

## قياس الإفصاح المحاسبي لأبعاد الأداء المستدام وأثره في تحسين تقارير الاستدامة - دراسة مقارنة على شركات الإسمنت في ليبيا

د. خالد عمر معتوق - كلية الاقتصاد والتجارة بالجامعة الأمريكية.

[KHALEDOMAR1974@HOTMAIL.COM](mailto:KHALEDOMAR1974@HOTMAIL.COM)

د. مصطفى جمعة محمد علي - كلية الاقتصاد، جامعة طبرق،

[Mostafa.ali@tu.edu.ly](mailto:Mostafa.ali@tu.edu.ly)

### الملخص :

تهدف الدراسة إلى تقييم الإفصاح عن أبعاد الاستدامة الثلاثة ( البيئي - الاجتماعي - الاقتصادي ) من خلال الإفصاح عنها في التقارير المالية أو التقارير غير المالية أو تقارير مجلس الإدارة أو في الملاحظات المتممة، في شركات الإسمنت الليبية، من خلال دراسة مقارنة بين الشركة الأهلية للإسمنت وشركة الاتحاد العربي للإسمنت، من خلال استمارة مصممة لغرض الدراسة لمعرفة عناصر الإفصاح عن الأبعاد الثلاثة، بما يؤدي إلى تحسين تقارير الاستدامة، من خلال الإفصاح عن البنود التي تعكس كفاية أبعاد الاستدامة، وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب العناصر الخاصة بمعلومات البعد البيئي والاجتماعي والاقتصادي تشير إلى عدم وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين الأولى والثانية وذلك بشكل عام على مستوى الإفصاح بالتقارير المختلفة (المالية - غير المالية - الإيضاحات المتممة - وتقرير مجلس الإدارة). مع وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين في بعض عناصر معلومات البعد البيئي وقد جاءت أغلب الفروق لصالح الشركة الأولى.

**يوصي** الباحثان الشركات والمنشآت الصناعية الاقتداء بالمؤسسات الرائدة عالمياً في مجال الاستدامة فيما يتعلق بكيفية إدماج أبعاد الاستدامة ضمن اهتمامات إدارة الشركات وكذلك في مجال إعداد تقارير الاستدامة في الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي ومراجعتها من طرف أو جهات محايدة.

كلمات الفهرسة: الاستدامة - أبعاد الاستدامة - تقارير الاستدامة

### مقدمة :

ازدادت أهمية الاستدامة (Sustainability) بشكل ملحوظ في نهاية القرن العشرين، إذ تعتبر من المفاهيم التي نالت الكثير من الاهتمام سواء من الناحية البيئية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، ومن الناحية المحاسبية، ومرّ هذا المفهوم بالعديد من

الأحداث الجوهرية، أدت إلى اكتسابه المزيد من القبول والشرعية على المستويات المحلية والإقليمية والدولية، وجعلته على قمة أولويات العديد من الحكومات ومنشآت الأعمال على مستوى العالم (1)، إذ يعتبر مفهوم الاستدامة أحد المفاهيم الهامة بالنسبة لمنشآت الأعمال، حيث عرّفت المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة على أنها تمثل الأنشطة التي تساعد منشآت الأعمال على تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأصحاب المصالح، وذلك في إطار نظام ملائم لحوكمة الشركات يعمل على ضبط الأعمال، وتقييم ومراقبة الأداء.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب أن لا يلتبس هذا المفهوم مع مفهوم "الاستمرارية"، بمعنى استمرار المنشأة خلال فترة مالية وقدرتها على سداد ديونها، فالأخير موضوع يختلف عن مشكلة محل الدراسة.

وانعكس مفهوم الاستدامة على المنشآت العاملة في القطاع الصناعي، الذي شهد تطوراً كبيراً، وهو - أيضاً - الأكثر تأثيراً في البيئة، مما جعل مسؤولية المنشآت لا تقتصر على تحقيق عوائد مالية واقتصادية من إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، بل تمتد إلى حماية المجتمع والبيئة المحيطة والعاملين والمتعاملين معها، وأصبحت المنشآت تعمل جاهدة على تحقيق أهدافها الاقتصادية في إطار الأهداف العامة للمجتمع، مراعية بذلك مسؤولياتها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، ولم يعد تقييم الأداء الاقتصادي وتعظيم الربحية هو الأساس الوحيد في توجيه قرارات الاستثمار والشراء أو في قياس مدى كفاءة الإدارة، بل أصبحت هناك مسؤوليات بيئية واجتماعية وأخلاقية وتنموية كبيرة تلعب دوراً محورياً في ذلك.

الأمر الذي أظهر بأن التقارير المالية لا تعكس بشكل كامل إمكانيات النجاح المستقبلي للمنشآت في دول مختلفة، ولا تعكس قدرة المنشأة على البقاء والاستمرار في الأجل الطويل؛ نظراً لاستبعادها للأنشطة غير المالية، وذلك على الرغم من أن بعض هذه الأنشطة يعد غاية في الأهمية؛ لارتباطه بالجوانب البيئية والاجتماعية بالمنشأة وإمكانية استدامتها، الأمر الذي أدى إلى ظهور التقارير الاجتماعية لمنشآت الأعمال لتصبح هي الطريقة الأكثر شيوعاً في التعبير عن الأنشطة غير المالية الخاصة بها، مما دفع المنشآت إلى إعداد تقارير خاصة أو أجزاء من تقاريرها السنوية؛ للإفصاح عن أدائها الاجتماعي والبيئي.

وتعتبر إرشادات إعداد تقارير الاستدامة الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد تقارير الاستدامة تسعى إلى توحيد ما يتم التقرير عنه وكيفية التقرير عنه، وهي توفر بذلك أساساً من المصداقية والملائمة للتقارير غير المالية، وهي الأكثر شيوعاً واستخداماً على مستوى العالم، حيث حظيت تلك الإرشادات بقبول دولي كبير إلا أنها غير إلزامية، ولكي تزداد الثقة في تلك التقارير اتجهت منشآت الأعمال إلى التدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي، كما لجأت المنشأة إلى وضع أنظمة رقابة داخلية تقوم بتغطية الجوانب الاجتماعية والبيئية، مما جعلها تعتمد بشكل كاف على وظيفة المراجعة الداخلية وإعطائها الأهمية الكبيرة للتأكد من العمليات التي تقوم بها بكفاءة وفعالية، وكرد فعل لهذه الاهتمامات المتزايدة من طرف المجتمع بكل طوائفه، أدرك أصحاب المصلحة أن نجاح المنشآت اليوم لا يعتمد فقط على الاستدامة الاجتماعية والبيئية، وإنما بتكاملها مع الاستدامة الاقتصادية، الأمر الذي أدى بتوجيه المنشآت إلى إصدار تقارير مدعمة ذات مدى واسع تغطي الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية، والتي أطلق عليها اسم تقارير الاستدامة (2)، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تقييم أداء المنشآت من ناحية تحقيقها لأهداف الاستدامة والرقابة على أدائها الشامل والمستدام، من أجل تعزيز مصداقية تقارير الاستدامة، والتوجه إلى المراجعة من أجل التقييم الموضوعي، وأدت التطورات الحديثة التي حصلت على وظيفة المراجعة لانتقالها من الخدمة المالية إلى مجموعة خدمات تمس جوانب الاستدامة من الآليات المهمة في تحسين جودة التوكيد المهني، وبالتالي تعزز خدمة المراجعة في تقديم قيمة مضافة أو خدمة جديدة للمنشأة محل المراجعة عن طريق تعزيز مصداقية تقاريرها وقوائمها المالية.

### مشكلة الدراسة :

تشهد بيئة الأعمال الحديثة توجهاً كبيراً نحو مفهوم الاستدامة (Sustainability)، فاستهدفت العديد من الدول تفعيل وتحقيق الاستدامة على المستوى القومي، ومحاولة تفعيلها على مستوى منشآت الأعمال، وضمن أبعادها الثلاثة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، مما انعكس ذلك على إدراك منشآت الأعمال وأصحاب المصالح، بأن التقارير المالية وحدها لا تستطيع جمع الأبعاد الكاملة لأداء المنشأة، وأنها لا تعكس بشكل كامل إمكانيات النجاح والاستمرار في المستقبل، وأن هناك حاجة للتقرير عن الاستدامة على الصعيد العالمي؛ ليكون تقريراً سنوياً كجزء من استراتيجية المنشأة لدمج الاستدامة في أعمالها كافة، وتحقيق التوازن بين الأهداف القصيرة وطويلة الأجل في جميع الأبعاد الثلاثة للأداء، ليتم قياس الأداء الاقتصادي بالطرق التقليدية، والأداء

الاجتماعي من خلال صحة وسلامة العاملين، والأداء البيئي من خلال تأثير عمليات المنشأة بالبيئة.

كما أكد العديد من الباحثين أن سعي المنشآت لتحقيق التوازن في المخاطر الاجتماعية والبيئة والمالية، والالتزامات والفرص ، أصبح لزاماً عليها تبني الاستدامة في استراتيجياتها، بل إن تضمين الاستدامة في استراتيجيات وممارسات المنشأة قد يزيد من قيمة المنشأة من خلال تقديم الفوائد على المدى الطويل، على سبيل المثال تخفيض المخاطر، وتحسين الكفاءة التشغيلية، وزيادة السمعة والعلامة التجارية، وجذب والمحافظة على العملاء، وبناء ميزه تنافسية، وتحفيز الموظفين، كما أن أعمال الاستدامة تدعم خلق مجتمعات قوية، ونظم بيئية صحية، وقيمة اقتصادية. (3).

وعلى مستوى الجهود الدولية ، فقد بذلت العديد من الجهود في مسألة إعداد معايير القياس والإفصاح التي تنظم تقارير الاستدامة.

وفي سياق ذلك فقد قامت المنظمات المهنية الدولية بإصدار مجموعة من المعايير والإرشادات الدولية، بشأن المراجعة وخدمات تأكيد تقارير الاستدامة للمنشآت لتأكيد جودة المعلومات الواردة بتقارير الاستدامة، إذ قام مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) بتطوير المعيار الدولي لخدمات التأكيد (ISAE) من أجل تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، وعلى المستوى المحلي تعتبر ليبيا إحدى الدول التي أقرت بأهمية البيئة والمخاطر التي تحدق بها، وبالتالي أقرت بأهمية التقرير عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركات ومنشآت الأعمال، وتم اتخاذ العديد من الإجراءات والخطوات، وذلك بالدخول في التوقيع على العديد من الاتفاقيات الدولية، وإنشاء المركز الفني لحماية البيئة، وإصدار العديد من اللوائح والقوانين بشأن حماية وتحسين البيئة. (4)

وتشير البحوث الحديثة إلى تزايد الاهتمام نحو الإفصاح الاختياري في تقارير الاستدامة بجوانبها الثلاثة، وبالتالي أصبح من يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية (5).

