

مدى أدراك أهمية محاسبة الأستدامة في القطاعين العام والخاص في إقليم كوردستان-العراق

ا.م.د. صبحي الصالح

قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

subhi.saleh@su.edu.krd

كهردي سركار مامند

قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

gardisarkar@gmail.com

الملخص

إن إدراك مدى وعي الشركات والوحدات الحكومية بمفهوم مسؤولية الأستدامة والمحاسبة عنها أصبح أمراً يتطلب مزيداً من الاهتمام لمساعدتها على النمو وتحقيق أهدافها وفقاً لأنظمتها ومنهجية عملها. وأنه في سياق ذلك فإن هذا البحث تنطلق من تشخيص حالة الوعي بأهمية محاسبة الأستدامة في التنمية المستدامة في اطار محاولات البحث والتحليل في البلدان النامية وخصوصاً منها العراق وإقليم كوردستان، وقياس ادراك ادارات القطاع العام والخاص لمفهوم محاسبة الأستدامة في ضوء المنهج الوصفي بأستخدام أستبانة وزعت على عينة عشوائية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة الأستنتاجات أهمها: وجود إدراك لمحاور محاسبة الأستدامة (المحور الإقتصادي، الإجتماعي، البيئي والإفصاح والشفافية) حسب آراء عينة البحث. ووجود ارتباط طردي قوي ومعنوي بين محاور محاسبة الأستدامة الأربعة بالإعتماد على آراء عينة البحث. فضلاً عن وجود تأثير لمحاور محاسبة الأستدامة الأربعة على الأستدامة. واهراً وجود الوعي والإدراك لمحاور محاسبة الأستدامة للمبجوثين تبعاً لاختلاف نوع الشهادة (أكاديمي ومهني) وعدد سنوات الخدمة، وعدم وجود فرق معنوي بين فنتي نوع الشهادة حول إدراك لمحاور محاسبة الأستدامة الأربعة وكذلك عدم وجود فرق معنوي بين فنتي نوع الشهادة حول إدراك لمحاور محاسبة الأستدامة الأربعة وكذلك عدم وجود فرق معنوي بين فئات عدد سنوات الخبرة حول محاور محاسبة الأستدامة الأربعة.

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: ٢٠٢١/٦/٢

القبول: ٢٠٢١/٧/٢٦

النشر: خريف ٢٠٢١

الكلمات الإفتتاحية:

Accounting, Sustainability Accounting, Economic, Social, Environmenta Dimension, Disclosure, and Transparency

Doi:

10.25212/lfu.qzj.6.4.23

المقدمة

تواجه المؤسسات الحكومية وشركات الأعمال في القطاع الخاص في عصر العولمة تحديات كبيرة في بيئة متغيرة متسارعة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. الى جانب مجالات أخرى تكنولوجية وسياسية وغيرها. مع زيادة الوعي لدى المجتمع اصبح من غير المقبول الوقوف عند الاهداف الاقتصادية للمنظمة خصوصاً الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة دون تحقيق الاهداف الاجتماعية والبيئية. حيث

ان انجاز الاعمال باستخدام الموارد الاقتصادية للمجتمع يحتم ضرورة اسهام المنظمة بتحمل مسؤولياتها في التنمية المستدامة وتقييم اداءها بتكامل أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، فتعظيم الارباح لم يعد الهدف الوحيد للمنظمات الاقتصادية بل تعدى ذلك الى الالتزام بتنفيذ مسؤولياتها التكاملية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، مما ادى الى ظهور ما يسمى بحاسبة الأستدامة (Sustainability Accounting) التي تستخدم كاداة لتقييم الاداء التنموي بأبعاده الثلاثة (التقليدية) أما البعد الرابع الافصاح والشفافية، أو الأبلاغ فقد أتمد في اطار مبادرات (معايير) الأبلاغ الدولية (GRI) Global Reporting Initiatives لتلك المنظمات العامة أو الخاصة. وتؤكد الأمم المتحدة للتنمية على أهمية الأستدامة ومحاسبة الأستدامة في الشركات والوحدات العامة وضرورة القيام بدورها في تحقيق التنمية المستدامة، ولكي تتمكن هذه الشركات من النمو والاستمرار والبقاء عليها مراعاة المسؤوليات الملقاة على عاتقها تجاه اطراف عديدة كالمساهمين والبيئة والمجتمع والعملاء والعاملين فيها. ومن هنا اصبح التعرف على مدى ادراك الشركات والوحدات الحكومية لمفهوم مسؤولية الأستدامة والمحاسبة عنها امرا يتطلب ايلاء المزيد من الاهتمام لمساعدتها على النمو وتحقيق اهدافها وفقا لنظمتها ومنهجية عملها. ولغرض تحقيق هذا الهدف فقد جرى تقسيم البحث الى ثلاثة محاور، حُصص المحور الاول للإطار العام للبحث ومنهجية، واشتمل المحور الثاني الاطار النظري والدراسات السابقة. وينحصر المحور الثالث على الجانب الميداني للبحث.

1. الإطار العام للبحث ومنهجية

1.1. مشكلة البحث

أصبحت الوحدات الحكومية وشركات القطاع الخاص مطالبة بتقديم المعلومات حول اسهامها ودورها في خدمة البيئة والمجتمع الى جانب دورها الاقتصادي التقليدي من منظور التنمية المستدامة، لذا بات أداء الأستدامة للوحدات العامة والخاصة متكامل بين الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والأبلاغ (الأفصاح) عن الأستدامة عن استخدام الموارد المتاحة للمجتمع. وأتت في سياق ذلك فإن هذه الدراسة تنطلق من تشخيص حالة الوعي بأهمية محاسبة الأستدامة في التنمية المستدامة في اطار محاولات البحث والتحليل في البلدان النامية وخصوصا منها العراق وإقليم كوردستان، لذلك فإن الباحثين يؤكدان على ضرورة الوعي بأهمية محاور محاسبة الأستدامة وتأثيراتها في تطوير الأستدامة في العراق وإقليم كوردستان، التي تتناولها هذه الدراسة. ويتمثل الهدف الأساس لهذا البحث في بيان مدى إدراك المعنيين وتأثيره على الأستدامة ومحاسبة الأستدامة. وبناء على ما سبق في الأطار النظري لمشكلة البحث يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية:

- 1- ما مدى ادراك الادارات في إقليم كوردستان لمفهوم الأستدامة؟
- 2- ما هو واقع تطبيقات محاسبة الأستدامة في إقليم كوردستان؟
- 3- ما هي مجالات محاسبة الأستدامة التي تحظى بالأولوية من قبل الوحدات الحكومية وشركات القطاع الخاص في إقليم كوردستان؟

1.2. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها قضية الأستدامة ومحاسبة الأستدامة والتي تعد من التحديات الهامة لإدارات المنظمات، فهي ترتبط بعلاقات ومتغيرات متعددة سواء داخل المنظمة أم خارجها. وتعتبر محاسبة الأستدامة مركز اهتمام في المجتمعات المتقدمة لاسيما في ظل اشتداد المنافسة في البيئة المعاصرة، حيث ان ادراك المنظمات لأهمية تحقيق التوازن بين اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والأفصاح عنها يمثل عاملا اساسيا في نموها وبقائها على المدى الطويل. كما تأتي أهمية هذا البحث كونه من الدراسات القليلة التي قامت بتسليط الضوء على واقع تطبيق محاسبة الاستدامة، ومدى ادراك القطاع العام والخاص لمفهوم محاسبة الاستدامة في محاولة لتعزيز هذا المفهوم وتطبيقاته مما ينعكس في مساهمة اكثر فاعلية في تطور ورفاهية المجتمع وبقاء البيئة واستمرارها في إقليم كوردستان العراق.

1.3. أهداف البحث

وفي ضوء المشكلة المطروحة فان البحث تهدف إلى:

1. قياس ادراك ادارات القطاع العام والخاص لمفهوم محاسبة الاستدامة.
2. بيان واقع تطبيقات محاسبة الاستدامة في إقليم كوردستان.
3. التعرف على مجالات محاسبة الاستدامة التي تستأثر باهتمام القطاع العام والخاص في إقليم كوردستان من حيث درجة التطبيق.

1.4. فرضيات البحث

بناء على الاطار النظري والدراسات السابقة يمكن صياغة فرضيات البحث وفي ضوء الاسئلة البحثية فانه يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

يوجد إدراك عند مستوى (0.05) للمحور الاقتصادي لمحاسبة الأستدامة في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.

1. يوجد إدراك عند مستوى (0.05) للمحور الاجتماعي لمحاسبة الأستدامة في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.

2. يوجد إدراك عند مستوى (0.05) للمحور البيئي لمحاسبة الاستدامة في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.

3. يوجد إدراك عند مستوى (0.05) للإفصاح والشفافية (الأبلاغ) عن الأستدامة في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.

4. يوجد إدراك عند مستوى (0.05) للمحاور الأربعة (وهذا يعزى لمتغيري (نوع الشهادة وعدد سنوات الخبرة).

5. يوجد ارتباط عند مستوى (0.05) في الوعي والإدراك للمحاور الأربعة في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.

6. يوجد تأثير عند مستوى (0.05) في الوعي والإدراك للمحاور الأربعة في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.
7. يوجد تباين عند مستوى (0.05) في الوعي والإدراك للمحاور الأربعة تبعاً لنوع الشهادة وعدد سنوات الخدمة للعاملين في إقليم كوردستان العراق من وجهة نظر عينة البحث.

1.5. أساليب جمع البيانات

تم الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث بجانبه النظري والميداني باعتماد أساليب عديدة وكما يأتي:

- أ- الجانب النظري: لقد اعتمد البحث في الحصول على البيانات المطلوبة على المنهج الوصفي وذلك بالاعتماد على المراجع العلمية المتمثلة بالمصادر والادبيات العربية والأجنبية.
- ب- الجانب الميداني: أما فيما يخص الجانب الميداني فقد اعتمد الباحث الأسلوب التحليلي، وقد تم جمع البيانات المطلوبة للبحث من خلال:
 - استمارة الإستبانة: تعد استمارة الاستبانة الوسيلة الرئيسية في جمع بيانات الجانب الميداني، لشمولها للمتغيرات وقدرتها على تشخيص المتغيرات الرئيسية والمتغيرات الفرعية وقياسها، وقد صيغت عباراتها في ضوء ما يخص محاسبة الأستدامة بالاستناد إلى الجانب النظري والرجوع إلى الدراسات والأبحاث السابقة.

وقد تضمنت الاستمارة محورين رئيسيين:

- **الجزء الأول:** تضمن البيانات الشخصية لأفراد مجتمع البحث، تمثلت بـ (التحصيل الدراسي-علمي ومهني، عدد سنوات الخدمة، الوظيفة).
- **الجزء الثاني:** تضمن ثلاثة محاور خاصة بالمتغير المستقل محاسبة الاستدامة تم وضع (70) سؤالاً فيما يخص أربعة محاور، حيث خصص لكل متغير (حسب المحور) أسئلة. وقد تم اعتماد مقياس (ليكرت الخماسي) لتحديد أوزان الاستجابة (اتفق تماماً، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق ابداً)، وهي تقيس درجات الإجابة بأوزان (1,2,3,4,5) على التوالي، أي:- (اتفق تماماً-5 درجات، اتفق-4 درجات، محايد-3 درجات، لا اتفق- درجات، لا اتفق ابدا-1 درجة)

1.6. حدود البحث

1. الحدود المكانية: شملت هذا البحث على المدراء في الشركات الخاصة والوحدات الحكومية في إقليم كوردستان.
2. الحدود الزمانية: تم تحديد الفترة الزمنية للبحث من 2021-2020
3. الحدود الموضوعية: اقتصر هذا البحث على مدى الإدراك مفهوم الاستدامة ومحاسبة الاستدامة وتأثيره على التنمية المستدامة في إقليم كوردستان-العراق.

واعتمد البحث في اختبار فرضياته المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال دراسة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمعتمدة وجمع البيانات ذات العلاقة بالمشكلة قيد الدراسة وتحليلها.

2. الجانب النظري والدراسات السابقة

2.1. الدراسات العربية:

دراسة طلحة (2020) تناولت الدراسة جهود السلطات الوطنية في الدول العربية ودور المصارف المركزية ومؤسسات النقد العربية بالإضافة إلى وزارات المالية لمواجهة التدايعات الاقتصادية على الاستدامة للفيروس والحيلولة دون انتشاره. وهدفت الدراسة إلى الوقوف على الأثر الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لفيروس كورونا على الدول العربية، كما سعت إلى إبراز الجهود الدولية والعربية المبذولة للقضاء على الوباء مع تسليط الضوء على الاقتصاديات العربية.

دراسة عبده (2020) تهدف هذه الدراسة إلى اختبار وتحليل أثر نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية على العلاقة بين الإفصاح عن أداء الاستدامة وقيمة الشركات والقيود المالية التي تواجهها، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية جوهرية بين الإفصاح عن أداء الاستدامة وقيمة الشركات والقيود المالية التي تواجهها، وأوصت علي أن الإفصاح عن أداء الاستدامة يساعد على قيمة الشركة وتقليل القيود المالية التي تواجهها عند حصول الشركة على تمويل خارجي.

