Warith Scientific Journal

الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية العراقية وأثره في التنمية المستدامة دراسة استطلاعية على معمل سمنت كربلاء

م.د محمد مجيد الحمداني[1]، م.م محمد هاشم الموسوي[2]
[1،2] كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة وارث الأنبياء، كربلاء، العراق
[1] mohammed.alhamdany@uowa.edu.iq
[2] mohammed.ha@g.uowa.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على مدى التزام الشركات الصناعية العراقية بالإفصاح عن أدائها البيئي إضافة إلى بيان مدى تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي على التنمية المستدامة للشركات ومن خلال جملة من الإجراءات المتبعة من قبل الشركات العراقية إذ أن حماية البيئة ومصادرها من الأولويات التي تسعى إلى تحقيقها عينة البحث، إذ يتحقق ذلك من خلال الإفصاح المستمر عن المعلومات المحاسبية الخاصة بالعمليات الصناعية التي تمثل الأداء البيئي لهذه الشركات وبالتالي فان كفاءة هذا الأداء يعزز مبدا التنمية المستدامة، وقد تركزت مشكلة البحث في بيان الإثر الذي يتركه الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على التنمية المستدامة للشركات العراقية وقد تم تصميم استبانة لتحقيق هذا الغرض وزعت على العاملين في معمل إسمنت كربلاء وقد استخدم البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد توصل البحث الى نتيجة مفادها ان هناك تأثير للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على التنمية المستدامة للشركات العراقية كما وتوصل البحث الى جملة من التوصيات أهمها ان التزام الشركات العراقية بعرض المعلومات المحاسبية الخاصة بالأداء البيئي وبشكل مستمر يحقق افضل أداء بيئي مستدام.

الكلمات المفتاحية: الأداء البيئي، التنمية المستدامة، الإفصاح المحاسبي

Abstract

The aim of the research is to identify the extent to which the Iraqi industrial companies are committed to the disclosure of their environmental performance, in addition to the extent to which the disclosure of environmental performance affects the sustainable reality of companies and through a number of procedures followed by Iraqi companies. The protection of the environment and its sources are priorities that aim to achieve Iraqi companies. This is achieved through the continuous disclosure of the accounting information for the industrial processes that represent the environmental performance of these companies. Therefore, the efficiency of this performance enhances the principle of sustainable development. The research problem focused on the statement of the impact of the accounting of the environmental performance on the sustainable reality of Iraqi companies has been designed and a questionnaire for this purpose was distributed to employees in Karbala Cement Factory. The statistical program (SPSS) was used. The research concluded that the impact of accounting disclosure on environmental performance on the sustainable development of companies The Iraqi research also reached a number of recommendations, the most important of which is the commitment of Iraqi companies to present accounting information on environmental performance and continuously achieve the best sustainable environmental performance.

Keywords: environmental performance, sustainable development, accounting disclosure

المبحث الأول / منهجية البحث

أولا: مشكلة البحث

في ظل المتغيرات المتسارعة التي يشهدها العالم وبالأخص على المستوى الصناعي وبروز العديد من الازمات التي كان سببها ضعف التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن الأداء البيئي وفي ضل الجهود الدولية الرامية إلى حث هذه الشركات الى إيجاد أفضل الوسائل التي تحد من المخلفات البيئية الناتجة عن الأنشطة الصناعية فقد أصبحت هناك ضرورة حتمية على الشركات التي تفصح عن المعلومات البيئية الى الجهات ذات العلاقة بالشكل الذي يسمح بترشيد القرارات البيئية بما ينعكس على تعزيز أدائها البيئي المستدام ، وفي ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الاتي ما مدى تأثير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الخاصة بأدائها البيئي للشركات الصناعية العراقية على واقعها المستدام.