أما على الجهود المحلية في ليبيا، فقد قام الباحثان بإجراء دراسة استطلاعية للتعرف على الظاهرة البحثية بالشركتين محل عينة الدراسة، وقد أسفرت عن عدم وجود معايير وإرشادات محلية في ليبيا لإعداد تقارير الاستدامة.

وترتيباً على ما أكدته الجهود البحثية دولياً، وما أفصحت عنه الدراسة الاستطلاعية محلياً، يمكن صياغة التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك اختلافات بين شركات الإسمنت حول الإفصاح المحاسبي عن معلومات البعد البيئي؟
- 2- هل هناك اختلافات بين شركات الإسمنت حول الإفصاح المحاسبي عن معلومات البعد الاجتماعي؟
- 3- هل هناك اختلافات بين شركات الإسمنت حول الإفصاح المحاسبي عن معلومات البعد الاقتصادي؟

### أهداف الدراسة :

في ضوء طبيعة المشكلة تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- 1- تحديد مدى وجود اختلافات حول تقييم الإفصاح عن معلومات البعد البيئي بين شركات الإسمنت.
- 2- تحديد مدى وجود اختلافات حول تقييم الإفصاح عن معلومات البعد الاجتماعي بين شركات الإسمنت.
- 3- تحديد مدى وجود اختلافات حول تقييم الإفصاح عن معلومات البعد الاقتصادي بين شركات الإسمنت.

### أهمية الدراسة :

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعاً تزداد أهميته في الآونة الأخيرة لدى الكثير من الوحدات الاقتصادية والإدارية والحكومية والمنشآت بكافة أنواعها على المستوى الدولي والمحلي، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- 1- تتبع الأهمية العلمية للدراسة من زيادة الاهتمام الدولي بتقارير الاستدامة وما تحتويه هذه التقارير من معلومات تعد من المؤشرات المهمة.
- 2- احتوى موضوع الدراسة على الأبعاد الثلاثة التي تؤثر على بقاء واستدامة منشأة الأعمال، المتمثلة في البعد الاجتماعي، والبعد البيئي، والبعد الاقتصادي.
- 3- توجيه اهتمام المنشآت نحو الإفصاح عن تقارير الاستدامة، وكذلك توجيه اهتمام المحاسبين في ليبيا نحو تحسين جودة تلك التقارير.

### فروض الدراسة :

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة فروض الدراسة كالآتي:

- 1- الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نتائج الشركتين حول الإفصاح عن معلومات البعد البيئي.

2- **الفرض الثاني:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نتائج الشركتين حول الإفصاح عن معلومات البعد الاجتماعي.

3- **الفرض الثالث:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نتائج الشركتين حول الإفصاح عن معلومات البعد الاقتصادي.

### منهج الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي كما يلي:

1- **المنهج الاستقرائي:** ويبدأ من العام إلى الخاص حيث استقراء الأدب المحاسبي في مجال تقارير الاستدامة وتحسين جودة تلك التقارير.

2- **المنهج الاستنباطي:** ويبدأ من الخاص إلى العام من خلال أداتي التوصيف والتحليل؛ للوقوف على النتائج.

### الدراسات السابقة :

#### 1- دراسة الصاوي، (2012)

استهدفت الدراسة وضع إطار نظري لمحاسبة الاستدامة، وكذلك مناقشة أهم الدوافع والمعوقات للإفصاح عن تقارير الاستدامة، كما استهدفت اقتراح نموذج لشكل تقرير الاستدامة واختبار مدى قبوله من جانب الشركات وأصحاب المصالح. (6) وأهم ما توصلت إليه الدراسة ما يلي:

1- يتمثل الهدف الأساسي لإطار محاسبة الاستدامة في قياس أداء المنشأة نحو هدف الاستدامة من وجهة النظر الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وذلك لتحقيق المساءلة والشفافية والإفصاح عن آثار نشاط المنشأة، وتوفير معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية.

2- يعد القياس في مجال المحاسبة عن الاستدامة من الموضوعات التي تواجه صعوبة في إيجاد مدخل قياس عملي يلقي القبول العام كما في المحاسبة المالية، ويرجع ذلك إلى طبيعة الأنشطة الخاضعة للقياس لكونها تتصف بأنها غير محددة ولم يتم الاتفاق عن ماهيتها بسبب وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من منشآت الأعمال وبين ما تراه تلك المنشآت من مسؤولية تجاه المجتمع، وكذلك صعوبة التعبير النقدي عن بعض أنشطة الاستدامة.

3- يتم الإفصاح عن معلومات الاستدامة في شكل تقارير الاستدامة والتي تقدم معلومات كمية ووصفية، مالية وغير مالية، وتوصيل تلك المعلومات لأصحاب

المصالح، وهناك عدة أشكال ونماذج مختلفة لتقديم معلومات محاسبة الاستدامة، وتشمل تقارير الأداء، وتحليل المدخلات والمخرجات، وتحليل دور حياة المنتج، وتقارير مخزون رأس المال الطبيعي، وقوائم الالتزام بالتشريعات واللوائح ذات الصلة. 4- هناك طلب متزايد لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين على تقارير استدامة الشركات، وذلك لما توفره من إفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للوحدات الاقتصادية، ورؤيتها ورسالتها تجاه الاستدامة، والخطط التي تضعها الإدارة لتحقيق ذلك.

## 2- دراسة (Cohen , et al. , 2012)

هدفت الدراسة إلى مناقشة مشكلة الإفصاح غير المالي عن الحوكمة والمسئولية الاجتماعية للشركات، والإفصاح الاختياري عن مجموعة من المؤشرات الرئيسية للأداء الاقتصادي والاستدامة، في التقارير المقدمة خلال سنة 2004 لعينة مكونة من (50) شركة في خمس صناعات، وذلك بتحليل محتوى هذه التقارير للشركات عينة الدراسة، وتناولت الدراسة عدة تساؤلات ونقاط حول المؤشرات الرئيسية للكشف عن معلومات الاستدامة.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن هناك نقصاً في الإفصاح الدقيق والشامل عن هذا النوع من المعلومات الخاصة بالاستدامة، وأن هناك تبايناً كبيراً في ممارسات الإفصاح استناداً إلى نوع الصناعة وحجم الشركة، حيث يتم الإفصاح عن مجموعة واسعة من المعلومات غير المالية، وأن هذا النوع من الإفصاح سوف يستفيد من توفر خدمات التأكيد والمراجعة. مجال الاستفادة هو التعرف على أهمية الإفصاح عن الأداء غير المالي للمنشآت ودوره في صنع القرارات. (7)

## 3- دراسة (السوافيري، 2015)

استهدفت الدراسة تصميم الإطار المفاهيمي لعملية إعداد تقارير محاسبة الاستدامة بصفة عامة ولقطاع البنوك التجارية العاملة في مصر بصفة خاصة، حيث عملت الدراسة على استقراء الدراسات والبحوث التي أجريت في هذا المجال، سعياً للوقوف على المستجدات المثمرة الواجب التعامل معها في نطاق المبادئ والأهداف والإجراءات والمشاكل والصعوبات ودوافع معدي تقارير الاستدامة، بالإضافة إلى احتياجات مستخدمي تلك التقارير. (8) وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1- يعتبر الإطار التحليلي لمحاسبة الاستدامة مهما للربط بين المعلومات الواردة من مصادر مختلفة لتكامل الأبعاد الاجتماعية والاقتصادية والبيئية للاستدامة، وإيضاح العلاقات بين المؤشرات والسياسات المختلفة.

2- يتضمن الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة خمسة عناصر أساسية: أهداف عملية إعداد تقارير الاستدامة، المبادئ التي يجب الالتزام بها، أدوات وأساليب قياس وإثبات متطلبات عملية إعداد تقارير محاسبة الاستدامة، المزايا المتوقع تحقيقها من إعداد ونشر تقارير محاسبة الاستدامة.

#### 4- دراسة (محمود ، 2015): هدفت الدراسة إلى مناقشة:

1- محددات جودة التقرير عن استدامة الشركات، والتي يمكن من خلالها إصدار تقارير استدامة ذات محتوى جيد ونمطي، وتمكّن من مقارنة أداء الاستدامة للشركات، وتفعلّ من السلوك تجاه ممارسات أكثر استدامة.(9)

2- مدى إمكانية قيام الشركات بإصدار تقارير استدامة تتوافق مع تلك المحددات في الواقع العملي، وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

1- تتمثل أهم المشاكل التي تواجه تقرير الشركات عن استدامتها في غياب التوافق حول طبيعة المعلومات التي يجب عرضها وشكل التقرير، والمؤشرات المستخدمة، بالإضافة إلى عدم توافق ما تقوم الشركات بالتقرير عنه مع ممارسات الاستدامة بها.

2- تتمثل محددات جودة التقرير عن الاستدامة في مجموعتين هما:

أ- محددات جودة محتوى التقرير، وتهتم بتوفير محتوى جيد للتقرير عن استدامة الشركة.

ب- محددات تفعيل الدور التأثيري للتقرير عن استدامة الشركات، وتتعلق باستنارة سلوك الشركات نحو ممارسات أكثر استدامة.

#### 5- دراسة (ميمون، غلاب، 2017):

استهدفت الدراسة وضع إطار نظري لمفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية، والمفاهيم المتعلقة بتقارير الاستدامة، وتحديد أهم المؤشرات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة في ضوء استقرار وتحليل الإصدارات المهنية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها(10):

1- استدامة المؤسسات الاقتصادية هي نموذج جديد تماماً، حيث تعمل من خلاله المؤسسات على دمج الإدارة المنهجية للجوانب البيئية والاجتماعية في الأعمال



التجارية جنباً إلى جنب مع الجوانب الاقتصادية، وتتمثل في: التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية، ومساءلة المؤسسات.

2- يتم الإفصاح عن معلومات الاستدامة في شكل تقارير الاستدامة تقدم معلومات كمية ووصفية، مالية وغير مالية، وتوصيل تلك المعلومات لأصحاب المصالح، وهناك عدة أشكال ونماذج للإفصاح والتقارير عن مخرجات المحاسبة عن الاستدامة، والتمثلة في تقرير الاستدامة.

3- من خلال الدراسة التطبيقية توصلت الدراسة إلى قبول الفرضية الرئيسية القائلة : تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير الاستدامة قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر، والمتعلقة بأدائها تجاه تحقيق الاستدامة.