دراسة المشهداني (2019) تناولت الدراسة نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، وأكدت علي أن المعلومات الحالية التي تقدمها المحاسبة إلى المجتمع في قوائمها المالية السنوية لم تعد كافية لإغراض المحافظة على البيئة، وإنما تتطلب تركيز المحاسبين في المنظمات بصورة مستمرة على الاقتصاديات المحتملة ومناقص الإدارة الداخلية الأخرى التي يمكن تحقيقها من استحداث المحاسبة المستدامة. وأوصت بضرورة الاهتمام بالخدمات البيئية على أنها تدرج كسلع مجانية تقع خارج نطاق علم الاقتصاد، حيث أنه عند تقدير القيمة المضافة أو الناتج المتوقع فإن النواتج الضارة للمصانع والشركات والحكومات يتم تجاهلها في الحسابات القومية حتى لو كانت تسبب تكاليف اقتصادية أعلى عن طريق علاج المرضى وارتفاع معدل الوفيات إضافة إلى الخسارة المعنوية الناتجة عن تلوث الطبيعة

دراسة راجي وعباس (2019) لاستكشاف الاستدامة البيئية، حيث تتضمن اعمال الشركة في مجال المحافظة على البيئة والحد من الملوثات، ورسم الخطط وتوضيح الية التخلص من النفايات بصورة امنه. وتكون اما مبادرات طوعية اوامثال للسياسات والقوانين البيئية، -والافصاح البيئي: تصدر الشركة تقارير توضح فيها بعض المعلومات الخاصة بإدارة البيئة التي تقوم بها الشركة والاثار المالية المرتبطة بها، من اجل اعلام الاطراف الخارجية من اصحاب المصالح بأنشطة الشركة البيئية. - والمسؤولية الاجتماعية: التطورات الحاصلة في البيئة الخارجية للشركة فرضت عليها الاهتمام بالجانب الاجتماعي اما من خلال تشريعات ملزمة ومبادرات تقوم بها الشركة لكسب رضا المجتمع. وهذا بدوره يؤدي الى تطور المجتمع وازدهاره واستقرار الوضع السياسي والاقتصادي وزيادة تكافؤ الفرص بين افراد المجتمع.

دراسة دوابه, (2018) تناولت الدراسة الواقع الذي يكشف أن هيكل الاقتصاد العربي يُظهر تشوهاً واضحاً في القطاعات الإنتاجية الرئيسية، لاسيما قطاع الصناعة والصناعة التحويلية بصفة خاصة، وهو ما يبرز ريعية الاقتصاد العربي واعتماده بصفة رئيسة على الصناعات الاستخراجية التي في جملها تتمثل في النفط والغاز، وكل ذلك يعكس بصورة واضحة عدم قدرة الدول العربية على خلق تنمية مستدامة يستفيد منها الجيل الحالي ويورثها لما بعده من أجيال. وانتهت الدراسة إلي ضرورة خروج الأنظمة العربية من استخدام النظم الاقتصادية المحدودة التي تعتمد علي الطلب والسياسة النقدية والمالية إلى رحاب السياسة الهيكلية بتنوع الهياكل الاقتصادية، والتركيز على القطاعات عالية القيمة المضافة والقطاعات التصديرية وقطاع الاقتصاد المعرفي، وفتح المجال للقطاع الخاص لممارسة دوره التنموي.

دراسة محمد (2017) بينت العلاقة المتبادلة لمحاسبة الاستدامة: لمحاسبة الاستدامة علاقات متبادلة ومتداخلة مع انواع اخرى من المحاسبة، تم تناولها على وفق الاتي: العلاقة المتبادلة بين محاسبة الاستدامة والمحاسبة المالية ويشير الى ان المحاسبة المالية ترتبط بتدفق راس المال وتستخدم للتعبير عن الاحداث بصورة كمية واعداد الموازنات التخطيطية والقوائم والتقارير المالية التي توضح تدفقات راس المال باستخدام المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها. وبما ان راس المال هو الفرق بين الاصول والالتزامات لذا فانه يجب ان يتم الافصاح عن عناصر الاصول والالتزامات بصورة كمية، وان راس المال غير النقدي والذي يرتبط بالاستدامة يصعب تعريفه وقياسه بنفس دقة راس المال النقدي بل انه يعتمد على مؤشرات مالية وغير مالية للتعبير عنه بصورة عادلة وهذا ما تعتمد محاسبة الاستدامة توفر معلومات مالية وغير مالية تساعد في اتخاذ القرار كالتنبيه عن سوء استخدام الموارد والتخطيط لاستخدام موارد بديله او المخاطر المرتبطة بعدم الاهتمام بالموارد البيئية والاجتماعية. وتعد محاسبة المسؤولية الاجتماعية احد ابعاد محاسبة الاستدامة تعمل على تحديد المركز المالي للشركة من خلال المنافع الاجتماعية تتم اساساً على افتراضات التزام الشركة تجاه المجتمع تشمل مجموعة أنشطة تقيس وتحلل اداء شركات الاعمال الاجتماعي بقصد المساعدة في اتخاذ القرارات.

دراسة أحمد, (2017) تناولت الدراسة قضية التنمية الاقتصادية في الدول النامية بشكل عام والسودان على وجه التحديد، وكذلك معرفة أبرز معوقات التنمية الاقتصادية في السودان مثل الديون الخارجية والحصار الاقتصادي وعدم الاستقرار السياسي التي أثرت سلباً على التنمية الاقتصادية لهم. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتلك المعوقات علي التنمية الاقتصادية مما يتطلب إعادة هيكلة الاقتصاد السوداني على أساس العرض والطلب ومعالجة الاختلالات الهيكلية التي تعترض الصادرات مع إعادة النظر في هيكله الواردات حتى تتمكن الدولة من الاستفادة من الموارد الاقتصادية وتحقيق التنمية.

دراسة العرموطي (2013) يهدف هذا البحث إلى تحليل تأثير محاسبة الاستدامة في تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان. وحيث قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على جميع هذه الشركات والبالغ عددها (45) أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من 541 من المديرين والمحاسبين. وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك وجود أثر ذي دلالة إحصائية لعناصر محاسبة الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية) على تقارير الإبلاغ المالي في

الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين العاملين في أقسام المحاسبة.

دراسة عمر (2013) تناولت هذه الدراسة محاولة للقياس المحاسبى الابعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة حيث أن مشكلة الدراسة تمثلت في ضرورة توفير احتياجات الافراد ومتطلباتهم من الطاقة وذلك من خلال تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة حيث أن توفير هذه الموارد من البترول لأنه أهم مورد للطاقة من الموارد غير المتجددة، الطاقة وخصوصا ودور المحاسبة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق المحاسبة عن التنمية المستدامة من خلال قياس المحاسبة عن التنمية المستدامة من ناحية والتقارير عنها من ناحية أخرى. ظهر العديد من التساؤلات حول المداخل المختلفة لقياس أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة وأفضل هذه المداخل وكيفية تطبيقها وعمّا إذا كان هناك تقرير الإبلاغ المالي عن جوانب التنمية المستدامة من عدمه؟ ويستخدم التقرير في ترشيد القرارات في قطاع البترول باعتباره أهم الموارد غير المتجددة ومراعاة حقوق الاجيال القادمة في هذا المورد الاول فترة ممكنة. وتوصلت الدراسة إلى وجود تحديات لقياس البعد البيئي والبعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي للتنمية. ومن جانب آخر فقد بينت أدبيات الأستدامة ومحاسبة الأستدامة ان الوظيفة الأساسية للمحاسبة هي توفير المعلومات والافصاح عنها بطريقة يسهل فهمها بقصد المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرار، وقد مرت المحاسبة منذ نشأتها بتطورات عديدة بما يتلاءم مع التطورات التي تحصل في البيئة المحيطة من اجل استمرارية وظيفتها. وبسبب انتشار دعوات المنظمات والحكومات الى الاهتمام بالطاقة وترشيد استخدام الموارد الطبيعية والمحافظة على البيئة من التغيرات التي تحصل بسبب الملوثات التي تخرجها الشركات الصناعية، والرفاهية الاجتماعية التي تطمح الوصول لها. بعض الدول سنت قوانين وتشريعات للامتثال لمتطلبات التنمية المستدامة، واصبح هناك تقييم للشركات لمعرفة مدى التزامها بالتشريعات والقوانين الحكومية وان هذا التقييم يؤثر كثيراً على سمعة الشركة

دراسة الراشد (2010) هدفت هذه الدراسة إلى قياس أهمية كفاية المعلومات المحاسبية المنشورة في دولة الكويت لمتخذى القرارات المالية وذلك من خلال عدة أساليب إحصائية وأدوات ختيارية طبقت على عدد من المتعاملين بالمعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أكبر بالقيم السوقية للسهم والعوائد عدة نتائج أبرزها أن لفئة المستثمرين إهتماما المتوقع والمعلومات غير المحاسبية مقارنة بغيرها من المحليين، أن كل الفئتين تؤكد على عدم كفاية المعلومات المحاسبية المنشورة وبالأخص فيما يتعلق بالأرقام الخاصة بالتنبؤ مما يؤكد على أهمية نشر هذه المعلومات المالية الدورية وتثبيت مفاهيم المؤشرات المالية للمتعاملين بسوق الأوراق المالية بدولة الكويت.

وتأسيسا على ما تقدم ترى الباحثين انه يمكن تعريف محاسبة الاستدامة بانها نظام يوفر معلومات مناسبة عن أنشطة الشركة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بقصد المساعدة باتخاذ قرار رشيد يدعم التنمية المستدامة، وتعد مقياساً لاستدامة تلك الشركة.

2.2. الدراسات الأجنبية

ناقشت دراسة (Singhal & Dev, 2016) مفهوم الاستدامة من أجل العمل على توازن في المصالح التي تخدم الجميع في المجال الاقتصادي والاجتماعي والبيئي. لذا فان الاستدامة إطار مناسب للجهود المبذولة من أجل الوصول إلى مستوى جيد للحياة من خلال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمحافظة على الموارد البيئية من دون استنزاف. والنتيجة كانت نموذجاً للإفصاح الشامل الذي تلزم به الشركات من أجل تقييم مدى مساهمتها في الاستدامة. دراسة (Gray, 2010) ناقشت العلاقة بين المحاسبة بمفهوم الاستدامة منذ أوائل التسعينيات ولقيت اهتمام مستمر في ادبيات المحاسبة الأكاديمية والمهنية. ثم افصح عن المبادئ التوجيهية للإفصاح عن الاستدامة في قمة التنمية المستدامة في اب 2002، وأن إطار محاسبة الاستدامة هي الخلاصة الثلاثية (TBL)، التي تهدف إلى تقديم تقارير عن التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لمنظمة. دراسة (Burritt & Schaltegger, 2006) محاسبة الاستدامة هي طريقة عملية لإشراك أصحاب المصلحة بهدف تطوير الشركة عن طريق مجموعة محددة و متميزة من الأدوات لقياس وإدارة الامور الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. هي مجموعة من الأدوات العملية التي تسهم في حل مشاكل الأعمال البيئية والاجتماعية من خلال اعدادها لمعلومات التي توفرها هذه الأدوات تعد جزءاً مهماً لحل المشاكل بشكل منظم وفعال.

دراسة (Palit, 2018) يرى ان محاسبة الاستدامة هي فرع من المحاسبة المالية تركز على الافصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بأداء الشركة للأطراف الخارجية مثل المستثمرين والدائنين والحكومة والسلطات الأخرى. ودراسة كل من (Akisik & Gal, 2011) انه غالباً ما توجد ثلاثة عوامل على الأقل تدفع المديرين على تأسيس نظام محاسبة يوفر معلومات من أجل تقييم أنشطة الأعمال والإجراءات المتعلقة بالاستدامة هي كالقوانين والتشريعات: حيث تتطلب بعض اللوائح القانونية من الشركات الافصاح عن نتائج أنشطتها البيئية. والتنظيم الذاتي: قد يؤدي التنظيم الداخلي للشركة إلى الافصاح الطوعي عن المعلومات الخاصة بالقضايا البيئية والاجتماعية، من أجل تحسين أدائها وسمعتها. دراسة (Lamberton, 2005) إطار عمل محاسبة الاستدامة: هناك خمسة مكونات لإطار عمل محاسبة الاستدامة مستمدة من نموذج المحاسبة المالية الذي تم تطويره من أجل ان يكون إطار عمل واسع وشامل متمكن للإفصاح عن محاسبة الاستدامة وقياس الأداء من أجل الاستدامة اي مدى المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، لذا على نظام محاسبة الاستدامة توفير معلومات ذات صفات نوعية وقابلة للمقارنة في مجال التنمية المستدامة من أجل تمكين أصحاب المصلحة من تقييم التأثير البيئي والاجتماعي للشركة. ومن جانب اخر فقد تناول (Gray, 2000, p.13-17) الصفات النوعية للمعلومات عن الاستدامة لإعلام المستخدمين بكيفية إعداد التقارير من قبل الشركة هي كالاتي:

- أ. التوازن: يجب أن يعكس التقرير الجانب الإيجابي والسلبي لأداء الشركة لتمكين تقييم الأداء العام.
- ب. الجودة: ان تمكن المعلومات أصحاب المصلحة من جعل تقييمات الاداء معقولة، وتساعد في اتخاذ قرار ملائم.

- ج. المقارنة: اي ان تكون المعلومات جمعت، وعرضت بصورة تمكن أصحاب المصلحة من تحليل التغييرات في أداء الشركة مع مرور الوقت، ويمكن دعم التحليل بالنسبة للشركات الأخرى.
- د. الدقة: ان تكون المعلومات المفصح عنها دقيقة بما فيه الكفاية وتكون مفصلة لأصحاب المصلحة لتقييم أداء الشركة المفصحة.
- هـ. الوضوح: يجب توفير المعلومات بطريقة مفهومة ويمكن الوصول إليها من قبل أصحاب المصلحة المستخدمين لتلك التقارير.
- و. الموثوقية: المعلومات والعمليات المستخدمة في إعداد التقرير تم تجميعها وتحليلها والافصاح عنها بطريقة يمكن أن تخضع للفحص الذي يحدد الجودة وجوهية المعلومات.

