتيجة لإختيارها البديل الأقل ضرر علي المجتمع المحلي والأكثر منفعة له.					
3	يتم قياس التكاليف التي تدفع لدعم منظمات المجتمع المدني.					
4	يتم قياس المبالغ التي تدفع كمساهمات أو تبرعات لصالح المجتمع المحلي.					
5	يتم قياس تكاليف دعم الأنشطة الإجتماعية.					
6	يتم قياس تكاليف دعم الأنشطة الإجتماعية والمراكز العلمية ومؤسسات التعليم العام والعالي.					
7	يتم قياس المبالغ المالية التي تدفع لدعم البنية التحتية للمجتمع المحلي.					
8	يتم قياس تكاليف الدورات التدريبية المجانية المقدمة لأبناء المجتمع المحلي لإكسابهم المهارات والخبرات العملية اللأزمة.					

9	تتم المحاسبة عن الجوائز المالية التي تحصل عليها المنشأة من الدولة نتيجة الأداء الإجتماعي المتميز.					
10	تتم المحاسبة عن الحوافز المعنوية التي تحصل عليها المنشأة من الدولة نتيجة الأداء الإجتماعي المتميز.					
	قياس حماية المستهلك (العملاء)					
11	يتم تطوير المنتجات بشكل مستمر.					
12	يتم الإلتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات إحتكارية.					
13	قياس مدي تقييم المنشأة لإحتياجات عملائها.					
14	قياس مدي رضاء العملاء علي جودة المنتج المقدم أو الخدمة.					
15	يتم قياس التكاليف الإضافية التي تدفعها المنشأة للموائمة بين جودة المنتج والربح.					
16	يتم قياس تكاليف الإستجابة للشكاوي المقدمة من قبل العملاء حول تحسين جودة المنتج.					
17	يتم قياس تكاليف معالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع والإستخدام.					
18	يتم قياس التكاليف المدفوعة مقابل الإلتزام بمعايير الجودة.					
19	يتم قياس تكاليف إحتواء المنتجات علي الإرشادات المطلوبة فيما يخص المنتج.					

	قياس تنمية الموارد البشرية (العاملين)					
20	يتم تهيئة ظروف العمل المناسبة بالمنشأة.					
21	يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين مهنياً وفنياً.					
22	يتم قياس تكاليف تأهيل العاملين نفسياً وصحياً.					
23	تتم المحاسبة عن التكاليف المدفوعة لأجل تخفيض نسبة الحوادث وإصابات العمل التي يتعرض لها العاملين بسبب العمل.					
24	يتم إتباع نظم للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرص متساوية للترقية.					
25	يتم قياس تكاليف إقامة دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم العملية.					
26	يتم قياس تكاليف الإسهام في البرامج الإجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفيه والاندية.					
27	يتم قياس تكاليف توفير نظام صحي جيد للعاملين.					

المحور الثاني: المحاسبة عن المعلومات البيئية

الرقم	العبارة	مستوي الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتم إستخدام الآلات الأقل تسبباً في تلوث البيئة حتي وإن كانت تكاليفها مرتفعة.					
2	تحرص المنشأة علي التقليل من إستنفاذ الموارد الطبيعية.					
3	تعمل المنشأة علي إكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام.					
4	يتم قياس تكاليف تجميل وتشجير المناطق الطبيعية خصوصاً المحيطة بالمشاريع الصناعية.					
5	تقوم المنشأة بمساعدة المنظمات الإجتماعية التي تهدف إلي تحسين البيئة التي تعمل بها المنشأة.					
6	يتم إختيار الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة.					
7	يتم قياس التكاليف التي تدفعها المنشأة لمعالجة المخلفات والعوادم وما يتعلق بحماية التنوع البيئي.					
8	يتم قياس نسبة الإصول البيئية إلي إجمالي إصول المنشأة.					
9	يتم حساب نسبة المواد المستخدمة والتي تصنف علي أنها صديقة للبيئة.					
10	تعمل المنشأة علي إكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام.					