### الجانب النظري للدراسة

**طبيعة تقارير الاستدامة في الفكر المحاسبي :**

**أولاً - مفهوم وأهمية تقارير الاستدامة :**

يرجع اهتمام المنشآت بالتقرير عن المسؤولية الاجتماعية إلى خمسينيات القرن العشرين، وكانت المسؤولية الاجتماعية للمنشآت محل اهتمام من قبل الأكاديميين لعدة عقود (11) ، إلى أن تم إحلالها في نهاية الثمانينيات بتقارير بيئية، وتزايد الاهتمام بها في ظل تفاقم القضايا المتعلقة بالانبعاثات وإدارة المخلفات، وصدور الإرشادات والمبادرات التي اهتمت بكيفية تقرير المنشآت عن النواحي الاجتماعية والبيئية لأدائها، بدأ الاتجاه إلى دمج المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي بجانب الأداء المالي في تقرير واحد (9).

ويعد مفهوم المدخل ثلاثي الأبعاد (Triple Bottom line - TBL) الذي وضعه (John Elkington) في عام 1997، تطوراً جديداً للتقارير البيئية والاجتماعية، حيث أشار إلى أهمية قيام المنشآت بالإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية والبيئية إلى جانب أنشطتها المالية، معللاً ذلك بأن المدخل أحادي البعد والذي كان ممثلاً في الأداء المالي فقط لم يعد كافياً لوصف الأداء المستدام لأي منشأة ، الأمر الذي استوجب ضرورة إضافة بعدين جديدين متمثلين في الأداء البيئي والاجتماعي للوصول إلى المفهوم الشامل للأداء المستدام، الأمر الذي ترتب عليه بأن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية تعتبر العنصر الرئيسي لتقارير الاستدامة (Sustainability Reports) والتي اعتمدت في بناء المبادئ التوجيهية لتقارير الاستدامة فيما بعد، وتشير بعض الدراسات إلى تزايد الاهتمام في الوقت الراهن بتقارير الاستدامة من قبل كل من منظمات الأعمال والأكاديميين على حد سواء، حيث توصلت إحدى الدراسات

إلى وجود اختلافات في مدى الإفصاح، وشكل تقارير الاستدامة بين الدول، بسبب اختلاف الثقافات والبيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول (12).

وتناولت العديد من الدراسات مفهوم التقرير عن استدامة المنشآت، تم الإشارة إليه تحت مسميات مختلفة، منها: تقرير مسؤولية المنشآت، أو تقرير البيئة والصحة والأمان، ويشير ذلك إلى تعدد وجهات النظر حول مفهوم التقرير عن استدامة المنشآت (13).

ويعد مفهوم تقرير الاستدامة مصطلحا واسعا يستخدم لوصف قيام المنشأة بالإفصاح عن أدائها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، مما يحقق العديد من الفوائد، أهمها: إظهار الشفافية، وتعزيز السمعة، وتحقيق التحسين المستمر، وتعزيز الوعي، وإدارة المخاطر، وتشجيع الابتكار، واجتذاب رأس المال على المدى البعيد، وخلق القيمة المالية، كما أنه مصطلح مرادف لمصطلحات أخرى تستخدم لوصف التأثيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، مثل تقارير خط القاع الثلاثي (TBL) وتقارير المسؤولية الاجتماعية للمنشآت (14).

ويعتبر الإفصاح عن قضايا الاستدامة من قبل المنشآت هو أحد أهم الأجزاء لتقارير الاستدامة، فقدمت العديد من المبادرات من قبل المنظمات المستقلة والحكومية توجيهات لمساعدة المنشآت في تقارير الاستدامة (15).

وعرفت تقارير الاستدامة من قبل (WBCSD, 2002) مجلس الأعمال الدولي للتنمية المستدامة (Business World Council for Sustainable Development - WBCSD) بأنها التقارير التي تصدر من قبل المنشآت لتزويد أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين مع إعطاء صورة لمواقف وأنشطة المنشآت عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية (16).

عرفت تقارير الاستدامة من قبل العديد من المنظمات المهنية والدولية، فقد عرفته مبادرات التقرير العالمية (GRI) بأنه التقرير الذي يساعد المنشآت لتحديد الأهداف، وقياس الأداء، وإدارة التغيير من أجل جعل عملياتها أكثر استدامة، والمساعدة بالإفصاح عن تأثيرات المنشأة - سواء كانت إيجابية أو سلبية - علي البيئة والمجتمع والاقتصاد، وتعد تقارير الاستدامة كممارسة لتحقيق كل من القياس (Measuring) والإفصاح (Disclosing) والخضوع للمساءلة (Accountable) لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين عن الأداء التنظيمي من أجل تحقيق هدف التنمية المستدامة (14).

وفي ضوء ما سبق توصل الباحثان إلى أن تقارير الاستدامة في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية التي تعكس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمنشأة في الأمد الطويل، وتشير إلى مدى التزام المنشأة بالتشريعات في المجالات البيئية والاجتماعية وحقوق الإنسان مما يساعد أصحاب المصالح المختلفة في اتخاذ القرارات.

### ثانيا - الجهود والمبادرات الدولية التوجيهية لتقارير الاستدامة :

هناك العديد من الهيئات الدولية التي عملت علي تعزيز تقارير الاستدامة وقدمت إرشاداتها من خلال مبادئ توجيهية ومعايير وأطر تعتمد بصورة رئيسة علي استعدادات وقدرة المنشأة علي تقديمها، وتعد هذه الأطر وسائل لإعداد تقارير الاستدامة والمساعدة في الكشف عن المعلومات غير المالية.

وذكر (Marimon, 2012) أنواعا مختلفة من الوسائل أو الأدوات لإعداد تقارير الاستدامة، منها: نظم الإدارة، والمبادئ التوجيهية العملية، حيث توفر المبادئ إرشادات تتعلق بالقياس والاتصالات وضمن الإفصاح في غضون تقارير الاستدامة، وتعد الـ (GRI) مثلا للمؤسسة التي توفر المبادئ العملية، أما بالنسبة لنظم الإدارة فإنها توفر التوجيه المفصل والمتكامل عن كيفية دمج الإدارة للقضايا البيئية والاجتماعية مع عمليات المنشآت (17).

وفيما يلي أبرز اللجان والمبادرات العالمية التي سعت لوضع أطر للمبادئ التوجيهية ولتقارير الاستدامة وهي:

#### 1- المبادرة العالمية لإعداد التقارير :

إن مبادئ الإفصاح الأبرز والأكثر استخداما لتقارير الاستدامة هي بلا شك المبادئ التوجيهية (GRI) لإعداد تقارير الاستدامة، وقد وضعت كوسيلة لدعم المنشآت في إعداد تقارير الاستدامة التي تدمج الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وزيادة مساءلتها، وتمكن جميع المنشآت والمؤسسات لتقديم تقرير عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وإدارتها.

وتم إنشاء (GRI) في عام (1997) من قبل برنامج الأمم المتحدة لحماية البيئة (United Nations Environment Programme- UNEP) والتحالف من أجل اقتصادات مسؤولة بيئيا، واقترحت المسودة الأولى للمبادئ التوجيهية في مارس (1999).

وتم إطلاق أول إصدار رسمي في يوليو (2000) وأطلق في الطبعة الثانية من المبادئ التوجيهية في أغسطس 2002، وأفرج عنه في النسخة الثالثة في المبادئ

التوجيهية (G3) في أكتوبر (2006)، والجيل الرابع (G4) أطلق في مايو (2013) وقد تم تنقيحها وتعزيزها لتعكس الاتجاهات الحالية والمستقبلية المهمة في تقارير الاستدامة، ووضعت مبادئ توجيهية من خلال عملية أصحاب المصالح المتعددة العالمية، التي تنطوي علي ممثلين عن رجال الأعمال والعمال والمجتمع المدني والأسواق المالية، وكذلك علي المراجعين والخبراء في مختلف المجالات، والمنظمين والهيئات الحكومية في عدة بلدان، وتوفر دليلاً لتحديد مضمون وحدود تقرير الاستدامة، فإنه يتطلب محتويات قياسية متعلقة بصورة المنشأة وهيكلها وعمليات إدارتها، وإدارة قضايا الاستدامة؛ بما في ذلك الأهداف ومؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي. ويمكن للمنشآت إعداد تقارير الاستدامة وفق الاتساق مع المبادئ التوجيهية.

## 2- الميثاق العالمي للأمم المتحدة :

يقدم إطار للتقارير من خلال اقتراح تم في (1999) في المنتدى الاقتصادي العالمي في دافوس من قبل الأمين العام للأمم المتحدة وبدأ في يوليو (2000) تطبيق الميثاق العالمي للأمم المتحدة (United Nations Global Compact – UNGC) الذي يهدف إلي تشجيع المنشآت علي تبني مبادئ مقبولة عالمياً، والتي تتعلق بحقوق الإنسان والعمل والبيئة ومكافحة الفساد، إذ تدعم هذه المبادئ أهداف الأمم المتحدة، وتوفر (UNGC) منصة القيادة لوضع وتنفيذ والإفصاح عن السياسات المؤسسية والأداء والممارسات المسؤولة والمستدامة، وإن الموقعين علي هذا الميثاق العالمي يتوقعون إدخال تغييرات بحيث تصبح هذه المبادئ جزءاً من العمليات والاستراتيجيات للمنشآت، والتي تحتاجها لمواصلة التزامها وتقديمها (17).

إرشادات ومبادئ إعداد تقارير الاستدامة:

توفر المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير مجموعة مبادئ لإعداد التقارير وإفصاحات معيارية ودليل تطبيق لإعداد تقارير الاستدامة من قبل المنشآت بغض النظر عن حجمها أو موقعها أو القطاع التي تعمل فيه، كما توفر المبادئ التوجيهية مرجعاً دولياً لجميع المهتمين بالإفصاح فيما يتعلق بنهج الحوكمة وأداء وأثار المنشآت البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

وتقسم المبادئ إلى مجموعتين وهما: مبادئ تحديد عناصر محتوى التقرير، مبادئ تحديد جودة التقرير.

**أ- مبادئ تحديد عناصر محتوى التقرير وتشمل:**

الأهمية النسبية، الأطراف ذات العلاقة، سياق الاستدامة، الشمول.

**ب- مبادئ تحديد جودة التقرير وتشمل:**

التوازن ، القابلية للمقارنة، الدقة، الوضوح، الموثوقية.

ويعد التقرير على الأبعاد الرئيسية الثلاثة للاستدامة بحيث يضم كل بعد مجموعة من العناصر التالية:

**أ. البعد الاقتصادي:** يختص بتأثيرات المنشأة على الظروف الاقتصادية لأصحاب

المصالح، وعلى الأنظمة الاقتصادية، على المستوى المحلي والدولي، وتوجد

مؤشرات رئيسية لها وهي الأداء الاقتصادي، التواجد في السوق، الآثار

الاقتصادية غير المباشرة ، ممارسات الشراء

**ب. البعد البيئي:** يختص بتأثيرات المنشأة على الأنظمة الطبيعية، بما في ذلك المتعلقة

بعلم البيئة، إذ ترتبط المؤشرات البيئية بالمدخلات كالمواد الخام، والطاقة، والمياه،

والمخرجات كالانبعاثات والنفايات والمخلفات الناتجة عن عمليات المنشأة.