وناقشت دراسة (Burritt & Schaltegger, 2010) من اجل تطوير المحاسبة لقياس الاستدامة انه توجد ثلاثة مداخل ادارية هي :

ت- مدخل من الداخل الى الخارج: يعتمد المدخل بصورة أساسية على استراتيجية الشركة المحددة للأعمال وتحليل الامور المتعلقة بالتنفيذ الفعال لتلك الاستراتيجية من خلال قياس أداء الاستدامة، وإدارتها وإعداد التقارير الخاصة بها. اي انه يُنظر إلى محاسبة الاستدامة هي عملية جمع المعلومات والاتصالات التي تدعم اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ استدامة الشركات. وان تقرير الاستدامة هونتيجة لطلب المديرين لمعرفة وضع الشركة في المجتمع والسوق وللإفصاح عن إنجازات الشركة.

ث- مدخل من الخارج الى الداخل: يركز هذا المدخل على معلومات تتعلق بحل المشاكل البيئية والاجتماعية وتعزيز وضع الشركة في الاسواق اعتماداً على الاطراف الخارجية من اصحاب المصالح من خلال التواصل معهم لمعرفة ما يرغبون اوما يتوقعون لأجل تلبية تلك الرغبات والتوقعات.

ج- المدخل المزدوج: يجمع المدخل المزدوج بين المدخلين الداخل والخارج معاً ويعتمد على منظور الإدارة الداخلية المدمجة مع جهات نظر أصحاب المصلحة (الاطراف الخارجية) الذين يبحثون عن أدلة تجريبية حول تأثير أنظمة الرقابة الإدارية على الاستدامة.

الإدارة البيئية والأداء الاقتصادي والبيئي للشركات يتابعون أربع استخدامات اساسية للبيانات هي معرفة مدى الالتزام بالسياسات البيئية والتشريعات، وتحفيز التحسين المستمر، توفير البيانات لاتخاذ القرارات الداخلية بالإضافة الى توفير التقارير للإفصاح الخارجي.

ويلاحظ ان الافصاح الخارجي له تركيز خارجي الا ان الالتزام بالتشريعات والتحسين المستمر والقرارات الداخلية لها تركيز داخلي. اي ان المدخل المزدوج يجمع العلاقة بين القيم الداخلية والخارجية، والنظرة الإدارية الموجهة نحو الأعمال التجارية ووجهة نظر أصحاب المصلحة بخصوص الأداء والاقتصادي والبيئي والاجتماعي.

وأشارت دراسة (Al-Shammari et al., 2008, p.19)، تتكون محاسبة الاستدامة من مجموعة عناصر وهناك تفاوت بين الشركات بمدى الاهتمام بالبيئة والمجتمع والافصاح عن المعلومات الخاصة بأنشطتها بهذا المجال والامتثال للتشريعات الخاصة بها. ودراسة (Uno, 1995) ترى انه من المعلوم ان عناصر الاصول قد تكون غير مالية التي تشمل أيضاً الأصول الطبيعية غير المنتجة او غير ملموسة ترتبط براس المال البشري ويمكن ان تكون الالتزامات ترتبط بأمر اجتماعية او بيئية هناك نقاط متضاربة، لا سيما في حالة تقييم الاستخدام الاقتصادي للبيئة المعنية، على الرغم من أن الخبراء يتفقون تقريباً على وجوب قياس الضرر البيئي واستنباطه من الإنجاز الإيجابي، إلا أنهم يختلفون في المنهجية وكيفية اجراء المعالجات المحاسبية عنه. وفي هذا المجال اشار (Uno) الى ان هناك ثلاثة مناهج رئيسية للمحاسبة البيئية تتكامل مع بعضها هي:

- المنهج الاول يركز على الحسابات من الناحية المادية وتدعى بمحاسبة الموارد الطبيعية.
 - المنهج الثاني يحدد النفقات الفعلية لحماية البيئة ويعمل على معالجة التكاليف البيئية للأصول الطبيعية والأصول الاخرى الناتجة من أنشطة الإنتاج في حساب المنتج.
 - المنهج الثالث هو يركز على الآثار البيئية التي تتحملها الشركات بسبب انتاجها.
- دراسة (Markandya et al., 2005) يهدف الباحثين في هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة المتبادلة بين محاسبة الاستدامة والمحاسبة البيئية من خلال التأثيرات السلبية الحاصلة في الآونة الاخيرة من اختلافات مناخية واحتباس حراري وملوثات بيئية كبيرة بسبب نفايات الشركات المنتجة التي تلقي بها الى البيئة ادت الى ظهور منظمات تدعو الى حماية البيئة والمحافظة عليها، وانتشرت الدراسات في هذا المجال. واخذ موضوع إعداد مجموعة متماسكة ومتكاملة من الحسابات البيئية لتحديد آثار الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على البيئة مجال واسع من الاهتمام، وشكل قضية مهمة جداً اهتمت بها حتى الحكومات الدولية ودعت اليها دول الاتحاد الاوربي، مثل هولندا لاحتساب الدخل المستدام والمحاسبة القومية الهولندية التي تتضمن الحسابات البيئية بالإضافة الى الحسابات البيئية في الولايات المتحدة. وتحدد التطورات الاساسية في المحاسبة البيئية بمقاييس الدخل القومي المستدام على وفق معايير الاستدامة، ونظم الحسابات المادية للمخزون والتدفقات البيئية من ناحية العلاقة بالأنشطة الاقتصادية فضلاً عن قياس النفقات بغرض حماية البيئة، والحد من التلوث. وتم التطرق الى ثلاثة اشكال من طرق التقييم في دليل الأمم المتحدة للمحاسبة البيئية هي: تقييم السوق، وتقييم الصيانة، والتقييم الاحتمالي الذي من الممكن تطبيقه في تقدير قيمة الخدمات الاستهلاكية للبيئة الطبيعية. تشير دراسة (Du Pisani, 2006) الى ان تقدم العلم والتكنولوجيا ونمو الاقتصاد العالمي، اظهر اهتمام متزايد بمفهوم "التنمية المستدامة" وتم تعريفها على أنها "عملية تطويرية زادت فيها القدرات البشرية من حيث بدء الهياكل الجديدة، والتعامل مع المشاكل، والتكيف مع التغيير المستمر، والسعي الهادف والإبداعي لتحقيق أهداف جديدة.

لقد تناول عدد من الباحثين العلاقة بين محاسبة الاستدامة والتنمية المستدامة اذ اشارت دراسة (Akisik & Gal, 2011) الى ان الشركة كوحدة استدامة اقتصادية واجتماعية وبيئية تخدم مصلحة واسعة جداً

من المستفيدين وهذا بدوره يؤدي الى تحسين الكفاءة، والنجاح الاقتصادي. وأنه من أجل ان تبقى الوحدات الاقتصادية في نموستدام، عليها الاهتمام بمصالح المجتمع كما أوصى كل من (Singhal & Dev, 2016) ان (Gray) قدم في 2006 مجموعة من الإرشادات للشركات التي تود في اعداد تقارير لأصحاب المصالح، ثم طورها في 2010 و عدلها في 2013، تتضمن مبادئ توجيهية للإفصاح عن حقوق الإنسان وممارسات العمل فضلاً عن مسؤولية المنتج. وهذه التقارير تخدم جميع الأطراف من اصحاب المصالح من موظفين وزبائن ومستثمرين والمجتمع ككل. بدأ ظهور الاهتمام بالقضايا الاجتماعية منذ ستينيات القرن الماضي عكس حدود الحسابات الاقتصادية النموذجية، ولكن انتهى بالعديد من الرغبات الاجتماعية. لكن هناك قيود لما يمكن تحقيقه بسبب قدرة المجتمع الإنتاجية، لذلك تم العمل حول إطار المدخلات والمخرجات بصورة تقلل من الرغبات المجتمعية والسياسية إلى مجموعة من المطالب التي يمكن تلبيتها من القدرة الإنتاجية المتوفرة، اي انه تحديد العلاقات بين نوعية الحياة والاقتصاد (Uno, 1995, p.350). وقد ناقش هندركسن (Hendriksen, 1990) القياس المحاسبي هو تحديد القيم العددية للأشياء والاحداث الخاصة بالشركة، وقد حددت القيم العددية بصورة تجعلها مناسبة للتجميع. (او هو تخصيص الأرقام لميزات، أو خصائص الأشياء التي من الممكن قياسها (Wolk et al., 2001). تناولت دراسة (حنان، 2014) التكاليف البيئية بالإشارة الى ان تحديد قيم كل عناصر التكاليف البيئية الناتجة عن التزام الشركة بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية، سواء كانت بصورة طوعية او اجبارية. ان تحليل التكاليف البيئية وتحديدها وقياسها بصورة صحيحة ومن ثم تحميلها على الأنشطة او المنتجات، يؤدي الى احتساب تكلفة منتج صحيحة. اما دراسة (مشكور وجاسم، 2011) فقد اشارا الى تحديد الأنشطة الاجتماعية من اجل التعرف على نوعية المعلومات وامكانية قياسها ومن ثم عرضها بصورة يمكن ان تفيد في بيان الاداء الاجتماعي للشركة. وتشير دراسة (Marshall & Toffel, 2005) الاستدامة في الشركات نهج عمل يخلق قيمة طويلة الأجل للمساهمين من خلال احتضان الفرص وإدارة المخاطر الناتجة عن التطورات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. كما يذكر (Gray, 1994) انه من اجل ان تفصح الشركات عن مدى استدامة اعمالها فأنها تواجه صعوبة كبيرة، وتوجد هناك ثلاثة طرق اساسية يمكن من خلالها محاولة تقريب عملية الافصاح بطريقة عملية إلى حد ما يمكن أن تصلح لتقديم التقارير وهي:

1. التكلفة المستدامة: هي التكلفة الافتراضية لإعادة الأرض إلى الحالة التي كانت عليها قبل تأثير الشركة، اي انها مقدار ما ينبغي على الشركة انفاقه في نهاية مدة محاسبية لغرض إعادة المحيط الحيوي إلى ما كان عليه في بداية الفترة المحاسبية. اي انه يعتمد على المحاسبة لصيانة رأس المال الطبيعي والمحافظة عليه لتستفيد منه الاجيال القادمة.
2. محاسبة مخزون رأس المال الطبيعي: يتضمن هذا الحساب تسجيل أسهم رأس المال الطبيعي مع مرور الوقت، مع استخدام التغييرات في مستويات المخزون كمؤشر للجودة (الهبوط) للبيئة الطبيعية.

3. تحليل المدخلات والمخرجات: يشير التدفق المادي للمواد ومدخلات الطاقة والمخرجات من المنتجات والنفايات في الوحدات، لتحديد الوفورات المتوقعة في الموارد والطاقة. وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحثين ان العلاقة المتبادلة والمتداخلة بين محاسبة الاستدامة من جهة والمحاسبة المالية والمحاسبة البيئية. فضلاً عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية سوف يعزز دور محاسبة الاستدامة في الابلاغ (الافصاح والشفافية) توفير معلومات ذات قيمة في عملية صنع القرارات ذات العلاقة بالأداء التنموي للاستدامة، والذي يعود بمنافع مهمة للوحدات العامة والخاصة والاطراف ذات العلاقة. حيث يتضح ان محاسبة الاستدامة تستخدم كأداة لضمان توليفة من المعلومات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في آن واحد، بهدف توفير قاعدة بيانات تسهم في توجيه الشركات في اتخاذ القرارات الملائمة ذات العلاقة بالتنمية المستدامة، من خلال خلق علاقة متبادلة بين الاستدامة والمحاسبة ومساعدة عمل المحاسبين في توفير البيانات ذات العلاقة بالاستدامة، مما يسهل خلق رؤية عن مساهمة الشركة في دعم التنمية المستدامة، فضلاً عن كونها اداة لقياس اداء الشركات في مجال التنمية المستدامة. وتعد التنمية المستدامة من المواضيع المهمة التي تعمل على تنمية المجتمع ككل من خلال وضع الخطط لتوجيه العمل بصورة تؤدي إلى استخدام الموارد والطاقة بصورة اقل ومنفعة أكثر من اجل توزيع الموارد بين افراد المجتمع الحاليين وافراد المجتمع من الأجيال القادمة بصورة متساوية. ولما للتنمية المستدامة من اهمية اصبحت تبتناها الحكومات وتعدّها وسيلة من اجل تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين الأجيال، اذ ان التوزيعات غير العادلة تؤدي الى أجيال تعاني البطالة والفقر والتفاوت الاجتماعي الذي قد يؤدي الى ان يفقد المجتمع قيمه الأخلاقية، لذا اصبح من الضروري ان تكون هناك موازنة بين ما يتوفر في البلد من موارد طبيعية وبين ما تحتاجه الدولة من تلك الموارد لأجل توفير اسباب العيش الكريم لأفراد المجتمع وبالتالي العمل على رفاهيته. لذا فان التنمية المستدامة تعمل على المزج بين القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لتتكامل في ما بينها من اجل ايجاد وسائل لحل المشاكل البيئية والاجتماعية المتولدة جراء الاعمال الاقتصادية من اجل الوصول الى الاستقرار الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وبالتالي بلوغ الاستدامة.