ثانيا: أهمية البحث

تنبع اهمية البحث في بيان دور الافصاح المحاسبي في توفير المعلومة البيئية بدقة عالية وفي إطار التقارير المالية بما يعكس أدائها البيئي ويعزز تحقيق مبدا التنمية المستدامة، إذ يعد الأداء البيئي للشركات الصناعية واحد من اهم المعايير في الوقت الحاضر التي تعتمد عليها الجهات الخارجية سواء على مستوى المستثمرين او الجهات الحكومية للحكم على كفاءة الأداء البيئي لهذه الشركات، وفي اطار تحقيق مبدا الاستدامة في المحافظة على البيئة من الاثار الضارة لابد للشركات الصناعية ان تفصح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأداء البيئي بالشكل الذي يسمح للجهات الأخرى التعرف على أدائها وتقييمه.

ثالثا: اهداف البحث

1. معرفة مدى التزام الشركة الصناعية في عرض المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية.
2. معرفة مدى تأثير الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي على الواقع المستدام للشركة الصناعية عينة البحث.

رابعا/ فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها **(هناك علاقة أثر ذات معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتنمية المستدامة للشركات الصناعية العراقية).**

خامسا / وصف عينة البحث

اقتصرت عينة البحث على معمل سمنت كربلاء وهي احدى الشركات العامة للسمنت الجنوبية وهي شركة تأسست في عام 1984.

سادسا: حدود البحث

أ. الحدود الزمنية: تتمثل بمدة جمع البيانات الخاصة بالجانب العملي (استبانة) من الدراسة في الشركة عنة البحث والتي امتدت من (5 /2021/6) إلى (2021/6/20).

ب. الحدود البشرية: شملت مدراء الأقسام والشعب إذ تم توزيع 40 استبانة استرد منها 38 فقط.

ج. الحدود المكانية: معمل سمنت كربلاء.

سابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل تحليل استجابات أفراد العينة واختبار فرضية البحث وقياسها، تم الاستعانة ببرنامج (SPSS V_{20}) وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: -

أ. الوسط الحسابي الموزون: لتحديد مستوى المتغيرات واتجاهات إجابات أفراد العينة ضمن مقياس الإجابة.

ب. الانحراف المعياري: يستخدم التشتت المطلق: وهو الجذر التربيعي الموجب لمتوسط مجموع مربعات انحرافات قيم المتغير العشوائي عن وسطها الحسابي

ج. التباين: وهو مربع الانحراف المعياري

د. الانحدار البسيط Simple Regression: استعمل في قياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل في المتغير المعتمد.

ه. معامل التحديد (R2): - يوضح مقدار التغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد التي من الممكن تفسيرها عن طريق المتغير المستقل.

و. اختبار (F): - تم استخدامه في اختبار معنوية علاقات التأثير وقياسها بين المتغيرات

ز. المعامل المعياري للانحدار (البيتا): يقيس مدى حساسية المتغير المعتمد للتغير الحاصل في المتغير المستقل

المبحث الثاني / الإطار النظري للبحث

أولا: مفهوم المحاسبة البيئية

تعد المحاسبة البيئية أحد المفاهيم الحديثة في أدبيات الفكر المحاسبي الحديث نظراً لدورها المميز في عصرنا الحالي، نتيجة التطورات التي تشهدها البيئة الحالية، إذ نحاول ان نستعرض بعض مفاهيم المحاسبة البيئية، وبيان أهميتها لمجتمع الأعمال، فقد عرفتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) بأنها "نظام لتوفير المعلومات الملائمة ذات العلاقة بالأنشطة البيئية بهدف قياسها والإفصاح عنها في التقارير والكشوفات المالية" (INTOSAI,2010:8)، في حين عرفتها وكالة حماية البيئة الأمريكية بأنها أداة لتحديد وقياس الأداء البيئي، بهدف محاولة تخفيف الآثار السلبية للأنشطة البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع القرارات (US.EPA ,1995: 2) إلا إن البعض عرفوا المحاسبة البيئية بأنها نظاما لقياس وتحديد والإبلاغ عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية، من اجل فهم وتعزيز ذلك الأداء بصورة موضوعية (Ginoglou, et al.,2003: 2)، وقد عرفت المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس كلفة الأنشطة البيئية وأدواتها ومستلزماتها، في تخفيض الآثار البيئية السامة، وهي تستند أساساً على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية وغيرها (السيد وآخرون ,2008: 4) من خلال ما تقدم يتضح ان المحاسبة البيئية شانها شان الأنواع الأخرى من المحاسبة التي تهتم بتوفير المعلومات ذات الصلة بالأنشطة البيئية بهدف قياسها والرقابة عليها وكذلك معرفة المخالفات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية والأضرار التي تسببها الأعمال الصناعية الضارة بالبيئية.