**ت. البعد الاجتماعي:** ويختص بتأثيرات المنشأة على الأنظمة الاجتماعية التي تعمل

بها، ومن مؤشرات ممارستها ممارسات العاملين، وحقوق الإنسان والمجتمع والمسؤولية

عن المنتج.

### الدراسة الميدانية

#### **أولاً - خطوات بناء الدراسة الميدانية :**

يتناول هذا الجزء المنهجية المتبعة في إنجاز الدراسة الميدانية المقارنة والتي

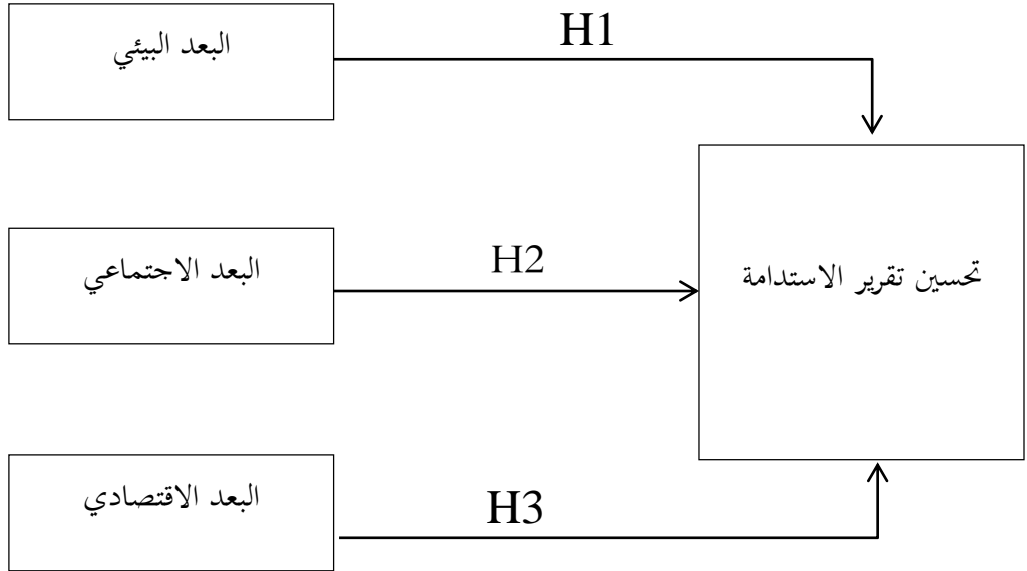
سوف يتم فيها تقديم نموذج الدراسة المقترح ومتغيرات الدراسة وطرق قياسها

ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك آلية جمع البيانات وفروض الدراسة بالإضافة إلى

الأساليب الإحصائية المستخدمة.

## أولاً - نموذج الدراسة المقترح :

يوضح الشكل التالي النموذج المقترح للدراسة .



شكل رقم (1) نموذج متغيرات الدراسة

المصدر: إعداد الباحثين

ثانياً - متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

1- المتغيرات المستقلة (المفسرة)، والذي يتكون من ثلاثة أبعاد هي:

أ- **البعد البيئي**: ويتم قياسه من خلال مجموعة مؤشرات تتكون من (15) مؤشر يدل على البعد البيئي.

ب- **البعد الاجتماعي**: ويتم قياسه من خلال مجموعة مؤشرات تتكون من (20) مؤشر يدل على البعد الاجتماعي .

ج- **البعد الاقتصادي**: ويتم قياسه من خلال مجموعة مؤشرات تتكون من (9) مؤشر يدل على البعد الاقتصادي .

2- معلومات الحكم على جودة تحسين تقارير الاستدامة وهو المتغير التابع للدراسة ويشمل عدد البنود المفصّل عنها إلى إجمالي بنود البعد.

ثالثاً - مجتمع وعينة الدراسة :

والجدولين التاليين يوضح مجتمع وعينة الدراسة على الترتيب كما يلي:

جدول رقم (1) توزيع مجتمع الدراسة

الإجمالي	مراقبي الحسابات	مسئولي المراجعة الداخلية	مسئولي الإدارة المالية	المستوى الوظيفي الشركة
76	14	23	39	الشركة الأولى (الشركة الأهلية للاسمنت المساهمة)
59	9	14	36	الشركة الثانية (شركة الاتحاد العربي)
135	23	37	75	الإجمالي

جدول رقم (2) يوضح توزيع عينة الدراسة

الإجمالي	مراقبي الحسابات	مسئولي المراجعة الداخلية	مسئولي الإدارة المالية	المستوى الوظيفي الشركة
61	10	20	31	الشركة الأولى (الشركة الأهلية للاسمنت المساهمة)
47	7	11	29	الشركة الثانية (شركة الاتحاد العربي)
108	17	31	60	الإجمالي

وتم توزيع عدد 108 قائمة على عينة الدراسة بالشركتين وتم استردادها بالكامل وعند التحليل ثم استبعاد 4 قوائم لوجود نقص بالإجابات على بعض الفقرات ليتم قبول عدد 104 قائمة، وتم إجراء التحليل عليها إحصائياً.

رابعاً - آلية جمع بيانات متغيرات الدراسة :

قام الباحث بتصميم قائمة نقاط بشكل من الممكن أن تحقق أهداف الدراسة وتم تقسيمها إلى ثلاثة أبعاد رئيسية بحيث تخدم متغيرات الدراسة وذلك على النحو الآتي:

1. معلومات البعد البيئي وتتكون من مجموعة من المؤشرات تدل على البعد البيئي.
2. معلومات البعد الاجتماعي وتتكون من مجموعة من المؤشرات تدل على البعد الاجتماعي.
3. معلومات البعد الاقتصادي وتتكون من مجموعة من المؤشرات تدل على البعد الاقتصادي بحيث تعكس هذه الأبعاد الثلاثة المتغير المستقل.

اعتمد الباحثان على هذه القائمة والتي تم اعدادها لخدمة أغراض الدراسة، وتم أخذ رأي عدد من المختصين حول الأبعاد المستخدمة في قياس المتغيرات ومعرفة آرائهم وحكمهم على درجة الشمولية ومدى صحة ودقة العبارات ومن ثم وضعت القائمة على صيغتها النهائية بناء على تعديلاتهم واقتراحاتهم.

### خامساً - اختبار صحة نموذج الدراسة :

يتناول الباحثان المنهجية المتبعة في اختبار صحة نموذج الدراسة من خلال عرض دلالات البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة ونتائج التحليل الاحصائي الوصفي مع اختبار مدى صحة الفروض ، كما يلي:

#### أ. دلالات البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (3) التوزيع التكراري والنسبي لخصائص عينة الدراسة في كلتا الشركتين كما يلي:

جدول (3) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية (1)

المفردة	البند	الشركة الأولى		الشركة الثانية	
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
مجال العمل	مسئولي الإدارة المالية	34	32.7%	29	27.9%
	مسئولي المراجعة الداخلية	11	10.6%	13	12.5%
	مراقبي الحسابات	9	8.7%	8	7.7%
	المجموع	54	51.9%	50	48.1%
المؤهل العلمي	قبل الجامعي	8	7.7%	17	16.4%
	جامعي	35	33.7%	23	22.1%
	فوق جامعي	11	10.6%	10	9.6%
	المجموع	54	51.9%	50	48.1%
التخصص	محاسبة	43	41.3%	36	34.6%
	إدارة	11	10.6%	14	13.5%
	المجموع	54	51.9%	50	48.1%
الخبرة	أقل من 8 سنوات	16	15.4%	18	17.3%
	أكثر من 8 سنوات	38	36.5%	32	30.8%
	المجموع	54	51.9%	50	48.1%

(1) المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج برنامج التحليل الاحصائي (SPSS).

يتضح لنا من الجدول رقم (3) ما يلي:

#### 1- من حيث مجال العمل:

بلغ عدد المستقصى منهم من مسؤولي الإدارة المالية (34) مفردة بنسبة (32.7%) للشركة الأولى، وعدد (29) بنسبة (27.9) للشركة الثانية من إجمالي حجم العينة في حين بلغ مسؤولي المراجعة الداخلية عدد (11) مفردة بنسبة (10.6%) للشركة الأولى ، وعدد (13) بنسبة (12.5) للشركة الثانية من حجم العينة أما بالنسبة لمراجعي الحسابات فبلغ عدد (9) بنسبة (8.7) للشركة الأولى وعدد (8) وبنسبة (7.7%) للشركة الثانية من إجمالي حجم عينة الدراسة.



## 2- من حيث المؤهل العلمي:

إذ بلغ عدد المستقصى منهم ما قبل الجامعي عدد (8) مفردة بنسبة (7.7%) للشركة الأولى، وعدد (17) وبنسبة (16.4%) للشركة الثانية من حجم العينة أما بالنسبة للمؤهل الجامعي فكان عدد (35) وبنسبة (33.7%) للشركة الأولى وعدد (23) وبنسبة (22.1%) للشركة الثانية.

في حين كان عدد ما بعد الجامعي (11) مفردة بنسبة (10.6%) للشركة الأولى وعدد (10) مفردة وبنسبة (9.6%) للشركة الثانية هذا من إجمالي حجم عينة الدراسة.

## 3- من حيث التخصص :

فكان عدد تخصص محاسبة (43) وبنسبة (41.3%) للشركة الأولى مقابل عدد (36) وبنسبة (34.6%) للشركة الثانية ، بينما كان تخصص الإدارة في الشركة الأولى عدد (11) وبنسبة (10.6%) مقابل عدد (14) بنسبة (13.5%) للشركة الثانية.

## 4- من حيث عدد سنوات الخبرة:

إذ بلغ من كانت خبرتهم أقل من 8 سنوات عدد (16) مفردة وبنسبة (15.4%) للشركة الأولى، وعدد (18) مفردة بنسبة (17.3%) للشركة الثانية، في حين كان عدد ذوى الخبرة في الشركة الأولى (38) بنسبة (36.5%) مقابل (32) بنسبة (30.8%) للشركة الثانية من إجمالي حجم عينة الدراسة.

## ب. نتائج التحليل الوصفي واختبار مدى صحة فروض الدراسة:

تتضمن نتائج اختبار فروض الدراسة التي تم صياغتها من قبل الباحثين لتحقيق الهدف من الدراسة، واختبار صحة هذه الفروض استخدم الباحثان التوزيع التكراري والنسبي من خلال الجدول التكراري المزدوج، واختبار " Z " لاختبار الفرق بين نسبة العينة .