المحور الثالث: المحاسبة عن المعلومات الإقتصادية

الرقم	العبارة	مستوي الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعمل المنشأة علي منع الإحتكار والإضرار بالمستهلكين.					
2	تحترم المنشأة قواعد المنافسة وعدم الإضرار بالمنافسين.					
3	يتم حساب القيمة الإقتصادية الموزعة والمتبقية.					
4	يتم حساب قيمة الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة.					
5	يتم قياس مقدار الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلاً.					
6	يتم التنبؤ بقيمة المبيعات المستقبلية والأرباح والخسائر للعام القادم.					
7	يتم تقدير قيمة المخاطر التي قد تواجه المنشأة.					
8	يتم حساب معدلات النمو الإقتصادي في المنشأة.					
9	يتم حساب حجم ومستوي الإنتاج الكلي بالمنشأة.					
10	يتم قياس قدرة المنشأة علي الإستمرار في الإستيراد.					
11	يتم حساب قيمة القروض التي تحصل عليها المنشأة بغرض تحقيق التنمية الإقتصادية.					
12	يتم حساب قيمة المنح التي تحصل عليها المنشأة بغرض النهوض بالتنمية الإقتصادية.					

المحور الرابع: الإفصاح عن المعلومات غير المالية

الرقم	العبارة	مستوي الموافقة				
		أوافق بشدة	أوافق	لا أدري	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	تقوم المنشأة بالإفصاح عن:					
1	مساهمتها في دعم المشروعات الصغيرة.					
2	مساهمتها في تشجيع العمل التطوعي.					
3	تكاليف نشر تقارير بيئية دورية.					
4	وجود نظام معلومات يبين تكاليف الأضرار البيئية.					
5	مساهمتها في توفير مستوي معيشي ملائم للعاملين.					
6	مساهمتها في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين.					
7	مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعليمية والعلمية داخل وخارج المنشأة.					
8	حجم إستهلاك الموارد الطبيعية.					
9	الجهود المبذولة لتحسين إستخدامات الطاقة.					
10	المساهمات المبذولة من أجل رفع مستوي الوعي البيئي.					
11	الإتفاقيات البيئية التي وقعت عليها المنشأة.					

12	طرق التخلص من المخلفات.					
13	مدي الإلتزام بتطبيق الأنظمة البيئية.					
14	مساهمتها في تشجيع أبحاث منع التلوث والضوضاء وتجميل البيئة.					
15	كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبيئة كإعادة التصنيع.					
16	تكاليف المشاركة في برامج حماية البيئة.					
17	مبادرتها في معالجة التلوث البيئي الناجم عن ممارسة أنشطتها الإنتاجية.					
18	تكاليف الآلات المستخدمة للحد من التلوث البيئي.					
19	العقوبات غير المالية التي وقعت علي المنشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البيئية.					
20	الغرامات والجزاءات المفروضة علي المنشأة.					
21	الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلاً.					
22	التوقعات المستقبلية للمبيعات والأرباح والخسائر للعام القادم.					

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

م	الاسم	اللقب العلمي	العنوان
1	**د.بابكر إبراهيم الصديق**	**أستاذ المحاسبة المشارك**	**جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا**
2	**د.الهادي أدم محمد إبراهيم**	**أستاذ المحاسبة المشارك**	**جامعة النيلين**
3	**د.عبـــــدالرحمن عبـــــدالله عبدالرحمن**	**أستاذ المحاسبة المشارك**	**جامعة النيلين**
4	**د.عبدالرحمن عادل خليل**	**أستاذ المحاسبة المشارك**	**جامعة النيلين**
5	**د.أسعد مبارك حسين**	**أستاذ المحاسبة المشارك**	**جامعة النيلين**
6	**د.أشرف خوفو عزيز**	**أستاذ المحاسبة المساعد**	**جامعة النيلين**
7	**د.الزين عبدالله بابكر**	**أستاذ المحاسبة المساعد**	**جامعة النيلين**
8	**د.حسن عوض حسن**	**أستاذ المحاسبة المساعد**	**جامعة النيلين**

المصدر: إعداد الباحث ، 2018م.