2.3. أدبيات المدخل المحاسبي للاستدامة

عرفت التنمية المستدامة لأول مرة في عام 1987 في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية أنها "التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساومة على قدرة الاجيال المقبلة في تلبية احتياجاتهم" الذي تطرق الى مفهومين اساسيين هما الاحتياجات، بمعنى الاحتياجات الأساسية للبشر، والقيود بمعنى القيود التي تفرضها حالة التكنولوجيا والتنظيم الاجتماعي على قدرة البيئة على تلبية احتياجات الحاضر والمستقبل (Dincer & Rosen, 200, p.45).

وايضاً عرفها (Malette, 2008, p.25) هي قدرة البيئة على العمل إلى أجل غير مسمى باستخدام التقنيات النظيفة بجانب الموارد المتجددة، وتحقيق الاستدامة في كل من الاستهلاك والإنتاج. أي انه يعني

تلبية احتياجات البشر في الوقت الحاضر من دون تعريض رفاهية الأجيال القادمة للخطر. كما عرفت على انها عملية تغيير يكون فيها استغلال الموارد واتجاه الاستثمارات والتطور التكنولوجي والتغيير المؤسساتي في حالة انسجام تعمل على تعزيز إمكانية الحاضر والمستقبل لتلبية الحاجات والرغبات الانسانية. (عارف، 2014، ص73).

وتأسيساً على ما تقدم يمكن تعريف التنمية المستدامة على انها الآلية المخطط لها والتي تتبع من اجل استخدام الموارد الطبيعية بصورة امنة على البيئة والمجتمع من دون التأثير على حصة الاجيال القادمة. حيث بينت دراسة (Bebbington & Gray, 2001) من اجل تحقيق التنمية المستدامة ينبغي توفر ثلاثة عناصر هي:

1. العدالة البيئية: التنمية المستدامة تعمل على تحقيق المساواة بين الاجيال , اي ان جميع البشر لهم نفس القدر في الموارد الطبيعية، وان الاجيال القادمة لها نفس القدر من الموارد البيئية وبنفس المواصفات البيئية للأجيال السابقة.
 2. الكفاءة البيئية: تتعلق الكفاءة بالمحافظة على الموارد البيئية وادارتها بصورة صحيحة واستثمارها بشكل يخدم الاجيال القادمة (استخدام المدخلات استخدام امثل للحصول على المخرجات دون التأثير على البيئة).
 3. الفاعلية البيئية: هدف الفاعلية هو تقليل النفايات وايضا تقليل استنزاف المورد الطبيعي واستخدامه بشكل يؤدي الى تقليل الاثار البيئية للشركة على البيئة المحيطة.
- وكما تذكر دراسة (Lüdeke-Freund et al., 2017) ان متطلبات الالتزام بالتنمية المستدامة هي:

- ينبغي على الشركة تحقيق نشاط طوعي بقصد المساهمة في حل مشكلة بيئية. وأن يكون نشاطاً يقصد البيئة الطبيعية أو المجتمع ولا يكون مجرد رد فعل على تنفيذ القوانين واللوائح، أو يكون نشاط متوقع لأسباب اقتصادية كجزء من السلوك التجاري.
 - يجب أن يخلق هذا النشاط تأثيراً إيجابياً في العمل، أي تكون المساهمة الإيجابية في النجاح الاقتصادي للشركة ويمكن قياسها أو المطالبة بها بطريقة مقنعة. ويمكن أن توفر هذه الآثار التكاليف، أو تزيد المبيعات، أو تحسين القدرة التنافسية والربحية، والاحتفاظ بالعميل وتحسين سمعة الشركة.
 - يجب أن يوجد دليل واضح ومنطقي على أن الإدارة أو النشاط التجاري المتعمد أدى إلى التأثير البيئي أو الاجتماعي وتأثير الأعمال الاقتصادية.
- وتناولت دراسة كل من (Rogers, 2008) المعايير التشغيلية التي ينبغي أن تقيم هذه كل هدف من اهداف التنمية المستدامة مع المحاذير الثلاثة الآتية:

- لا ينبغي تعظيم الأهداف الاقتصادية من دون تلبية القيود البيئية والاجتماعية.
- لا ينبغي بالضرورة زيادة الفوائد البيئية من دون تلبية القيود الاقتصادية والاجتماعية.
- لا ينبغي تعظيم الفوائد الاجتماعية من دون تلبية القيود الاقتصادية والبيئية.

- من الناحية التشغيلية، تتعلق التنمية المستدامة بزيادة المنافع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية إلى الحد الأقصى مع مراعاة القيود التي تحدها.

تعد التنمية المستدامة من الناحية المفاهيمية "الركائز الثلاث"، البيئية والاقتصادية والاجتماعية (2019 Purvis). وتعد الاستدامة بمثابة الخلاصة الثلاثية للربحية الاقتصادية، واحترام البيئة، والمسؤولية الاجتماعية، يتم تحقيق ذلك من خلال الموازنة بين الأهداف المطلوبة على حد سواء ضمن هذه التصنيفات الثلاثة (Altinbasak-Farina & Burnaz, 2019). بالإضافة الى ان مؤتمر القمة العالمي 2002 الذي اقيم في جوهانسبورغ حدد ابعاد التنمية المستدامة وأكد فعالية التنمية المستدامة تعتمد على مدى الجهود المبذولة في تلك الابعاد (عبد الرحيم، 2015) التي هي:

1. البعد الاقتصادي: يعمل على تحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال استخدام الموارد الطبيعية الاستخدام الأمثل من خلال ايقاف الاستنزاف ويتم من خلال انتاج متناعم ومتسق مع البيئة، وينتج عنه توفير السلع والخدمات صديقة للبيئة وبأسعار مناسبة وهذا يساعد في اشباع رغبات المجتمع وتوفير سبل الرفاهية (الطائي، 2018).

2. البعد البيئي: يختص بالحفاظ على البيئة من تربتها ومائها وغلافها الجوي من خلال الحفاظ على الموارد المادية والمحافظة على المسطحات المائية وزيادة المساحات الخضراء من خلال زراعة الأشجار والمحافظة عليها، وعدم استنفاد الموارد الغير متجددة، والعمل على عدم زيادة الحرارة بالجو الذي يؤثر على طبقة الأوزون والتأكد من عدم التجاوز عن الحد المسموح به من المخلفات والذي يمكن ان تستوعبه البيئة، بالإضافة الى معالجة الاضرار البيئية الناتجة بسبب تلك المخلفات (Harris, 2000).

3. البعد الاجتماعي: يختص بالرفاهية الاجتماعية وتوفير سبل العيش الكريم للمجتمع من خلال تلبية الاحتياجات المجتمعية وتوفير العدالة الاجتماعية، وتوفير فرص العمل مع ضمان الوعي المجتمعي والتعليم والثقافة والخدمات الصحية واحترام حقوق الانسان (Baker, 2006). ويتناول (Baumgartner, 2014) من خلال تعريف لجنة بروندتلاند 1987 يمكن استخدام اربعة مبادئ للاستدامة هي:

- في مجتمع مستدام، لا تخضع الموارد الطبيعية لتركيزات متزايدة بشكل منتظم من المواد المستخرجة من باطن الأرض
- في المجتمع المستدام، لا تخضع الطبيعة لتركيزات المواد التي ينتجها المجتمع.
- في المجتمع المستدام، لا تخضع الطبيعة للتدهور بالوسائل المادية.
- في المجتمع المستدام، لا يخضع الناس لظروف تقوض بشكل منهجي الجهود المبذولة لتلبية احتياجاتهم.

وفي هذا السياق فقد أشارت دراسة (عبد الرحيم، 2015)، لمرحلة التنمية المستدامة الى ان تحديد اثر أنشطة الشركات على التنمية المستدامة يحتاج الى قياس مدى مساهمة الشركة من خلال انشطتها بدعم البعد البيئي والبعد الاجتماعي فضلاً عن البعد الاقتصادي، وهنا يأتي دور محاسبة الاستدامة في قياس

مساهمة الشركة في التنمية المستدامة، الا انه يصعب ايجاد منهج قياس عملي يقبل قبولاً عاماً كما في المحاسبة التقليدية (المالية)، ويعد التقرير كوسيلة لقياس اداء الشركة ومساهمتها في التنمية المستدامة، وهو يدعم الشفافية وتحسين سمعة الشركة في السوق وتوضيح مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات الحكومية، فضلاً عن انه ينمي الابتكار ويدعم الادارة في عملية اتخاذ القرار. ومن اجل تحقيق التنمية المستدامة والوصول الى الاهداف المنشودة في الشركات ينبغي ان تمر هذه العملية بثلاث مراحل وهي:

1. المرحلة الاولى: تبدأ بالتزام الشركة بالقوانين والتشريعات الوطنية والدولية التي تسعى للمحافظة على البيئة.
2. المرحلة الثانية: تبدأ بالوعي الذي تمتلكه الشركة من اجل جعل الاثار الاقتصادية وبيئية واجتماعية ايجابية والعمل على الحد من الضرر الناتج عن ممارستها انشطتها.
3. المرحلة الثالثة: تبدأ بمساهمة الشركة في تحقيق التنمية المستدامة من خلال العمل على الاستثمارات ذات الجوانب البيئية والاجتماعية والعمل على تحقيق توازن وتكامل اقتصادي، بيئي واجتماعي.

2.4. الافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة

يتم الافصاح عن المعلومات الخاصة بالجوانب البيئية والاجتماعية اما بصورة طوعية أو بصورة الزامية على وفق القوانين والتشريعات، وان عدم توفير المعلومات الخاصة بالقضايا البيئية والاجتماعية تؤدي الى الضعف في عملية اتخاذ القرار، وبالتالي قد يكون القرار غير رشيد، بسبب تزايد الاثار البيئية والاجتماعية للشركات وكذلك تزايد عدد لوائح التقارير والضغوط الحكومية والدولية ومعايير المحاسبة، لذا اصبح من الضروري دمج القضايا البيئية والاجتماعية في المحاسبة المالية والإدارية. وتتضمن تقارير الاستدامة التي توفرها محاسبة الاستدامة مكوناً داخلياً يتطلب إدارة مشكلات الاستدامة، والتي يشار إليها غالباً باسم إدارة الاستدامة. وعنصر إعداد تقارير خارجي، يشار إليه باسم الافصاح عن الاستدامة. وان ضغوطات القوانين والتشريعات الحكومية تؤدي إلى التوافق التنظيمي في اعتماد المحاسبة والافصاح المستدام (Hess & Lodhia, 2014).

تأسيساً على ما تقدم فان مفهوم التنمية هو الاستجابة لحاجات الحاضر دون المساس باحتياجات الاجيال القادمة. وان اهداف التنمية المستدامة تبني النمو الاقتصادي وانهاء كافة اشكال الفقر وتعزيز الرفاهية الاجتماعية مع التأكيد على حماية البيئة، كما ركزت التنمية المستدامة على تقليل استنزاف الموارد الطبيعية الغير قابلة للتجدد والتأكيد على ضرورة الحصول على الطاقة بتكاليف معقولة دون الاضرار بالبيئة والمجتمع. وعليه ركزت التنمية المستدامة على ثلاثة ابعاد اساسية هي البعد الاقتصادي والبعد البيئي والبعد الاجتماعي، وبالتالي شكلت هذه الابعاد الثلاثة قاسم مشترك بين التنمية المستدامة ومحاسبة الاستدامة وهذا اسهم في علاقة طردية متبادلة بينهما. وأصبح لزاماً على المحاسبة ان توفر وتفسح عن المعلومات ذات العلاقة بالابعاد الثلاثة للتنمية المستدامة، وبما يعزز من قدرة الشركات على اتخاذ القرارات الداعمة للتنمية المستدامة.

3. الجانب الميداني للبحث

يتناول هذا المحور التحليل الإحصائي لعينة عشوائية من مدرء القطاع العام والخاص في إقليم كوردستان بلغت (100) مبحوث إسترد منها (82) إستمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج EasyFit.

3.1. متغيرات البحث

للإستخدام الكمي تم قياس متغيرات التحليل من خلال تمثيل متغير مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة في القطاعين العام والخاص في إقليم كوردستان (متغير تابع) بالمستوى العام لأربعة متغيرات مستقلة تمثل (الإقتصادي، الإجتماعي، البيئي والإفصاح والشفافية) من خلال مقياس ليكرت الخماسي (لا أنفق تماماً = 1، لا أنفق = 2، محايد = 3، أنفق = 4 وأنفق تماماً = 5) المتضمن كلاً منها على مجموعة أسئلة سيتم توضيحها في الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث.

3.2. إختبار الثبات الداخلي للإستبانة (الإتساق)

تم إيجاد معامل كرونباخ ألفا الذي يعتبر مقياس ومؤشر لثبات الإختبار (الإستبانة). والجدول (1) يوضح قيم معاملات كرونباخ ألفا لكل متغير على إنفراد وللمقياس ككل. إن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل فقرات الإستمارة لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات لإنها أكبر من 60% وبالتالي يعني هنالك إتساق داخلي لأسئلة متغيرات الإستبانة وفقرات الإستبانة بشكل عام.