وفيما يلي عرض لنتائج اختبار صحة الفروض:

### 1- الفرض الأول: لا توجد فروق دالة إحصائية بين الشركتين حول معلومات البعد البيئي.

ويعرض الجدول رقم ( 4 ) نتائج اختبار صحة الفرض الأول والذي جاءت نتائجه على النحو التالى

جدول رقم (4) نتائج إختبار " Z " الفروق بين الشركتين محل الدراسة حول  
معلومات البعد البيئي

معلومات البعد البيئي	1		2		3		4		
	التكاليف البيئية	الاستراتيجية المواءمة المتجددة	إستراتيجية المواءمة المتجددة	ترشيد وتوفير إستهلاك الطاقة	مصادر جديدة	ع	%	ع	%
مفصح عنها بالتقارير المالية	شركة 2	(1) ع	(1) ع	(1) ع	(1) ع	(1) ع	(1) ع	(1) ع	(1) ع
	شركة 1	%	%	%	%	%	%	%	%
مفصح عنها بالإيضاحات المتممة	شركة 2	(2) ن	(2) ن	(2) ن	(2) ن	(2) ن	(2) ن	(2) ن	(2) ن
	شركة 1	قيمة	قيمة	قيمة	قيمة	قيمة	قيمة	قيمة	قيمة
مفصح عنها بتقرير مجلس الإدارة	شركة 2	0.04	0.18	0.97	0.33	0.32	0.74	0.04	0.06
	شركة 1	0.96 (غير دالة)	0.85 (غير دالة)	0.33 (غير دالة)	0.33 (غير دالة)	0.32 (غير دالة)	0.74 (غير دالة)	0.04 (غير دالة)	0.06 (غير دالة)
مفصح عنها في التقارير غير المالية	شركة 2	1	4	3	3	3	3	1	3
	شركة 1	3.2	25.0	11.5	26	26	26	3	20.0
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	1.21	0.75	0.47	0.63	1.94	0.53	1.21	0.53
	شركة 1	0.22 (غير دالة)	0.45 (غير دالة)	0.47 (غير دالة)	0.63 (غير دالة)	1.94 (غير دالة)	0.53 (غير دالة)	1.21 (غير دالة)	0.53 (غير دالة)
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	4	2	4	4	3	3	4	20.0
	شركة 1	12.9	12.5	15.4	15.4	26	26	4	20.0
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	1	2	2	2	14	14	1	46.7
	شركة 1	4.0	14.3	7.7	7.7	26	26	1	46.7
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	1.24	0.14	0.87	0.38	1.94	0.53	1.24	0.53
	شركة 1	0.21 (غير دالة)	0.88 (غير دالة)	0.87 (غير دالة)	0.38 (غير دالة)	1.94 (غير دالة)	0.53 (غير دالة)	1.24 (غير دالة)	0.53 (غير دالة)
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	5	7	14	14	7	13	5	43.3
	شركة 1	16.1	43.8	53.8	53.8	26	26	5	43.3
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	0.37	0.34	0.00	0.99	1.14	0.25	0.37	0.25
	شركة 1	0.70 (غير دالة)	0.73 (غير دالة)	0.00 (غير دالة)	0.99 (غير دالة)	1.14 (غير دالة)	0.25 (غير دالة)	0.37 (غير دالة)	0.25 (غير دالة)
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	19	34	24	24	35	70.0	19	70.0
	شركة 1	38.0	68.0	48.0	48.0	50	70.0	19	70.0
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	29	40	28	28	24	44.4	29	44.4
	شركة 1	53.7	74.1	51.9	51.9	54	44.4	29	44.4
غير مفصح عنها حالياً	شركة 2	1.63	0.68	0.39	0.69	2.73	0.006	1.63	0.006
	شركة 1	0.104 (غير دالة)	0.495 (غير دالة)	0.39 (غير دالة)	0.69 (غير دالة)	2.73 (غير دالة)	0.006 (غير دالة)	1.63 (غير دالة)	0.006 (غير دالة)

5		6		7		8	
ترشيح مصادر المياه		الأثر البيئية على القرارات		تضمين البيئة ضمن أهداف		التنوع البيئي والتهديد البيئي	
(1) ع	(2) ن	(1) ع	(2) ن	(1) ع	(2) ن	(1) ع	(2) ن
3	25	1	25	3	30	1	25
3	29	3	30	3	35	3	28
3	29	3	30	3	35	3	28
3	25	1	25	5	30	2	25
2	29	2	30	8	35	4	28
2	25	7	25	7	30	2	25
2	29	10	30	8	35	6	28
5	29	10	30	8	35	6	28
5	29	10	30	8	35	6	28
1.04	(غير دالة)	0.43	(غير دالة)	0.05	(غير دالة)	1.42	(غير دالة)
17	25	14	25	15	30	20	25
19	29	15	30	15	35	15	28
19	29	15	30	15	35	15	28
0.19	(غير دالة)	0.44	(غير دالة)	0.58	(غير دالة)	2.14	دالة عند
25	50	25	50	20	50	25	50
25	50	24	54	19	54	26	54
25	54	24	54	19	54	26	54
0.38	(غير دالة)	0.57	(غير دالة)	0.51	(غير دالة)	0.19	(غير دالة)
0.70	(غير دالة)	0.57	(غير دالة)	0.61	(غير دالة)	0.85	(غير دالة)

تابع جدول رقم (4) نتائج اختبار " Z " الفرق بين الشركتين محل الدراسة حول معلومات البعد البيئي

معلومات البعد البيئي	9		10		11		12	
	أ	ب	أ	ب	أ	ب	أ	ب
مفصح عنها بالتقارير المالية	شركة 2	ع (1) %	شركة 1	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %
	شركة 1	ن (2) %	شركة 3	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %
مفصح عنها بالإيضاحات المتممة	شركة 2	ع (1) %	شركة 1	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %
	شركة 1	ن (2) %	شركة 3	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %
مفصح عنها بتقرير مجلس الإدارة	شركة 2	ع (1) %	شركة 1	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %
	شركة 1	ن (2) %	شركة 3	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %
مفصح عنها في التقارير غير المالية	شركة 2	ع (1) %	شركة 1	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %
	شركة 1	ن (2) %	شركة 3	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %
غير مفصح عنها	شركة 2	ع (1) %	شركة 1	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %	ع (1) %
	شركة 1	ن (2) %	شركة 3	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %	ن (2) %
قيمة	0.95	0.34	0.31	0.75	1.02	0.31	0.87	0.38
شركة 2	5	13.9	6	17.6	1	5.0	4	12.5
شركة 1	2	4.3	2	5.1	2	5.9	2	4.3
قيمة	1.49	0.13	1.68	0.09	0.14	0.88	1.10	0.26
شركة 2	27	75.0	26	76.5	19	95.0	23	71.9
شركة 1	34	72.3	31	79.5	27	79.4	38	82.6
قيمة	0.27	0.78	0.31	0.75	1.84	0.06	1.10	0.26
شركة 2	14	28.0	16	32.0	30	60.0	18	36.0
شركة 1	7	13.0	15	27.8	20	37.0	8	14.8
قيمة	1.92	0.05	0.47	0.63	2.40	0.01	2.54	0.011

13		14		15	
رقابة المراسمات القياسية		الإمتثال للقوانين البيئية		آليات الشكاوى البيئية	
(1) ع	٪	(1) ع	٪	(1) ع	٪
	(2) ن		(2) ن		(2) ن
1	2.3	2	4.8	3	8.3
3	6.0	5	10.2	6	14.0
0.92	0.35	1.00	0.31	0.80	0.42
	(غير دالة)		(غير دالة)		(غير دالة)
4	9.1	1	2.4	1	2.8
	44		42		36
4	8.0	4	8.2	2	4.7
	50		49		43
5.19	0.85	1.27	0.20	0.44	0.65
	(غير دالة)		(غير دالة)		(غير دالة)
11	25.0	19	45.2	14	38.9
	44		42		36
5	10.0	15	30.6	15	34.9
	50		49		43
1.93	0.054	0.28	0.78	0.37	0.71
	دالة عند		(غير دالة)		(غير دالة)
27	61.4	20	47.6	18	50.0
	44		42		36
38	76.0	25	51.0	20	46.5
	50		49		43
105	0.12	0.32	0.74	0.31	0.75
	(غير دالة)		(غير دالة)		(غير دالة)
6	12.0	8	16.0	14	28.0
	50		50		50
4	7.4	5	9.3	11	20.4
	54		54		54
0.79	0.43	1.03	0.30	0.91	0.36
	(غير دالة)		(غير دالة)		(غير دالة)

ن(1) ون(2) ن(1) ون(2)

أكدت النتائج في الجدول رقم (4) على وجود فروق دالة إحصائياً بين الإفصاح بشكل عام أو على مستوى التقارير المختلفة أو كليهما وذلك على مستوى العناصر البيئية التالية :

أ- مصادر جديدة للطاقة : حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة إختبار " Z " (Z المحسوبة = 2.73)

كما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى 0.01 وقد جاءت الفروق لصالح الشركة الأولى والتي أكدت النتائج على أن هناك عدم إفصاح يمثل 44.4 % فقط في مقابل 70 % بالشركة الثانية وقد أكدت النتائج أيضاً على وجود فروق دالة إحصائياً لاستجابات عينة البحث للإفصاح بتقارير مجلس الإدارة عند مستوى 0.05 لصالح استجابات الشركة الأولى 46.7 % مقابل 20.00 % فقط للشركة الثانية، أيضاً أكدت النتائج على وجود فروق دالة عند مستوى معنوية 0.05 حيث جاء الإفصاح بالإيضاحات المتممة وقد جاءت النتائج لصالح الشركة الثانية حيث أكد على ذلك 20 % من نتائج عينة الشركة الثانية فقط من أصل 15 مفردة فقط ومقابل لم يكن هناك أي إفصاح نهائي من جانب الشركة الأولى نهائياً .

ب- التنوع البيئي والتهديد البيئي: حيث انحسرت النتائج في الإفصاح بالتقارير غير المالية فقط حيث أكدت النتائج على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مع الثانية وقد جاءت لصالح الشركة الثانية حيث أكد على ذلك 80 % من أصل 25 مفردة فقط بينما في المقابل الشركة الأولى حوالي 4.0 % فقط من أصل 28 مفردة .

ج- الرقابة على تلوث الهواء: حيث انحسرت النتائج في الإفصاح بالتقارير المالية أكدت النتائج على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الشركتين (Z المحسوبة = 1.94) مما يؤكد على دلالته عند مستوى معنوية 0.05 وقد جاءت النتائج لصالح الشركة الأولى حيث بلغت نسبة الذين يؤيدون الإفصاح بالتقارير المالية 7.7 % من أصل 39 بينما بلغت بالشركة الثانية 2.9 % فقط .

د- إعادة تدوير المخلفات: حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة إختبار " Z " (Z المحسوبة = 2.4) ، مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى 0.05 وقد جاءت الفروق لصالح الشركة الأولى والتي أكدت النتائج على أن هناك عدم إفصاح يمثل بحوالي 37 % فقط في مقابل 60 % للشركة الثانية ، وقد أكدت النتائج أيضاً على

وجود فروق دالة إحصائياً لاستجابات عينة البحث للإفصاح بالتقارير المالية عند مستوى 0.05 لصالح استجابات الشركة الأولى تمثل بحوالي 12 % من أصل 34 في المقابل لا تهتم الشركة الثانية بوجود أية إفصاحات بالتقارير المالية على الإطلاق.

**هـ - تخفيض الآثار السئية لمنتجات الشركة:** حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 2.54)، مما يؤكد على دلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد جاءت الفروق لصالح الشركة الأولى والتي أكدت النتائج على أن هناك عدم إفصاح بحوالي 15 % فقط في المقابل 36 % للشركة الثانية .

**و - رقابة المواصفات القياسية :** حيث انحسرت النتائج في الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة حيث أكدت النتائج على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مع الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z الم = 1.93) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى 0.05 وقد جاءت الفروق لصالح الشركة الثانية حيث أكد على الإفصاح بها حوالي 25 % من أصل 44 بينما جاءت النتائج بالشركة الأولى 10 % فقط من أصل 50.

بينما جاءت نتائج باقي العناصر الخاصة بمعلومات البعد البيئي فقط أكدت النتائج على عدم وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين الأولى والثانية وذلك بشكل عام أو على مستوى الإفصاح بالتقارير المختلفة (المالية – غير المالية – الإيضاحات المتممة – مجلس الإدارة)

**مما تقدم يمكننا قبول صحة الفرض الأول للدراسة بشكل جزئي يميل تجاه**

**القبول.**

**- الفرض الثاني: لا توجد فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين حول معلومات البعد الاجتماعي.**

وقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار هذا الفرض باستخدام الجدول التكراري المزدوج، واختبار " Z" كما هو موضح بالجدول رقم (5).

جدول رقم (5) نتائج اختبار " Z " الفروق بين الشركتين محل الدراسة حول معلومات البعد الاجتماعي(1)

م	معلومات البعد الاجتماعي	16		17		18				
		المسئولية الاجتماعية للشركة	(1) ع	(2) ن	الهيكلة الوظيفي والبطالة	(1) ع	(2) ن	نظم المرتبات والحوافز والمكافآت	(1) ع	(2) ن
مفصّل عنها بالتقرير المالية	شركة 2	9	22.5	40	2	5.4	37	30	66.7	45
	شركة 1	6	11.5	52	1	3.3	30	41	78.8	52
	قيمة اختبار Z	1.38	0.16	(غير دالة)	0.42	0.67	(غير دالة)	1.35	0.17	(غير دالة)
مفصّل عنها بالإيضاحات المتممة	شركة 2	8	20.0	40	1	2.7	37	0	0.0	45
	شركة 1	22	42.3	52	3	10.0	30	1	1.9	52
	قيمة اختبار Z	2.39	0.017	(غير دالة)	1.20	0.23	(غير دالة)	1.01	0.31	(غير دالة)
مفصّل عنها بتقرير مجلس الإدارة	شركة 2	14	35.0	40	11	29.7	37	7	15.6	45
	شركة 1	19	36.5	52	9	30.0	30	9	17.3	52
	قيمة اختبار Z	0.15	0.87	(غير دالة)	0.02	0.98	(غير دالة)	0.23	0.81	(غير دالة)
مفصّل عنها في التقارير المالية	شركة 2	12	30.0	40	23	62.2	37	13	28.9	45
	شركة 1	6	11.5	52	18	60.0	30	3	5.8	52
	قيمة اختبار Z	2.17	0.030	(غير دالة)	0.18	0.85	(غير دالة)	3.09	0.002	(غير دالة)
غير مفصّل عنها حالياً	شركة 2	10	20.0	50	13	26.0	50	5	10.0	50
	شركة 1	2	3.7	54	24	44.4	54	2	3.7	54
	قيمة اختبار Z	2.62	0.009	(غير دالة)	2.01	0.044	(غير دالة)	1.27	0.20	(غير دالة)



19		20		21		22	
حقوق الإنسان وأخلاقيات الأعمال		إصابات العمل والأمراض المهنية		الرعاية الصحية والتأمين الطبي		خدمات النقل والموصلات للعاملين	
(1) ع	٪	(1) ع	٪	(1) ع	٪	(1) ع	٪
ن	(2)	ن	(2)	ن	(2)	ن	(2)
4	12.1	33	29.8	30	66.7	18	45.0
3	8.6	35	44.7	26	53.1	18	40.0
0.48	0.63	(غير دالة)	0.131	1.36	0.17	0.47	0.64
3	9.1	33	8.5	1	2.2	0	0.0
4	11.4	35	4.3	2	4.1	3	6.7
0.32	0.75	(غير دالة)	0.39	0.52	0.60	1.79	0.073
7	21.2	33	10.6	4	10.0	18	45.0
6	17.1	35	10.6	4	8.9	21	46.7
0.43	0.67	(غير دالة)	0.99	0.13	0.90	0.15	0.87
20	60.6	33	57.4	18	40.0	18	45.0
22	62.9	35	44.7	20	40.8	21	49.7
0.05	0.95	(غير دالة)	0.21	0.08	0.93	0.15	0.87
17	34.0	50	6.0	5	10.0	10	20.0
19	35.2	54	13.0	5	9.3	9	16.7
0.13	0.89	(غير دالة)	0.22	0.13	0.89	0.44	0.66

23		
المساهمة في حل مشكلات الإسكان	(1) ع	(2) ن
%	25.0	28
ع (1)	7	28
ن (2)	2	25
0.083	1.73	(غير دالة)
0.0	0	28
14.0	3	25
0.065	1.85	(غير دالة)
25.0	7	28
16.0	4	25
0.41	0.82	(غير دالة)
50.0	14	28
64.0	16	25
0.29	1.04	(غير دالة)
44.0	22	50
53.7	29	54
0.32	0.99	(غير دالة)

م		24		25	
معلومات البعد الاجتماعي	م	التدريب والتطوير ورفع كفاءة العاملين		اشترائط الأمن الصناعي والسلامة	
		(1) ع	(2) ن	(1) ع	(2) ن
مفصّل عنها بالتقارير المالية	مفصّل عنها بالتقارير المالية	26	46	9	46
	مفصّل عنها بالتقارير المالية	26	51	6	50
مفصّل عنها بالإيضاحات المتممة	مفصّل عنها بالإيضاحات المتممة	0	46	1	46
	مفصّل عنها بالإيضاحات المتممة	0	46	1	46
مفصّل عنها بتقرير مجلس الإدارة	مفصّل عنها بتقرير مجلس الإدارة	2	51	2	50
	مفصّل عنها بتقرير مجلس الإدارة	2	51	2	50
مفصّل عنها في التقارير المالية	مفصّل عنها في التقارير المالية	1.44	46	0.52	46
	مفصّل عنها في التقارير المالية	1.44	46	0.52	46
غير مفصّل عنها حالياً	غير مفصّل عنها حالياً	5	51	8	50
	غير مفصّل عنها حالياً	5	51	8	50
مفصّل عنها حالياً	مفصّل عنها حالياً	0.17	46	0.11	46
	مفصّل عنها حالياً	0.17	46	0.11	46
غير مفصّل عنها حالياً	غير مفصّل عنها حالياً	21	51	38	50
	غير مفصّل عنها حالياً	21	51	38	50
غير مفصّل عنها حالياً	غير مفصّل عنها حالياً	0.44	54	0.94	54
	غير مفصّل عنها حالياً	0.44	54	0.94	54
غير مفصّل عنها حالياً	غير مفصّل عنها حالياً	4	54	4	54
	غير مفصّل عنها حالياً	4	54	4	54
غير مفصّل عنها حالياً	غير مفصّل عنها حالياً	3	54	4	54
	غير مفصّل عنها حالياً	3	54	4	54
غير مفصّل عنها حالياً	غير مفصّل عنها حالياً	0.49	54	0.11	54
	غير مفصّل عنها حالياً	0.49	54	0.11	54

26		27		28		29		
المشاركة المجتمعية للشركة		الحد من آثار صور الفساد المحتملة		الشكاوى والأضرار المحتملة على المجتمع		سياسات البيع والتسويق		
(1) ع	%	(2) ن	%	(1) ع	%	(2) ن	%	
4	12.1	33	3.2	5	13.9	36	10	24.4
3	8.3	36	3.2	3	8.1	37	13	31.0
0.52	0.60	(غير دالة)	0.99	0.79	0.42	(غير دالة)	0.67	0.50
4	12.1	33	9.7	1	2.8	36	2	4.9
6	16.7	36	9.7	3	8.1	37	3	7.1
0.54	0.58	(غير دالة)	0.99	1.01	0.311	(غير دالة)	0.43	0.66
14	42.4	33	48.4	15	41.7	36	20	48.8
5	13.9	36	12.9	4	10.8	37	13	31.0
2.76	0.006	دالة عند مستوى	0.001	3.19	0.001	دالة عند مستوى	1.69	0.092
12	36.4	33	38.7	15	41.7	36	11	26.8
22	61.1	36	74.2	27	73.0	37	18	42.9
2.12	0.034	(غير دالة)	0.003	2.85	0.004	دالة عند مستوى	1.56	0.120
17	34.0	50	38.0	14	28.0	50	9	18.0
18	33.3	54	42.6	17	31.5	54	12	22.2
0.07	0.94	(غير دالة)	0.63	0.39	0.69	(غير دالة)	0.54	0.59

		30		31	
		الإمتثال لقوانين العمل بالذولة		التقييم الدوري للموردين	
	(2) ن	(1) ع	%	(1) ع	%
					(2) ن
41	47	3	6.4	3	37
42	50	6	12.0	1	23
(غير دالة)	(غير دالة)	0.79	0.33	0.61	(غير دالة)
41	47	4	8.5	4	37
42	50	5	10.0	2	23
(غير دالة)	(غير دالة)	0.25	0.800	0.27	(غير دالة)
41	47	21	44.7	15	37
42	50	19	38.0	8	23
(غير دالة)	(غير دالة)	0.87	0.38	0.45	(غير دالة)
41	47	19	40.4	15	37
42	50	22	44.0	12	23
(غير دالة)	(غير دالة)	0.36	0.72	0.88	(غير دالة)
50	50	3	6.0	13	50
54	54	4	7.4	31	54
(غير دالة)	(غير دالة)	0.29	0.77	3.43	دالة عند مستوى