الجدول (1): إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الإستبانة

عينة N	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha	فقرات الإستمارة
82	15	0.749	1. الإقتصادي
82	19	0.872	2. الإجتماعي
82	15	0.899	3. البيئي
82	14	0.825	4. الإفصاح والشفافية
82	63	0.956	مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة

3.3. إختبار توزيع البيانات

يمكن التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال إستخدام إختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) وإختبار كاي-تربيع التي على أساسها سيتم تحديد الإختبار الملائم لفرضيات البحث. حيث تم إستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (EasyFit) لإختبار الفرضية أعلاه تحت مستوى معنوية 5%. ومن خلال الجدول (2) نلاحظ أن إختبار (K.S.) يبين أن بيانات المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعي لأن كل قيم الإحصاء كانت أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.1478) وهذا ما تؤكدته قيم-p التي كانت أقل من مستوى معنوية (0.05)، أيضاً كانت كل إحصاء إختبار كاي-تربيع أكبر من

قيمتها الجدولية وهذا ما تؤكد قيمه p - التي كانت أقل من مستوى معنوية (0.05) والتي لاتدعم التوزيع الطبيعي للبيانات وبالتالي نستنتج أن بيانات متغيرات الإستبانة ليس لها التوزيع الطبيعي. وبالتالي يمكن استخدام إختبارات لامعلمية لإختبار فرضيات الأطروحة.

الجدول (2): إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الإستبانة

Chi-Squared			K.S.			المتغير
القيمة الجدولية	قيمة-p	الإحصاءة	القيمة الجدولية	قيمة-p	الإحصاءة	
9.4877	0.0212	11.53	0.1478	0.0018	0.2038	1. الإقتصادي
12.592	0.1744	8.9849	0.1478	0.0031	0.1960	2. الإجتماعي
9.4877	0.0000	35.98	0.1478	0.0002	0.2356	3. البيئي
9.4877	0.0001	23.042	0.1478	0.0182	0.1669	4. الإفصاح (الإبلاغ)
9.4877	0.0096	13.36	0.1478	0.0010	0.2119	مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة

3.4 الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للمبحوثين

يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للمستجيبين الذين شملهم الإستطلاع كمايلي:
ويظهر الجدول (3) أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (بكالوريوس) حيث بلغت 34.15% تليها فئة (دكتوراه) التي بلغت 24.39% في حين كانت بقية فئات العينة المبحوثة بنسب أقل. من خلال الجدول (3) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (5 فأقل) سنة حيث بلغت 29.27% تليها فئة (6-10) سنة التي بلغت 21.95% في حين كانت بقية فئات العينة المبحوثة بنسب أقل. ونلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (القطاع الحكومي العام) حيث بلغت 52.44% مقابل فئة (القطاع الخاص) التي بلغت 47.56%، كما بينت في الشكل (3).

الجدول (3) توزيع المستجيبين حسب الخصائص الشخصية

النسبة	التكرار	الفئات
18.29	15	دبلوم
34.15	28	بكالوريوس
23.17	19	ماجستير
24.39	20	دكتوراه
100	82	المجموع
النسبة	التكرار	الفئات
29.27	24	5 فأقل
21.95	18	6-10
14.63	12	11-15
15.85	13	16-20
18.29	15	21 فأكثر

100	82	المجموع
النسبة	التكرار	الفئات
52.44	43	القطاع الحكومي العام
47.56	39	القطاع الخاص
100	82	المجموع

3.5. وصف متغيرات البحث وتشخيصها

تضمنت الإستبانة أربع محاور مستقلة ومتغير تابع وهي كما يلي:

المحور الإقتصادي: يتناول تأثير المنظمة على الظروف الاقتصادية لأصحاب المصلحة والتفاعل أو العلاقة مع الأنظمة الاقتصادية على المستويات المحلية والوطنية والعالمية فيما يتعلق باستخدام الموارد التي تضمنت (15) فقرة. والجدول (4) يبين أن متوسط المحور الإقتصادي بلغ (3.9455) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.9455) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أتفق) مع إنحراف معياري محدود بلغ (0.8944) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المحور الإقتصادي .

حصل السؤال الأول "تعمل مجلس معايير محاسبة الاستدامة على تطوير معايير قياس عن الاستدامة" على أكبر متوسط بلغ (4.6951) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.6951) وإنحراف معياري بلغ (0.53723)، يليه السؤال الثالث "تقوم محاسبة الاستدامة على معدل النمو المستدام Sustainable Growth Rate (SGR) وهو الحد الأقصى لمعدل النمو الذي يمكن لشركة أو مؤسسة اجتماعية/ حكومية أنجازها دون الحاجة إلى تمويل" بمتوسط بلغ (4.5610) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.561) وإنحراف معياري بلغ (0.89024) في حين كان السؤال الثالث عشر " هناك دور للجمعيات المهنية العالمية والمحلية ومجالس المعايير المهنية العالمية والدولية في ترسيخ وتطبيق محاسبة الأستدامة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.5) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.5) مع إنحراف معياري (1.15737)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات متفاوتة تتراوح بينهما.

الجدول (4): الإحصاء الوصفي لفقرات المحور الإقتصادي

الإنحراف المعياري	الوسط	الفقرات
0.53723	4.6951	1. تعمل مجلس معايير محاسبة الاستدامة على تطوير معايير قياس عن الاستدامة.
0.56603	4.0244	2. تعمل محاسبة الاستدامة على التكامل الفعال للحكومة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في الاستثمار في الاستدامة.
0.89024	4.5610	3. تقوم محاسبة الاستدامة على معدل النمو المستدام (SGR) Sustainable Growth Rate وهو الحد الأقصى لمعدل النمو الذي يمكن لشركة أو مؤسسة اجتماعية/ حكومية أنجازها دون الحاجة إلى تمويل.

0.63722	4.0366	4. تعمل محاسبة الاستدامة على الزيادة الوحدات لزيادة الرافعة المالية financial leverage لتجنب الاستدامة الضائقة المالية financial distress.
0.86354	4.0854	5. تساعد محاسبة الاستدامة الشركات على المحافظة على هامش من الربحية والتدفق النقدي maintaining cash flow and profit margins
0.95424	3.6829	6. محاسبة الاستدامة تعمل على التوازن بين تكاليف ومنافع الخدمات العامة للوحدات الحكومية والخاصة
1.03630	4.0122	7. تستخدم محاسبة الاستدامة نماذج سلاسل القيمة value chain لخدمة الزبون أو المواطن
0.91271	3.7927	8. تستخدم محاسبة الاستدامة مؤشر الكفاءة الاقتصادية economic efficiency في قياس استخدام الموارد لخدمة الاستدامة والاقتصاد على أفضل وجه.
0.92443	3.9024	9. تستخدم محاسبة الاستدامة مؤشر الكفاءة التشغيلية Operational efficiency لمدى النجاح في تحويل العمليات الى ارباح.
0.82939	3.5976	10. تستخدم محاسبة الاستدامة مؤشر الكفاءة السينية X-efficiency في بلوغ الحد الاقصى من المخرجات من مدخلاتها.
1.17442	3.5976	11. تستخدم محاسبة الاستدامة مؤشر الكفاءة السوق Market efficiency هي القدرة على أن تعكس الأسعار جميع المعلومات المتاحة.
1.04412	3.5488	12. معايير محاسبة الاستدامة تعكس تكامل الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للتنمية المستدامة.
1.15737	3.5000	13. هناك دور للجمعيات المهنية العالمية والمحلية ومجالس المعايير المهنية العالمية والدولية في ترسيخ وتطبيق محاسبة الاستدامة.
0.94576	4.4756	14. أنشأ أمير ويلز مشروع برينس للمحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) للمحاسبة من أجل الاستدامة في عام 2004 "المساعدة في ضمان الاستدامة.
0.94353	3.6707	15. مبادرة إعداد التقارير العالمية توفر مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) إرشادات لإعداد التقارير وهي الإطار الأكثر اعتماداً لتقديم التقارير بشكل مستدام
0.8944	3.9455	المعدل

المحور الإجتماعي: يتناول تأثيرات المنظمة على المجتمع وأنظمة مثل ممارسات العمل وحقوق العمل والعلاقة مع البيئة المجتمعية التي تضمنت (19) فقرة. والجدول (5) يبيّن أن متوسط المحور الإجتماعي بلغ (3.8395) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.8395) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع إنحراف معياري محدود بلغ (1.0740) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المحور الإجتماعي.

حصل السؤال السادس "لممارسة محاسبة الاستدامة الاجتماعية : تتطلب المسؤولية الاجتماعية والأسباب الأخلاقية من أجل الاستدامة" على أكبر متوسط بلغ (4.2805) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.2805) وإنحراف معياري بلغ (0.80545)، يليه السؤال الثاني عشر "المساهمة في تعليم أبناء العاملين يعظم قيمة وزيادة أداء الاستدامة" بمتوسط بلغ (4.1585) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.1585) وإنحراف معياري بلغ (0.86737) في حين كان السؤال العاشر "اهتمام الوحدات الحكومية بالقوانين والتشريعات الاجتماعية والأفصاح الإجتماعي يؤدي الى تعظيم الأداء الإجتماعي وأداء الاستدامة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.2195) وهو أعلى من المتوسط

الإفتراضي (3) بمقدار (0.2195) مع إنحراف معياري (1.00645)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات متفاوتة تتراوح بينهما.

الجدول (5): الإحصاء الوصفي لفقرات المحور الإجتماعي

الإنحراف المعياري	الوسط	الفقرة
1.33333	4.0000	1. توجد رؤية واضحة لدى الوحدات العامة والخاصة لمفهوم محاسبة الاستدامة الاجتماعية.
.93229	3.9146	2. يستلزم مفهوم محاسبة الاستدامة الاجتماعية الانتباه الى البيئة الاجتماعية.
1.09094	3.9146	3. يتطلب مفهوم محاسبة الاستدامة الاجتماعية الاهتمام بالعاملين.
.97175	3.5122	4. يعد الإيفاء بالالتزامات المتعلقة بالمحاسبة الاجتماعية احد اهداف الوحدة العامة والخاصة
1.15444	3.9756	5. يتضمن مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية الاهتمام بالتشريع لخدمة المجتمع.
.80545	4.2805	6. لممارسة محاسبة الاستدامة الاجتماعية : تتطلب المسؤولية الاجتماعية والأسباب الأخلاقية من أجل الاستدامة.
.98253	3.5610	7. هناك ادراك واهتمام من قبل مؤسسات المجتمع المحلي والمنظمات الخيرية بضرورة ترسيخ وتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
1.28673	3.3293	8. هناك دور لمنظمات المجتمع المدني المحلي والمنظمات بالضغط من اجل تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
.91756	3.5610	9. اهتمام الشركات الخاصة بالقوانين والتشريعات الاجتماعية والأفصاح الاجتماعي يؤدي الى تعظيم ارباح الشركات وأداء الاستدامة.
1.00645	3.2195	10. اهتمام الوحدات الحكومية بالقوانين والتشريعات الاجتماعية والأفصاح الاجتماعي يؤدي الى تعظيم الأداء الاجتماعي وأداء الاستدامة.
.88753	4.0488	11. اهتمام بالندوات والمحاضرات التي تهدف للمحافظة على البيئة والأفصاح عنها يعظم ارباح الشركة.
.86737	4.1585	12. المساهمة في تعليم أبناء العاملين يعظم قيمة وزيادة أداء الاستدامة.
1.12759	3.9878	13. القيام بتوفير نظام تأمين صحي للعاملين ونظام تأمين للمعاشات يعظم قيمة.
1.25612	3.9512	14. قيام الشركة بتهيئة ظروف عمل مناسبة. واقامة برامج اجتماعية للعاملين خارج نطاق العمل مثل مراكز الترفيه وندية يعظم قيمتها.
1.21450	3.7927	15. مراعاة لتأهيل العاملين قيام الشركة بتنظيم دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم يعظم ارباحها.
1.11787	3.9024	16. اتباع الشركة سياسة للترقية تعترف بقدرات ومهارات العاملين وتحقق فرص متساوية للترقية يعظم ارباحها.
1.27993	3.9390	17. ادراك الشركة مبداء الشراكة مع العمال يعظم قيمة الشركة.
1.08839	3.9756	18. ادراك الشركة لقدرات واحتياجات العمالء والأفصاح عنها يعظم قيمة الشركة.
1.08617	3.9268	19. معاملة الشركة بنزاهة وشفافية ومصداقية مع العمال يعظم قيمة الشركة
1.0740	3.8395	

المحور البيئي: يتناول تأثير المؤسسة على النظم الطبيعية بما في ذلك النظام البيئي والأرض والهواء والطاقة والمياه والمخرجات مثل الانبعاثات والنفايات التي تضمنت (15) فقرة. ويظهر الجدول (6) أن متوسط المحور البيئي بلغ (3.8813) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.8813) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أتفق) مع إنحراف معياري محدود بلغ (0.9915) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشبثتها حول فقرات قياس المحور البيئي. حصل السؤال الثاني "المساهمة في زراعة الحدائق والغابات الإفصاح عنها يعظم ارباح الشركة" على أكبر متوسط بلغ (4.5610) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.561) وإنحراف معياري بلغ (0.49932)، يليه السؤال التاسع "قيام الشركة بتقديم المساعدات والمنح التعليمية المجتمع وانشاء المدارس والمراكز الصحية يعظم ارباحها" بمتوسط بلغ (4.1585) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.1585) وإنحراف معياري بلغ (1.30023) في حين كان السؤال السادس "مساهمة الشركة بإغاثة وتقديم المساعدات للأسر الفقيرة. وتنفيذ برامج السكان واقامة المشاريع في المناطق الأقل تطورا يعظم قيمتها" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.5976) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.5976) مع إنحراف معياري (1.00443)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات متفاوتة تتراوح بينهما.