م		32
معلومات البعد الإجتماعي		لائحة
	(1) ع	
مفصّل عنها بالتقارير المالية	2 شركة	3
مفصّل عنها بالإيضاحات المتكّمة	1 شركة	1
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	قيمة اختبار	1.08
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	2 شركة	3
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	1 شركة	2
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	قيمة اختبار	0.53
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	2 شركة	21
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	1 شركة	9
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	قيمة اختبار	2.97
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	2 شركة	20
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	1 شركة	37
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	قيمة اختبار	3.35
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	2 شركة	4
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	1 شركة	5
مفصّل عنها بتقارير مجلس الإدارة	قيمة اختبار	0.23

		33		34		35	
		المساهمة في التوظيف		الجوائز الشهادة التقديرية للشركة		التبرعات والمساعدات الخيرية	
٪	ن <sup>(2)</sup>	ع <sup>(1)</sup>	٪	ن <sup>(2)</sup>	ع <sup>(1)</sup>	٪	ن <sup>(2)</sup>
6.5	46	0	0.0	39	3	7.3	41
2.0	49	1	2.3	43	5	13.2	38
0.28	(غير دالة)	1.01	0.31	(غير دالة)	0.86	0.39	(غير دالة)
6.5	46	2	5.1	39	5	12.2	41
4.1	49	2	4.7	43	10	26.3	38
0.59	(غير دالة)	0.10	0.92	(غير دالة)	1.61	0.10	(غير دالة)
45.7	46	25	64.1	39	13	31.7	41
18.4	49	10	23.3	43	13	34.2	38
0.003	دالة عند مستوى	4.07	0.000	دالة عند مستوى	0.24	0.81	(غير دالة)
43.5	46	16	41.0	39	21	51.2	41
75.5	49	32	74.4	43	12	31.6	38
0.001	دالة عند مستوى	3.24	0.001	دالة عند مستوى	1.81	0.070	(غير دالة)
8.0	50	11	22.5	50	9	18.0	50
9.3	54	11	20.4	54	16	29.6	54
0.81	(غير دالة)	0.20	0.83	(غير دالة)	1.41	0.15	(غير دالة)

ع<sup>(1)</sup> تعنى العدد

ن<sup>(2)</sup> حجم العينة

أكدت النتائج في الجدول رقم (5) على وجود فروق دالة إحصائياً من حيث الإفصاح بشكل عام أو على مستوى التقارير المختلفة أو توفيقه فيما بينهما وذلك على مستوى عناصر البعد الاجتماعي التالية :

#### أ- المسؤولية الاجتماعية للشركة :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 2.62)

مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الأولى والتي أكدت النتائج بها على أن هناك عدم إفصاح 3.7 % فقط بينما في المقابل 20.0 % لدى الشركة الثانية .

#### ب- الهيكل الوظيفي والبطالة :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائياً بين النتائج الخاصة بالشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 2.01) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية والتي أكدت النتائج بها على أن هناك عدم إفصاح 26.0 % فقط مقابل 44.4 % لدى الشركة الأولى .

#### ج- نظم للمرتبات والحوافز والمكافآت وإعانات الموظفين ومكافآت التقاعد والمعاشات

انحسرت نتائج الفروق بين كل من الشركتين في الإفصاح في التقارير غير المالية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 3.09) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد جاءت الفروق والاختلافات لصالح الشركة الثانية حيث أكد على الإفصاح حوالي 29.0 % من أصل 45 في المقابل 5.8 % فقط من الشركة الأولى من أصل 52 .

#### د- المشاركة المجتمعية للشركة :

حيث انحسرت نتائج الفروق بين كل من الشركتين في الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 2.76) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد جاءت الفروق

والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية حيث أكد على الإفصاح 42.4% من أصل 33 في المقابل 13.9 فقط من الشركة الأولى من أصل 36 .

#### هـ الحد من آثار صور الفساد المحتملة :

حيث انحسرت نتائج الفروق بين كل من الشركتين في الإفصاح في التقارير غير المالية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 3.02) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الأولى والتي أكدت نتائجها على 74.2% من أصل 31 ويؤكد على الإفصاح بالتقارير غير المالية بينما جاءت نتائج الشركة الثانية لتؤكد على حوالي 39.0% فقط من أصل 31 للإفصاح بتلك التقارير . أما عن الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة فقد أكدت النتائج على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين الأولى والثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 3.28) مما يؤكد على دلالتها إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية التي أكدت نتائجها على أن 48% تقريباً من أصل 31 يؤكدون على الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة بينما جاءت نتائج الشركة الأولى لتؤكد على أن حوالي 13% فقط من أصل 31 على الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة.

#### و- الشكاوى والأضرار المحتملة على المجتمع :

حيث انحسرت نتائج الفروق بين كل من الشركتين في الإفصاح في التقارير غير المالية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 2.85) مما يؤكد على دلالتها إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الأولى والتي أكدت نتائجها على أن هناك 73.0% من أصل 37 يؤكدون على الإفصاح بالتقارير غير المالية بينما جاءت نتائج الشركة الثانية لتؤكد على أن حوالي 42% فقط من أصل 36 للإفصاح بتلك التقارير ، أما عن الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة فقد أكدت النتائج على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى والثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 3.19) مما يؤكد على دلالتها إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الثانية والتي أكدت نتائجها على أن هناك حوالي 42.0% من أصل 36 يؤكدون على الإفصاح

بتقارير مجلس الإدارة في مقابل حوالي 11 % فقط من الشركة الأولى من أصل 31 يؤيدون ذلك .

#### ز- التقييم الدوري للموردين :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 3.43) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية والتي أكدت على أن هناك عدم إفصاح 26.0 % فقط بينما في المقابل 57.4 % لدى الشركة الأولى .

#### ح- لائحة جزاءات العاملين بالشركة :

حيث انحسرت نتائج الفروق بين الشركتين في الإفصاح في التقارير غير المالية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 3.35) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الأولى والتي جاءت نتائجها على 75.5 من أصل 49 يؤكدون على الإفصاح بالتقارير غير المالية بينما جاءت نتائج الشركة الثانية لتؤكد على حوالي 43.5 % فقط من أصل 37 للإفصاح بتلك التقارير .

أما عن الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة فقد أكدت النتائج على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين الأولى والثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 2.97) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 ، وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية والتي أكدت نتائجها على أن حوالي 46.0 % من أصل 46 يؤكدون على الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة بينما جاءت نتائج الشركة الأولى لتؤكد على 18 % فقط من أصل 49 على الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة .

#### م- الإسهام في التوظيف :

حيث انحسرت نتائج الفروق بين الشركتين من حيث الإفصاح بالتقارير غير المالية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " (Z المحسوبة = 3.24) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول



على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الأولى والتي جاءت نتائجها على أن حوالي 74.0% من أصل 43 يؤكدون على الإفصاح بالتقارير غير المالية بينما جاءت نتائج الشركة الثانية لتؤكد على أن 41.0% فقط من أصل 39 للإفصاح بتلك التقارير ، أما عن الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة فقد أكدت النتائج على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركتين الأولى والثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 4.07) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية والتي أكدت على أن حوالي 64% من أصل 39 يؤيدون الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة بينما جاءت نتائج الشركة الأولى لتؤكد على أن حوالي 24% من أصل 43 على الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة .

بينما جاءت نتائج باقي العناصر الخاصة بمعلومات البعد الاجتماعي حيث أكدت النتائج على عدم وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركتين الأولى مع الثانية وذلك بشكل عام أو على مستوى الإفصاح بالتقارير المختلفة (المالية - غير المالية - الإيضاحات المتممة - مجلس الإدارة)

مما تقدم يمكننا قبول صحة الفرض الثاني للدراسة بشكل جزئي يميل تجاه القبول .

3- الفرض الثالث: لا توجد فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركتين حول معلومات البعد الاقتصادي.

وقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبار هذا الفرض باستخدام الجدول التكراري المزدوج، واختبار " Z " كما هو موضح بالجدول رقم (6).





43		44	
آليات تخفيض وترشيد تكلفة		استراتيجية الحد من الإسراف في	
(1) ع	%	(1) ع	%
7	19.4	4	21.1
16	34.8	1	3.1
1.59	0.11	1.39	0.16
0	0.0	1	3.0
3	6.5	1	3.1
1.79	0.073	0.02	0.98
21	58.3	20	60.6
19	41.3	21	65.6
1.55	0.12	0.42	0.67
9	25.0	8	24.2
8	17.4	9	28.1
0.83	0.40	0.36	0.72
14	28.0	17	34.0
8	14.8	22	40.7
1.65	0.09	0.71	0.47

ن (2) حجم العينة

ع (1) تعنى العدد

(1) المصدر: برنامج التحليل الإحصائي (SPSS).

أكدت النتائج في الجدول رقم (6) على وجود فروق دالة إحصائية من حيث الإفصاح بشكل عام أو على مستوى التقارير المختلفة أو توفيقه فيما بينهما وذلك على مستوى عناصر البعد الاقتصادي التالية :

#### أ- المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 2.13)، مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الأولى حيث أشارت النتائج إلى أن هناك عدم إفصاح يمثل 7.4 % فقط بينما في المقابل يمثل بحوالي 22.0 % بالشركة الثانية .

#### ب- المخاطر التي قد تواجهها في المستقبل :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 2.16) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند معنوية 0.05 وقد جاءت الفروق لصالح

الشركة الثانية والتي أكدت النتائج بها على أن هناك عدم إفصاح يمثل بحوالي 50 % في مقابل حوالي 70 % بالشركة الأولى وقد أكدت النتائج أيضاً على وجود فروق دالة إحصائية لاستجابات عينة البحث للإفصاح عنها بتقرير مجلس الإدارة حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 2.63) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق لصالح استجابات الشركة الثانية حيث أن هناك 40 % من عينة الشركة الثانية يؤيدون الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة من أصل 25 في المقابل يوجد 6.3 % فقط من أصل 16 يؤيدون أيضاً الإفصاح عن هذا العنصر بتقرير مجلس الإدارة .

#### ج- أخلاقيات المنافسة والتنافسية :

حيث انحسرت النتائج في الإفصاح بتقرير الإيضاحات المتممة حيث أكدت النتائج بالجدول على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركة الأولى مع الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 2.65) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد جاءت الفروق لصالح نتائج الشركة الأولى حيث أكد على ذلك حوالي 44 % من أصل 16 من عينة الشركة الأولى بينما جاءت النتائج بالشركة الثانية تمثل بحوالي 7% فقط من أصل 15 .