الجدول (6): الإحصاء الوصفي لفقرات المحور البيئي

الإنحراف المعياري	الوسط	الفقرة
1.18919	3.7195	1- مشروع الكشف عن الكربون The Carbon Disclosure Project هو مبادرة دولية للإفصاح عن معلومات الشركة المتعلقة بتغير المناخ
.49932	4.5610	2- المساهمة في زراعة الحدائق والغابات الإفصاح عنها يعظم ارباح الشركة.
.54723	3.8171	3- المساهمة في حل المشاكل البيئية والإفصاح عنها يعظم ارباح الشركة.
.93479	4.1220	4- اشراك الجهات ذات العالقة بالبيئة والتشاور معها يعظم قيمة الشركة.
.84584	3.9756	5- قيام الشركة بمحاولة التقليل من استنفاد الموارد الطبيعية يعظم ارباحها ومساهمة الشركة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد الطبيعية يعظم قيمة الشركة.
1.00443	3.5976	6- مساهمة الشركة بإغاثة وتقديم المساعدات لأسر الفقيرة. وتنفيذ برامج السكان واقامة المشاريع في المناطق الأقل تطورا يعظم قيمتها.
1.08866	4.0000	7- قيام الشركة على تجميل وتشجير المناطق يعظم قيمتها.
1.14060	3.6951	8- قيام الشركة بالتبرع للجمعيات الخيرية والمراكز الثقافية والأندية الرياضية ودعم الجامعات وكليات المجتمع يعظم ارباح قيمتها
1.30023	4.1585	9- قيام الشركة بتقديم المساعدات والمنح التعليمية المجتمع وانشاء المدارس والمراكز الصحية يعظم ارباحها
1.21772	3.6707	10- اهتمام الشركة بنوي الاعاقات الخاصة يعظم ارباحها
1.19677	3.8902	11- اهتمام الشركة بمشكلة البطالة والمساهمة في حلها والتخفيف منها والإفصاح عند ذلك يعظم قيمة الشركة.

1.01606	3.7439	12- اختبار الشركة الطريقة المناسبة للتخلص من المخلفات الصناعية بحيث لا تؤذي البيئة المحيطة يعظم ارباحها
1.04951	3.9024	13- قيام الشركة باستخدام الاقتصاد للطاقة يعظم ارباحها وقيام الشركة بالمشاركة في برامج حماية البيئة الانتاجية يعظم ارباحها.
.81178	3.6951	14- المساهمة في الحفاظ على الموارد الطبيعية والبيئية والإفصاح عنها يعظم من قيمة الشركة وقيام الشركة بمحاولة التقليل من استنفاد الموارد الطبيعية يعظم ارباحها.
1.03106	3.6707	15- قيام الشركة باستخدام آلات اقل تسبب في تلوث البيئة حتى وإن كانت تكاليفها مرتفعة يعظم ارباحها.
0.9915	3.8813	المعدل

محور الإفصاح والشفافية (الإبلاغ): يتناول معايير المبادرة العالمية لتقارير الأستدامة GRI التي تضمنت (14) فقرة. والجدول (7) يبين أن متوسط محور الإفصاح والشفافية بلغ (3.9765) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.9765) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع إنحراف معياري محدود بلغ (0.8653) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس محور الإفصاح والشفافية. حصل السؤال التاسع "يجب على الشركات التواصل بشفافية وضمن الوصول إلى المعلومات المتعلقة بقراراتها التي تؤثر على أصحاب المصلحة والمجتمع يجب ألا تتخرب الشركات في ممارسات مسيئة أو فاسدة أو معادية للمنافسة" على أكبر متوسط بلغ (4.5732) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.5732) وإنحراف معياري بلغ (0.68548)، يليه السؤال الأول "الإفصاح عن التنمية المستدامة التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة" بمتوسط بلغ (4.5122) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.5122) وإنحراف معياري بلغ (0.68932) في حين كان السؤال الثاني " أن تكون المعلومات المفصوح عنها على أساس معايير المبادرة العالمية للتقارير GRI الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية، وهوما يمكن أن يشير بدوره إلى مساهمتها في التنمية المستدامة " في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.6829) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.6829) مع إنحراف معياري (0.76784)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات متفاوتة تتراوح بينهما.

الجدول (7): الإحصاء الوصفي لفقرات محور الإفصاح والشفافية

الإحتراف المعياري	الوسط	الفقرة
.68932	4.5122	1. الإفصاح عن التنمية المستدامة التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة
.76784	3.6829	2. أن تكون المعلومات المفصوح عنها على أساس معايير المبادرة العالمية للتقارير GRI الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية، وهوما يمكن أن يشير بدوره إلى مساهمتها في التنمية المستدامة.
.97430	4.0366	3. ان يكون الإفصاح عن التأثير على الاقتصاد، البيئة، والمجتمع على تحقيق أهدافها
1.08922	3.7317	4. يجب على الشركات الإفصاح عن تطوير هياكل وإجراءات وممارسات الحوكمة التي تضمن السلوك الأخلاقي.

1.12217	4.0000	5. يجب على الشركات أن تفي بمسؤوليتها بصدق فيما يتعلق بالإفصاحات المالية وغيرها من الإفصاحات الإلزامية.
5.7678	303.68	6. يتعين على الشركات تقديم تقارير عن حالة تبنيها لهذه الإرشادات على النحو المقترح في SASB.
.86031	3.9756	7. يجب على الشركات تجنب التواطؤ مع تصرفات أي طرف ثالث ينتهك أي من المبادئ الاستدامة.
.97214	3.7195	8. الإفصاح عن الاعتماد على المبدأ لسلسلة القيمة الخاصة بها.
.68548	4.5732	9. يجب على الشركات التواصل بشفافية وضمن الوصول إلى المعلومات المتعلقة بقراراتها التي تؤثر على أصحاب المصلحة والمجتمع يجب ألا تتخرب الشركات في ممارسات مسيئة أو فاسدة أو معادية للمنافسة.
.65447	4.0610	10. الإفصاح والشفافية عن تضارب المصالح وعدم اخفاء اية معلومات تتعارض مع اهداف الاستدامة.
.91328	3.9268	11. الإفصاح عن أنشطة الشركة في تعزيز الاستهلاك المستدامة
.83148	4.0000	12. الإفصاح والشفافية عن المبادرات الشركة في دمج تطوير النظم مع الاعتبارات الاجتماعية والبيئية والاخلاقية.
.62854	4.0000	13. الإفصاح والشفافية عن التزام الشركة بمتطلبات الملكية الفكرية
1.15789	3.7683	14. الإفصاح والشفافية عن الاستخدام الامثل للموارد.
0.8653	3.9765	المعدل

مستوى الإدراك لمحاوَر محاسبة الاستدامة: يمثل المتغير التابع الذي يكون المتوسط العام للمحاوَر الأربعة والذي تضمن (63) فقرة لخصت متوسطاتها وإنحرافات المعيارية. والجدول (8) يبيّن أن المتوسط العام لمدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة بلغ (3.9051) وإنحراف معياري مقداره (0.51006)، بينما حصل محور الإفصاح والشفافية على أكبر متوسط إدراك بلغ (3.9765) مع إنحراف معياري مقداره (0.48731) يليه المحور الإقتصادي بمتوسط إدراك بلغ (3.9455) مع إنحراف معياري مقداره (0.42977) ثم يليه المحور البيئي بمتوسط إدراك بلغ (3.8813) مع إنحراف معياري مقداره (0.65479). في حين كان المحور الاجتماعي في المرتبة الأخيرة بمستوى إدراك بلغ (3.8395) مع إنحراف معياري مقداره (0.59631).

الجدول (8): المتوسط والإنحراف المعياري لمتغيرات الإستبانة

المتغيرات	المتوسط	الإنحراف المعياري
1. الإقتصادي	3.9455	0.42977
2. الاجتماعي	3.8395	0.59631
3. البيئي	3.8813	0.65479
4. الإفصاح والشفافية (الأبلاغ)	3.9765	0.48731
مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة	3.9051	0.51006

3.5. إختبار فرضيات البحث

تناول البحث إختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

 H_0 : لا يوجد أدراك لأهمية محاسبة الاستدامة (الفرضية العدمية) H_1 : يوجد أدراك لأهمية محاسبة الاستدامة (الفرضية البديلة)

يمثل هذا الإختبار مقارنة الوسيط (بدلاً من الوسط الحسابي لأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (2) للإجابات على محاور البحث مع الوسيط الإفتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، اعتماداً على إختبار ويلكوكسون الامعلمي (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) ولخصت النتائج في الجدول (9) والجدول الآتية:

الجدول (9): إختبار ويلكوكسون حول وسيط إجابات أدراك أهمية محاسبة الاستدامة

قيمة وسيط الإختبار = 3								
النتيجة	قيمة p	T الجدولية	T المعيارية	إحصاءة الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط	الوسط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	7.608	3136.0	204.51	1.08	4.0800	3.9051

من خلال الجدول (9) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية أدراك أهمية محاسبة الاستدامة بلغت (3.9051)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.08) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.08) مع خطأ معياري مقداره (204.51) وإحصاءة إختبار مقدارها (3136)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (7.608) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أدراك لأهمية محاسبة الاستدامة حسب آراء العينة المبحوثة.

تتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الأربع الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

 H_0 : لا يوجد أدراك للمحور الإقتصادي (الفرضية العدمية) H_1 : يوجد أدراك للمحور الإقتصادي (الفرضية البديلة)

ويبين الجدول (10) أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية أدراك المحور الإقتصادي بلغت (3.9455)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.13) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.13) مع خطأ معياري مقداره (216.06) وإحصاءة إختبار مقدارها (3403)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (7.875) وهي أكبر

من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أدراك لأهمية المحور الإقتصادي حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الجدول (10): إختبار ويلكوسون حول وسيط إجابات إدراك المحور الإقتصادي

قيمة وسيط الإختبار = 3							
النتيجة	قيمة p	T الجدولية	T المعيارية	إحصاءة الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	7.875	3403.0	216.06	1.3	3.9455

الفرضية الفرعية الثانية:

H_0 : لا يوجد أدراك للمحور الإجتماعي (الفرضية العدمية)

H_1 : يوجد أدراك للمحور الإجتماعي (الفرضية البديلة)

وتشير الجدول (11) الى أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية إدراك المحور الإجتماعي بلغت (3.8395)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.00) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.00) مع خطأ معياري مقداره (216.11) وإحصاءة إختبار مقدارها (3277)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (7.29) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أدراك لأهمية المحور الإجتماعي حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الجدول (11): إختبار ويلكوسون حول وسيط إجابات إدراك المحور الإجتماعي

قيمة وسيط الإختبار = 3							
النتيجة	قيمة P	T الجدولية	T المعيارية	إحصاءة الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	7.290	3277.0	216.11	1.00	3.8395

الفرضية الفرعية الثالثة:

H_0 : لا يوجد أدراك للمحور البيئي (الفرضية العدمية)

H_1 : يوجد أدراك للمحور البيئي (الفرضية البديلة)

من خلال الجدول (12) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية إدراك المحور البيئي بلغت (3.8813)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.200) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.20) مع خطأ معياري مقداره (181.7) وإحصاءة إختبار مقدارها (2615.5)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي

(6.962) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أدراك لأهمية المحور البيئي حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الجدول (12): إختبار ويلكوسون حول وسيط إجابات إدراك المحور البيئي

قيمة وسيط الإختبار = 3								
النتيجة	قيمة p	T الجدولية	T المعيارية	إحصاء الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط	الوسط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	6.962	2615.5	181.70	1.200	4.200	3.8813

الفرضية الفرعية الرابعة:

H_0 : لا يوجد أدراك لمحور الإفصاح والشفافية (الفرضية العدمية)
 H_1 : يوجد أدراك لمحور الإفصاح والشفافية (الفرضية البديلة)

يظهر الجدول (13) أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية إدراك محور الإفصاح والشفافية بلغت (3.9765)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.070) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.070) مع خطأ معياري مقداره (216.11) وإحصاء إختبار مقدارها (3403)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (7.873) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أدراك لأهمية محور الإفصاح والشفافية حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الجدول (13): إختبار ويلكوسون حول وسيط إجابات إدراك محور الإفصاح والشفافية

قيمة وسيط الإختبار = 3								
النتيجة	قيمة p	T الجدولية	T المعيارية	إحصاء الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط	الوسط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	7.873	3403.0	216.11	1.07	4.070	3.9765

الاستنتاجات والمقترحات

حاول البحث تحقيق أهدافه في اعطاء صورة واضحة عن وجهات نظر المستجيبين المتمثلة بالمدراء التنفيذيين في الوحدات الحكومية العامة والشركات الخاصة في إقليم كوردستان/العراق المعنيين بالتخطيط للتنمية المستدامة وتطبيق محاسبة الأستدامة بمحاورها الاربعة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والافصاح والشفافية) في إطار مدى الوعي والأدراك بأهمية محاسبة الاستدامة وقد توصل البحث الى عدد من النتائج والتوصيات من خلال تحليل وتفسير البيانات التي تم الحصول عليها من آراء عينة البحث.

الأستنتاجات

1. من الناحية النظرية يوجد أدراك للجهات المسؤولة المتمثلة في المدراء العاميين والتنفيذيين في الوحدات العامة الحكومية والشركات الخاصة بأهمية التخطيط للتنمية المستدامة وتطبيقات محاسبة الاستدامة في أبعادها الثلاثية الأساسية الى جانب الافصاح والشفافية عن الأستدامة.
2. كشفت الدراسة أنه نتيجة الظروف السياسية والاقتصادية التي يعاني منها العراق لأكثر من عقدين من الزمن تعتبر من المعوقات الرئيسية قد تحول دون قدرة الحكومات المتعاقبة على التخطيط للاستدامة من منظور علمي والتعثر في تطبيق تقنيات محاسبة الاستدامة.
3. تختلف الجهات المسؤولة في القطاعين العام والخاص في إقليم كوردستان من حيث الوعي بأهمية الاستدامة ومحاسبة الاستدامة, إذ تغلب عليها صفة التوجه الرسمي الحكومي دون أن يشارك القطاع الخاص في دور تنموي.

ثانيا: نتائج متعلقة بالأهمية (الوعي والإدراك):

- أ- كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لبعده الإقتصادي حسب آراء عينة البحث.
- ب- كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لبعده الإجتماعي حسب آراء عينة البحث.
- ت- رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لبعده البيئي حسب آراء عينة البحث.
- ث- كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك للإفصاح والشفافية (الإبلاغ) عن الاستدامة في إطار محاسبة الأستدامة حسب آراء عينة البحث.

ثالثا: النتائج المتعلقة بالإرتباط

- كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي أن هناك ارتباط طردي قوي ومعنوي بين محاور محاسبة الأستدامة الأربعة بالإعتماد على آراء عينة البحث.
- وملاحظ أن اختبار معامل الارتباط بين كل محور المحاسبة نالت نفس النتيجة بارتباط طردي قوي ومعنوي جداً.

رابعاً: النتائج المتعلقة بالتأثير

- كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير لمحاور محاسبة الاستدامة الأربعة على الأستدامة بالإعتماد على آراء عينة البحث.
- وملاحظ أن اختبار تأثير كل محور لمحاسبة الأستدامة نالت نفس النتيجة على وجود تأثير علنا للاستدامة.

خامساً: النتائج المتعلقة بالتباين

كشفت الدراسة اختبار فرضية تباين الوعي والإدراك لمحاور محاسبة الاستدامة للمبجوثين تبعاً لاختلاف نوع الشهادة (أكاديمي ومهني) وعدد سنوات الخدمة، على عدم وجود فرق معنوي بين فئتي نوع الشهادة حول إدراك لمحاور محاسبة الاستدامة الأربعة وكذلك عدم وجود فرق معنوي بين فئات عدد سنوات الخبرة حول محاور محاسبة الاستدامة الأربعة بالإعتماد على آراء عينة البحث.

المقترحات

متابعة لما تقدم من استنتاجات يعرض البحث الحالي عدداً من المقترحات التي وجد البحث انها مناسبة لتعزيز محاسبة الاستدامة.

1. ضرورة تعزيز الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة من قبل الوحدات العامة الحكومية والشركات الخاصة في إقليم كوردستان العراق وبالتحديد فيما يتعلق بالمحاور الأربعة للقانون (الأقتصادي، الأجتاعي، البيئي، الإفصاح والشفافية) التي تناولتها الدراسة ذات العلاقة بأعادة هيكلية التنمية المستدامة والأرتقاء بمستوى الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة وتحقيق مستوى التوازن بين أهداف ومصالح القطاع العام والقطاع الخاص في البيئة الأقتصادية في إقليم كوردستان العراق: أن يتم اعتماد التشريعات الأهمية للأستدامة كمنظومة تشريعية وأطارا شاملا لاعادة هيكلية التنمية في إقليم كوردستان العراق والألتزام به في تعزيز التوازن بين الدور الحكومي في تطوير التنمية المستدامة من خلال تبني معايير محاسبة الاستدامة SASB متشبا مع متطلبات التنمية المستدامة وما تؤكد الدراسات السابقة سواء في البلدان المتقدمة أو النامية.
3. إيجاد تشريع يلزم الوحدات الحكومية العامة والشركات الخاصة في إقليم كوردستان العراق بتطبيق تقنيات محاسبة الاستدامة في ضوء تكامل معايير محاسبة الاستدامة مع معايير الإبلاغ عن الأستدامة. GRI
4. ضرورة أن تهتم الوحدات العامة الحكومية وشركات الأعمال الخاصة في إقليم كوردستان العراق بمستوى الإفصاح والشفافية في إطار التنمية المستدامة من خلال تطبيق محاسبة الأستدامة من خلال تحقق الوعي بأهمية تكامل ابعاد محاسبة الأستدامة في تعزيز خطة التنمية المستدامة في إقليم كوردستان العراق.

الإفاق المستقبلية البحثية التي تقدمها الدراسة

يعد SASB أهم المعايير في المجالات الأقتصادية والاجتماعية والبيئية وأن موضوع هذه الدراسة يفتح المجال امام مواضيع بحثية أخرى يمكن أن تساهم في تطوير تطبيق محاسبة الاستدامة في البلدان النامية، خصوصا منها إقليم كوردستان العراق من منظور التكامل بين SASB وGRI. حيث تبنت العديد من البلدان محاور محاسبة الاستدامة والاستفادة منها في إعادة هيكلة نظام التخطيط للأستدامة من

الجوانب التشريعية والتنظيمية والأكاديمية والمهنية، وبناءً على ذلك فان هذه الدراسة تقترح المجالات البحثية المستقبلية الأتية:

1. مدى فاعلية تقنيات محاسبة الأستدامة في إقليم كوردستان العراق.
2. معايير SASB في تطوير الوعي بأهمية محاسبة الأستدامة.
3. معايير GRI لتحسين مستوى الإفصاح والشفافية عن الأستدامة في إقليم كوردستان العراق.
4. SASB وتطوير مناهج التدريس في البرامج الدراسية لأقسام المحاسبة في كليات الادارة والاقتصاد في جامعات إقليم كوردستان العراق، بأعتبار أن محاسبة الأستدامة تحدث نقلة نوعية في إعادة تطوير المناهج المحاسبية.

والأهم من ذلك تعد هذه الدراسة الخطوة الأولى في تعزيز الوعي بأهمية معايير محاسبة الأستدامة SASB وفي إطار امكانية إدراك المحاور الاربعة لمحاسبة الاستدامة، لذلك يُقترح إجراء دراسة مستقبلية في امكانية تبني وتطبيق SASB في التخطيط للأستدامة في إقليم كوردستان العراق.

الخاتمة

الاستنتاجات والتوصيات

حاول البحث تحقيق أهدافه في اعطاء صورة واضحة عن وجهات نظر المستجيبين المتمثلة بالمدراء التنفيذيين في الوحدات الحكومية العامة والشركات الخاصة في إقليم كوردستان/العراق المعنيين بالتخطيط للتنمية المستدامة وتطبيق محاسبة الأستدامة بمحاورها الاربعة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والافصاح والشفافية) في إطار مدى الوعي والأدراك بأهمية محاسبة الاستدامة وقد توصل البحث الى عدد من النتائج والتوصيات من خلال تحليل وتفسير البيانات التي تم الحصول عليها من أراء عينة البحث.

الأستنتاجات

1. من الناحية النظرية يوجد أدراك للجهات المسؤولة المتمثلة في المدراء العميين والتنفيذيين في الوحدات العامة الحكومية والشركات الخاصة بأهمية التخطيط للتنمية المستدامة وتطبيقات محاسبة الاستدامة في أبعادها الثلاثية الاساسية الى جانب الافصاح والشفافية عن الأستدامة.
2. كشفت الدراسة أنه نتيجة الظروف السياسية والاقتصادية التي يعاني منها العراق لأكثر من عقدين من الزمن تعتبر من المعوقات الرئيسية قد تحول دون قدرة الحكومات المتعاقبة على التخطيط للاستدامة من منظور علمي والتعثر في تطبيق تقنيات محاسبة الاستدامة.
3. تختلف الجهات المسؤولة في القطاعين العام والخاص في إقليم كوردستان من حيث الوعي بأهمية الاستدامة ومحاسبة الاستدامة, اذ تغلب عليها صفة التوجه الرسمي الحكومي دون أن يشارك القطاع الخاص في دور تنموي.

4. كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لبعده الإقتصادي حسب آراء عينة البحث.
5. كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لبعده الاجتماعي حسب آراء عينة البحث.
6. رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك لبعده البيئي حسب آراء عينة البحث
7. كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إدراك للإفصاح والشفافية عن الاستدامة في إطار محاسبة الاستدامة حسب آراء عينة البحث.
8. كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة أي أن هناك ارتباط طردي ومعنوي بين محاور محاسبة الاستدامة الأربعة بالإعتماد على آراء عينة البحث. وملاحظ أن اختبار معامل الارتباط بين كل محور المحاسبة نالت نفس النتيجة بارتباط طردي قوي ومعنوي جداً.
9. كشفت الدراسة رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير لمحاور محاسبة الاستدامة الأربعة على الاستدامة بالإعتماد على آراء عينة البحث. وملاحظ أن اختبار تأثير كل محور لمحاسبة الاستدامة نالت نفس النتيجة على وجود تأثير علماً بالاستدامة.
10. كشفت الدراسة اختبار فرضية تباين الوعي والإدراك لمحاور محاسبة الاستدامة للمبحوثين تبعاً لاختلاف نوع الشهادة (أكاديمي ومهني) وعدد سنوات الخدمة، على عدم وجود فرق معنوي بين فئتي نوع الشهادة حول إدراك لمحاور محاسبة الاستدامة الأربعة وكذلك عدم وجود فرق معنوي بين فئات عدد سنوات الخبرة حول محاور محاسبة الاستدامة الأربعة بالإعتماد على آراء عينة البحث.

التوصيات:

- متابعة لما تقدم من استنتاجات يعرض البحث الحالي عدداً من المقترحات التي وجد البحث انها مناسبة لتعزيز محاسبة الاستدامة.
1. ضرورة تعزيز الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة من قبل الوحدات العامة الحكومية والشركات الخاصة في إقليم كوردستان العراق وبالتحديد فيما يتعلق بالمحاور الأربعة للقانون (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي، الإفصاح والشفافية) التي تناولتها الدراسة ذات العلاقة بأعادة هيكلية التنمية المستدامة والأرتقاء بمستوى الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة وتحقيق مستوى التوازن بين أهداف ومصالح القطاع العام والقطاع الخاص في البيئة الاقتصادية في إقليم كوردستان العراق.
 2. أن يتم اعتماد التشريعات الأممية للاستدامة كمنظومة تشريعية وأطارا شاملا لاعادة هيكلية التنمية في إقليم كوردستان العراق والالتزام به في تعزيز التوازن بين الدور الحكومي في تطوير التنمية المستدامة من خلال تبني معايير محاسبة الاستدامة SASB تمشياً مع متطلبات التنمية المستدامة وما توكده الدراسات السابقة سواء في البلدان المتقدمة أو النامية.

3. إيجاد تشريع يلزم الوحدات الحكومية العامة والشركات الخاصة في إقليم كوردستان العراق بتطبيق تقنيات محاسبة الاستدامة في ضوء تكامل معايير محاسبة الاستدامة مع معايير الإبلاغ عن الاستدامة. GRI

ضرورة أن تهتم الوحدات العامة الحكومية وشركات الأعمال الخاصة في إقليم كوردستان العراق بمستوى الإفصاح والشفافية في إطار التنمية المستدامة من خلال تطبيق محاسبة الاستدامة من خلال تحقق الوعي بأهمية تكامل ابعاد محاسبة الاستدامة في تعزيز خطة التنمية المستدامة في إقليم كوردستان العراق..

قائمة المصادر والمراجع

المصادر العربية:

الرسائل الجامعية:

1. الطائي، نور فاضل شحادة، (2018). دور إدارة التكاليف البيئية باستعمال أنشطة سلسلة التجهيز الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة (بحث تطبيقي في شركة تعبئة الغاز/ شركة عامة). اطروحة لنيل شهادة محاسب كلف وادارية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد.
2. اسماعيل، معتصم محمد، (2015). دور الاستثمارات في تحقيق التنمية المستدامة سورية انموذجاً. رسالة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة دمشق، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد.
3. حنان، سعدي سيف، (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيا -SCHB - قسنطينة. مذكرة مقدمة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير / جامعة قسنطينة /2، الجزائر.
4. زروقي، زينب، (2018). محاسبة التنمية المستدامة واقع وآفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية - دراسة لبعض من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة جامعة محمد بوضياف - المسيلة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
5. الطائي، إيهاب رزاق غازي، (2019). استثمار الغاز الطبيعي في العراق للمدة (2008-2017). بحث لنيل درجة الدبلوم العالي في اقتصادات الطاقة، جامعة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد قسم الاقتصاد.
6. عبد الرحيم، كامل جمال، (2015). قياس اثر المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الاداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة. رسالة دكتوراه، كلية التجارة، مصر.

ب. الدوريات:

7. ابراهيم، السيد زكريا، دور المحاسبة في قياس أبعاد التنمية المستدامة دراسة ميدانية)
8. أحمد، حنيش وبوضياف، حفيز، (2018). التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة أساس الاستثمار في الطاقات المتجددة. الملتقى الدولي العلمي الخامس حول: استراتيجيات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة - دراسة، المحور الثاني: ابعاد وافاق التنمية المستدامة.
9. راجي، صفا مهدي وعباس، بشائر خضير، (2019). دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية (بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية العراقية). مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالي، 11(3)، 422-440.