#### د- كفاءة وفاعلية إدارة الشركة :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية ، حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 3.09) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية حيث أشارت النتائج إلى أن هناك عدم إفصاح يمثل بحوالي 34.0 % في المقابل يمثل بحوالي 63.0 % بالشركة الأولى .

#### هـ- إستراتيجية تطوير الأنشطة التشغيلية :

حيث انحسرت نتائج الفروق بين كل من الشركتين في الإفصاح في التقارير غير المالية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z المحسوبة = 3.12) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الأولى والتي أكدت نتائجها على أن هناك حوالي 54 % من أصل 37 يؤكدون على الإفصاح في التقارير غير المالية بينما جاءت النتائج بالشركة الثانية لتؤكد على حوالي 21 % من أصل 34 فقط للإفصاح بتلك التقارير ، أما عن الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة فقد أكدت النتائج على وجود فروق دالة

إحصائية بين نتائج الشركتين الأولى والثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z) المحسوبة = 2.07) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى معنوية 0.05 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح نتائج الشركة الثانية التي أكدت نتائجها على أن هناك حوالي 62 % من أصل 34 يؤيدون الإفصاح بتقارير مجلس الإدارة بينما جاءت نتائج الشركة الأولى لتؤكد على أن حوالي 38 % من أصل 37 على الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة .

#### و- إستراتيجية توسيع قاعدة العملاء :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z) المحسوبة = 3.35) مما يؤكد على دلالتها عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الثانية والتي أشارت إلى أن هناك عدم إفصاح يمثل بحوالي 30 % من جانب عينة الدراسة بهذه الشركة بينما في المقابل يمثل بحوالي 61.0 % بالشركة الأولى .

#### ز- إستراتيجية دعم العلاقات مع الموردين :

حيث أكدت النتائج بشكل عام على وجود فروق دالة إحصائية بين نتائج الشركة الأولى مقارنة بنتائج الشركة الثانية حيث بلغت قيمة اختبار " Z " ( Z) المحسوبة = 4.09) مما يؤكد على دلالتها عند مستوى معنوية 0.01 وقد أكدت النتائج بالجدول على أن هذه الفروق والاختلافات لصالح الشركة الثانية والتي أشارت إلى أن هناك عدم إفصاح يمثل بحوالي 26 % من جانب عينة البحث بهذه الشركة بينما في المقابل يمثل بحوالي 63.0 % بالشركة الأولى .

#### أما عن النتائج الخاصة لكل من العنصرين :

\* آليات تخفيض وترشيد تكلفة الإنتاج .

\* إستراتيجية الحد من الإسراف في الموارد .

فقد أكدت النتائج على عدم وجود فروق دالة بين نتائج الشركتين محل الدراسة وذلك بشكل عام وأيضاً على مستوى الإفصاح بالتقارير المختلفة (المالية – غير المالية – الإيضاحات المتممة – مجلس الإدارة)

مما تقدم يمكننا رفض صحة الفرض الثالث باستثناء ما جاءت به النتائج الخاصة  
بالعنصرين الأخيرين .

### النتائج والتوصيات :

#### أ- نتائج الدراسة:

من خلال ما توصلت إليه نتائج التحليل الإحصائي تم التوصل إلى بعض الاستنتاجات  
أهمها ما يلي:

1- يعد مستوى إدراك المستقضي منهم للإفصاح عن أبعاد الاستدامة لكلتا الشركتين من  
خلال التوزيع التكراري النسبي واختبار "Z" لاختبار الفروض المبينة بالجدول السابقة  
لكلا الشركتين مما يدل على إدراكهم للمؤشرات العديدة المستخدمة لإدارة الاستدامة  
بناء على المعرفة، من خلال استجاباتهم حول أبعاد الدراسة وهي (البيئية والاجتماعية  
والاقتصادية)، وقد ظهر ذلك بوضوح في استجابات الفئات الثلاث (مسئولي الإدارة  
المالية، مسؤولي المراجعة الداخلية، مراجعي الحسابات) لعينة الدراسة، والتي جاءت  
استجاباتهم من خلال أداة البحث غير متحيزه ، وهو ما يؤيد المنطق العلمي والعملية  
الذي يخدم اتخاذ القرارات بتلك الشركات بل والقطاع الصناعي ككل.

2- غياب الإدراك الكافي لدى مسؤولي الشركات بوجود مجموعة من المبادرات العالمية  
التي يمكن الاقتداء بها في إعداد التقارير حول الاستدامة وحول كيفية الإفصاح.

3- نتائج أغلب العناصر الخاصة بمعلومات البعد البيئي تشير إلى عدم وجود فروق دالة  
إحصائياً بين نتائج الشركتين الأولى والثانية وذلك بشكل عام على مستوى الإفصاح  
بالتقارير المختلفة (المالية - غير المالية - الإيضاحات المتممة - وتقرير مجلس  
الإدارة). مع وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين في بعض عناصر معلومات  
البعد البيئي وقد جاءت أغلب الفروق لصالح الشركة الأولى.

4- تشير النتائج إلى أن أغلب العناصر الخاصة بمعلومات البعد الاجتماعي أكدت على  
عدم وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين وذلك بشكل عام أو على مستوى  
الإفصاح بالتقارير المختلفة مع وجود بعض الفروق الدالة إحصائياً بين نتائج الشركتين  
في بعض العناصر وتميل أغلب الفروق لصالح الشركة الأولى.

5- تشير النتائج إلى أن العناصر الخاصة بمعلومات البعد الاقتصادي أكدت على عدم  
وجود فروق دالة إحصائياً بين نتائج الشركتين باستثناء عنصرين فقط.

#### ب - توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسة التي خلص إليها الباحثان بأنهما يريان أن يوصيا بالآتي:

1- على الشركات والمنشآت الصناعية الاقتداء بالمؤسسات الرائدة عالميا في مجال الاستدامة فيما يتعلق بكيفية إدماج أبعاد الاستدامة ضمن اهتمامات إدارة الشركات وكذلك في مجال إعداد تقارير الاستدامة في الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي ومراجعتها من طرف أو جهات محايدة.

2- الاهتمام بالموشرات الاقتصادية المتمثلة في البعد الاقتصادي وتأثيرها على جودة التقارير المالية.

3- ضرورة إصدار معايير خاصة بالإفصاح عن الاستدامة وتأكيدتها في البيئة اللببية لتنظيم وتعزيز عمل المحاسبين والمراجعين في هذا المجال.

4- العمل على تفعيل وتنشيط سوق الأوراق المالية اللببية بغية تطوير الإفصاح وكذلك تطوير مهنة المراجعة وإيجاد مكاتب مراجعة تساير نظيرتها في الدول المتقدمة.

5- ضرورة إدخال مواضيع الاستدامة ومعايير التأكيد في المناهج الدراسية للتعليم في أقسام المحاسبة والمراجعة في الجامعات اللببية لتكوين خريجين من هذه الأقسام وإدراكهم بأهمية وضمان إسهامهما الفاعلة في تطبيقه في المؤسسات اللببية ومكاتب المراجعة مستقبلا.

6- تجدر الإشارة إلى أنه مع تنامي وزيادة الوعي بالأبعاد الثلاثة للاستدامة، فإنه وفي ظل هذه التحديات لا يمكن التوقف عند الإفصاح عن الاستدامة فقط بل يجب تجاوزها إلى إعداد تقارير الاستدامة التي تأخذ بعين الاعتبار التوليفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مجتمعة بالنسبة للشركات ومن ثم إخضاعها للمراجعة والتأكيد عليها.

#### هوامش الدراسة:

1- أحمد عبد القادر شرف، مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية وانعكاسه على إدراك أصحاب المصالح - دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2015.

2- عفاف أبو زر، راضي العتوم، مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الإجراءات التحليلية - دراسة تطبيقية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 1، 2016 .

3 Rasnick, Deborah Laura, (2013), Embedding Sustainability into Practice: Redesigning Management Accounting Curriculum in Higher Education, Master Thesis, Royal Roads University, Canada.

4Wilson, M., (2003), Corporate sustainability: what is it and where does it come from?, Ivey Business Journal, Vol. 67 No. 6.

1. أسامة عبد المنعم، أحمد العجلوني، تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحكومية المؤسسية في الشركات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية والعراق، دار المنظومة، المجلد5، العدد 10، 2013.



2. عفت أبو بكر الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة" ودراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الثامن والأربعون، 2012.
3. Cohen, J. R., Holder – webb, L.L., Nath, L & wood, D. (2012) , Corporate Reporting of non- financial leading indicators of economic performance and sustainability. Accounting Horizons, 26 (1) .
4. فتحي رزق السوافيري، تطوير الإطار المفاهيمي لعملية إعداد تقارير محاسبة الاستدامة - دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الثالث عشر، التنمية المستدامة الاستراتيجيات والتحديات، مايو 2015.
5. محمود، إيمان مصطفى، محددات جودة التقرير عن استدامة الشركات بهدف تدعيم محتوى نمطي وتفعيل الدور التأثيري للتقرير تجاه ممارسات أكثر استدامة- دراسة حالة المؤتمر العلمي الثالث عشر التنمية المستدامة، الاستراتيجيات والتحديات، مايو 2015.
6. الطاهر ميمون، فائح غلاب، "إطار مقترح للتقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات الاقتصادية"، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مايو 2017م.
7. Srivastava, Rajendra P. & Rao, Sunita S. & Mock, Theodore J., (2013), Planning and Evaluation of Assurance Reasoning Approach", Journal of Information Systems, Vol. 27.
8. Fifka , S. and m. Drabble, "Focus and standarlization of sustainability, Reporting – A comparative study of the united kingdom and finland, Business strategy and the Environment (vol, 21, 2012).
9. Dillard, J. (2011): "**Framing Sustainability within an Ethic of Accountability**, eds. S. McNall, J. Hershauser, and G . Basile , "ustaibable business practices: Challenges, Opportunities, and Practices, Vol. I.
10. عصام على بدر، " نموذج مقترح للإفصاح عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية- دراسة ميدانية" – العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 4، كلية التجارة، جامعة حلوان، 2013، ص13.
11. Guo, Y. & Yang, D. (2014). "**Sustainability Accounting Reporting: A Survey on 30 U.S. Dow-Jones Companies**; International Journal of Accounting and Taxation, Vol. 2, No.3.
12. Kozlowski, A. , Searcy, C. and Bardecki M. , (2015). "**Corporate sustainability reporting in the apparel industry an analysis of indicators disclosed**" International Journal of Productivity and Performance Management , Vol. 64 (3).
13. Marimon, F., Mar A., Maria D. , Rodriguez, M. ,Alejandro, K. and Aimer C. (2012). **The worldwide diffusion of the global reporting initiative: What is the point?.** Journal of Cleaner Production, Vol.