10. الركابي، علي خلف سلمان، (2014). استجابة المحاسبة للمحافظة على البيئة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2014 (4)، 431-454.
11. سلمان، هيثم عبدالله، (2016). واقع المنافع الاجتماعية للشركات النفطية وأفاقها في ظل مبادرة الشفافية للصناعات الاستخراجية في العراق. الاقتصادي الخليجي، 32(27)، 114-131.
12. الشعباني، صالح إبراهيم يونس والناصر، خالص حسن يوسف، (2012). دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة. مجلة الادارة والاقتصاد، (93 المجلد الثاني)، 332-343.
13. شنن، علي عباس، (2017). اطار مقترح للقياس والافصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الاعمال المصرية المعاصرة دراسة تطبيقية.
14. عبد السيد، ناظم حسن وسلطان، أياد شاكر ويوسف، زينب جبار، (2009). المحاسبة البيئية: الإطار المحدد للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. مجلة التقني، 22 (5)، A1-A24.
15. عبد العالي، أمجد صباح وضويح، أحمد جخيور، (2017). مستقبل قطاع الطاقة في العراق في ظل استراتيجية الطاقة للمدة (2012-2030). الاقتصادي الخليجي، 33(33)، 1-50.
16. الفيق، فريد صبح، (2010). مفاهيم الاستدامة كمنهجية شاملة لتقييم المخططات العمرانية قطاع غزة كحالة دراسية.
17. محمد، مجدي شكري فوزي، (2017). دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
18. مشكور، سعود جايد وجاسم، علي نعيم، (2011). القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية (دراسة تطبيقية في شركة أور العامة للصناعات الهندسية). مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، 1(1)، 41-85.
19. هاشم، حنان عبد الخضر. (2011). واقع ومتطلبات التنمية المستدامة في العراق: ارث الماضي وضرورات المستقبل. مجلة مركز دراسات الكوفة، 1(21)، 241-288.

ج. الكتب:

20. ميلز، روبن، (2018). مستقبل النفط العراقي، سلسلة إصدارات مركز البيان للدراسات والتخطيط 16، الطبعة الاولى، بغداد.

د. انتلانييت:

21. شوقي، افراح. (2016). نصف ثروة العراق تحرق يومياً، بغداد. <https://www.azzaman.com>
22. العكيلي، لطيف عبد سالم، (2016). تلوث البيئة البصرية بنشاطات القطاع النفطي. <https://ao-academy.org/arabic/2012/09/2525.html>
23. النجار، محمد حمدي ابوالفتوح، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، كلية الادارة والاقتصاد، تحت اشراف البروفيسر وليد الحياي.

<https://www.azzaman.com>

ثانياً: المصادر باللغة الاجنبية:

A. Thesis & Researches Published in scientific journals and conferences:

1. Akisik, O., & Gal, G. (2011). Sustainability in businesses, corporate social responsibility, and accounting standards: An empirical study. *International Journal of Accounting and Information Management*, 19(3), 304-324.
2. Al-Shammari, B., Brown, P., & Tarca, A. (2008). An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-operation Council member states. *The International Journal of Accounting*, 43(4), 425-447.
3. Baumgartner, R. J. (2014). Managing corporate sustainability and CSR: A conceptual framework combining values, strategies, and instruments contributing to sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(5), 258-271.
4. Bebbington, J., & Gray, R. (2001). An account of sustainability: failure, success, and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), 557-587.
5. Burritt, R. L., & Schaltegger, S. (2010). Sustainability accounting and reporting: fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
6. Du Pisani, J. A. (2006). Sustainable development–historical roots of the concept. *Environmental Sciences*, 3(2), 83-96.
7. Gray, R. H. (1994). Corporate reporting for sustainable development: accounting for sustainability in 2000AD. *Environmental Values*, 3(1), 17-45.
8. Gray, R. H. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability, and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 47–62.
9. Griggs, D., Stafford-Smith, M., Gaffney, O., Rockström, J., Öhman, M. C., Shyamsundar, P., & Noble, I. (2013). Sustainable development goals for people and the planet. *Nature*, 495(7441), 305-307.
10. Gümrah, A., Tanç, Ş. G., & Tanç, A. (2019). Scoring of Sustainability Reports with GRI-G4 Economic, Environmental, and Social Performance Indicators: A Research on the Companies Preparing Sustainability Report in Turkey. In *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance*, I, pp. 133-151. Springer, Singapore.
11. Harris, J. M. (2000). Basic principles of sustainable development. *Dimensions of Sustainable Development*, 21-41.
12. Hodas, D. (2005). *Sustainable Development and the Marrakech Accords*.
13. Ibrahim, Y. M., Hami, N., & Abdulameer, S. S. (2020). Assessing Sustainable Manufacturing Practices and Sustainability Performance Among Oil and Gas Industry in Iraq. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 10(4), 60-67.
14. Jasch, C., & Stasiškienė, Ž. (2005). From Environmental Management Accounting to Sustainability Management Accounting. *Environmental Research, Engineering & Management*, 34.(4)

15. Kostoska, O., & Kocarev, L. (2019). A novel ICT framework for sustainable development goals. *Sustainability*, 11(7), 1961.
16. Lambertson, G. (2005). Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework. In *Accounting Forum*, 29(1), 7-26.
17. Le Corre, O., & Loubar, K. (2010). Natural gas: physical properties and combustion features. In *Natural Gas*. IntechOpen.
18. Lodhia, S., & Hess, N. (2014). Sustainability accounting and reporting in the mining industry: current literature and directions for future research. *Journal of Cleaner Production*, 84, 43-50.
19. Lüdeke-Freund, F., Freudenreich, B., Schaltegger, S., Saviuc, I., & Stock, M. (2017). Sustainability-oriented business model assessment—A conceptual foundation. In *Analytics, innovation, and excellence-driven enterprise sustainability* (pp. 169-206). Palgrave Macmillan, New York.
20. Marshall, J. D., & Toffel, M. W. (2005). Framing the elusive concept of sustainability: A sustainability hierarchy.
21. Palit, S. (2018). Emerging Significance of Sustainability Accounting and Reporting In India-A Conceptual Study.
22. Podesta, J. D., & Wirth, T. E. (2009). *Natural gas: a bridge fuel for the 21st century*. Center for American Progress.
23. Purvis, B., Mao, Y., & Robinson, D. (2019). Three pillars of sustainability: in search of conceptual origins. *Sustainability Science*, 14(3), 681-695.
24. Rogers, P. P., Jalal, K. F., & Boyd, J. A. (2008). *An introduction to sustainable development*. Published by Glen Educational Foundation.
25. Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2006). Corporate sustainability accounting: a nightmare or a dream coming true? *Business Strategy and the Environment*, 15(5), 293-295.
26. Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders. *Journal of World Business*, 45(4), 375-384.
27. Schaltegger, S., Bennett, M., & Burritt, R. (2006). Sustainability accounting and reporting: development, linkages, and reflection. An introduction. In *sustainability accounting and reporting* (pp. 1-33). Springer, Dordrecht.
28. Singhal, Naveen & Dev, Arun. (2016). *Global Reporting Initiative, Sustainability Reporting*.
29. Singleton-Green, B., & Hodgkinson, R. (2018). *Measurement in Financial Reporting. Information for Better Markets Series*. © ICAEW 2006. Reprinted 2018.

30. Al-Haleem, A. A., Awadh, S. M., & Saeed, E. A. J. (2013, December). Environmental Impact from Drilling and Production of oil Activities: Sources and Recommended Solutions. In Proceeding of the 2nd International Conference on Iraq Oil Studies (Vol. 11, p. 12).
31. Ibrahim, Y. M., Hami, N., & Othman, S. N. (2019, September). Assessing imbalance among economic, environmental and social sustainability: Evidence from oil and gas industry in Iraq. In Journal of Physics: Conference Series, 1294(7), 72. IOP Publishing.
32. AICPA, Audit and Accounting Guide: Entities With Oil and Gas Producing Activities , 2018.
33. BP Statistical Review of World the Energy Edition 68/2019 .
34. Eia, Natural Gas Processing: The Crucial Link between Natural Gas Production and Its Transportation to Market, 2006.
35. Global Agenda Council on the Future of Oil & Gas © WORLD ECONOMIC FORUM, 2016.
- B. Books:
36. Altinbasak, Farina, I., & Burnaz, S. (Eds.). (2019). Ethics, Social Responsibility and Sustainability in Marketing. Springer .
37. Baker, S. (2006). Sustainable development.
38. Bebbington, J. (2007). Accounting for sustainable development performance. Elsevier.
39. Brady, J., Chang, C., Jennings, D. R., & Shappard, R. (2011). Petroleum Accounting: Principles, Procedures, & Issues. Professional Development Institute.
40. Dincer, I., & Rosen, M. A. (2007). Exergy: energy, environment, and sustainable development. Newnes.
41. Hendriksen, E., & Michael, B. (1990). Accounting Theory, Richard Irwin, U.S.A.
42. Gray, R. (2000). The initiative's G. R. Sustainability Reporting Guidelines (2000-2011). Available at:[Accessed 22 May 2014].
43. Uno, K. (1995). Environmental options: accounting for sustainability (Vol. 10). Springer Science & Business Media.
44. Wolk, Harry I, Tearney, Michael G., & Dodd, James L. (2001), Accounting Theory, Fifth Edition, South-Western. College Publishing.
45. Wright, C. J. (2008). Fundamentals of oil & gas accounting. PennWell.
- D. Website
46. <https://www.eia.gov/energyexplained/natural-gas>
47. https://www.kindermorgan.com/contentdocs/White_Natural_Gas_Liquids.pdf
48. <https://www.shell.com/energy-and-innovation/natural-gas/liquefied-natural-gas-Ing.html>

49. <https://www.investopedia.com/articles/fundamental-analysis/08/oil-gas.asp>
50. <http://pubdocs.worldbank.org/en/965611531840923687/Gas-flaring-data-2013-17.pdf> <https://m.annabaa.org/arabic/environment/5311>.

The Extent of Realization of the Importance of Sustainability Accounting in the Public and Private sectors in the Kurdistan Region of Iraq

Dr. Subhi Al-Saleh

Department of Accounting, College of Administration and Economic, Salahaddin University, Erbil - KRG- Iraq

subhi.saleh@su.edu.krd

Gardi Sarkar Mamand

Department of Accounting, College of Administration and Economic, Salahaddin University, Erbil - KRG- Iraq

gardisarkar@gmail.com

Keywords: Accounting, Sustainability Accounting, Economic, Social, Environmental Dimension, Disclosure, and Transparency.

Abstract

Recognizing the extent to which companies and government units are aware of sustainability and accountability has become a matter that requires paying more attention to help them grow and achieve their goals following their systems and work methodology. Therefore, this research starts from diagnosing the state of awareness of the importance of sustainability accounting in sustainable development within the framework of research and analysis attempts in developing countries, especially Iraq and the Kurdistan Region, and measuring the awareness of public and private sector administrations of the concept of

sustainability accounting in the light of the descriptive approach using a questionnaire distributed to sample randomly. Results showed an awareness of sustainability accounting components (economic, social, environmental, disclosure and transparency) according to the opinions of the research sample. The results also showed a direct correlation between the four components of sustainability accounting, depending on the views of the research sample. In addition, there is an impact of the sustainability accounting components on sustainability. Finally, the result revealed awareness of the sustainability accounting components according to the certificate (academic and professional). In addition, the number of years of service provided that there is no significant variance between the two categories of the certificate type about the awareness of the four sustainability accounting components and no considerable variance between the categories of the number of years of experience on the four sustainability accounting components .

گرنگى دهرك پىكردن به ژمىرىارى به رده وام بوون له كه رته كانى گشتى و تايهت له هه رىمى كوردستان-عىراق

پوخته:

درک پىكرنى كۆمپانىاكان و يه كه حكومىه كان به جه مكى ژمىرىارى به رده وام بوون گرنگى تايهتى خۆى هه يه كه وا ده بىته يارىده ده ر بۆ به ده ست هىنانى ئامانجه كانىان، وه له و روانگه يه وه ئەم تووژىنه وه يه هه لده ستىت به ده ستنىشان كردنى گرنگى درك پىكردى به جه مكى ژمىرىارى به رده وام بوون له بوژانه وه ي به رده وام له چوارچىوه ي هه ولى گه پان و شىكرنده وه ي له وولاتانى تازه پىگه يشتوو به تايهتى له عىراق و هه رىمى كوردستان ، وه پىوانه ي درك كردنى بۆ ژمىرىارى به رده وام له كه رتى گشتى و تايهت ، به به كار هىنانى راپرسى نامه كه وا به شىوه ي هه ره مه كى دابه ش كراوه، وه تووژه ره كان گه يشته كۆمه لىك له ده رئه نجام وه گرىنگترىن ده رئه نجامه كان برىتى بو له بونى درك پىكردن بۆ لايه نه كانى



ژمفرىارى به رده وام (لافة نى ئابورى، كؤمه لفة تى ، ژفنگه و روونى و دروستى) په فوه ندى راسته و خو و به ففز له نى وان هه ر جوار لافة نه كانى ژمفرىارى به رده وام هه فف وه هه روه ها بونى كارفگه رى جوار لافة نه كانى ژمفرىارى به رده وام له سه ر ژمفرىارى به رده وام هه روه ها هفج جؤره جتاوازفكى ئه و تو ئفه له نى وان وه لامه كانى رافر ساوان به گو فره ف جورى بر وانامه (ئه كادفمى و ففشه فف) وه ساله كانى خزمه ت و شاره زافى.