ثانيا: أهداف المحاسبة البيئية

تهدف المحاسبة البيئية إلى تحقيق مجموعة أهداف، منها: (INTOSAI,2010:8)

1. توفير إطار مفاهيمي للمعلومات ذات العلاقة بالأنشطة البيئية بهدف تحديدها وقياسها والإفصاح عنها في الكشوفات والتقارير المالية.
2. المساعدة في إعداد تقارير الأداء لتحقيق الرقابة الفاعلة على العناصر المسببة للتلوث البيئي واتخاذ القرارات المناسبة للحد منه.
3. المساعدة في توفير المعلومات مستدامة ذات صلة بالموارد الطبيعية تمهيدا لاستخدامها في قياس مدى تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
4. المساهمة في تطوير وتصميم منتجات مستدامة تتلاءم مع شروط المحافظة على البيئة.

ثالثا/ أهمية المحاسبة البيئية

يرى مناصرو المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات أنّ المساءلة والشفافية عنصران رئيسان في استراتيجية الاستدامة الناجحة، فالإفصاح عن تقارير الاستدامة يُعَد أحد الأدوات المهمة لتوصيل الأداء التنظيمي المتعلق بممارسات المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات، والأهم فيها أنّ المستثمرين والمستهلكين والممولين وأصحاب المصلحة الأخرين يميلون الى التوجه نحو الشركات التي تفصح عن أنشطة الاستدامة في تقاريرها المالية وهذا ما نتج عن علاقة إيجابية بين أداء الشركة وتقارير الاستدامة (Ekwueme, et al., 2013:1).

تُعَد تقارير الاستدامة بشكل رئيس من خلال إعداد التقارير البيئية المُستندة الى المعلومات المستخرجة من المحاسبة البيئية، كما أنه ولأغراض إدارة التنمية المستدامة، يفضل اعتماد تقرير TBL[1] (خط الأساس الثلاثي) للإبلاغ عن أنشطة الاستدامة للمستفيدين الخارجيين الذين لا يجدون غايتهم في الإبلاغ الداخلي عن الاستدامة، واستناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتوجيه المالي للاتحاد الأوربي [2](EU/34/2013) سَتُحدِّث التشريعات مع المعلومات غير المالية (الحد الأدنى من المؤشرات الاجتماعية والبيئية) التي أصبحت

[1] يطلق مختصر (TBL) على Triple Bottom Line ويسمى خط الأساس الثلاثي ويعرف بأنه الأنموذج التقليدي الأساسي لربح الشركة (البعد الاقتصادي) بعد إضافة بعدي المساءلة الاجتماعية والبيئية.

[2] توجيه الاتحاد الأوروبي للبرلمان الأوروبي والمجلس المؤرخ 26 يونيو 2013 بشأن البيانات المالية السنوية والبيانات المالية الموحدة والتقارير ذات الصلة بأنواع معينة من التعهدات.

لاحقا بعد هذا التوجيه موحدة وإلزامية، الأمر الذي يعني تضمين القوائم المالية بيانات غير مالية (بيئية واجتماعية) تتعلق بالاستدامة (الموسوي، 2020: 68).

كما يمكن تلخيص أهمية المحاسبة البيئية فيما يأتي: (نشوان,2002: 17)

1. إن هنالك تصوراً متنامياً بمرور الوقت مفاده إن الأداء البيئي للمنشآت يمكن أن يؤثر في الأداء العام للشركة.
2. إن الوفورات الضئيلة المتأتية من خلال الخطط المتبناة لخفض النفايات والاستغلال الكفء للطاقة على سبيل المثال يمكن أن تكون وفوراتٍ جوهريةً حتى في تلك المنشآت التي تتوسم في نفسها الارتكاز على نظام إداري جيد.
3. تواجه الشركات وخصوصاً في بعض المجتمعات المتقدمة، ضغوطاً صوب تطبيق المحاسبة البيئية بغية المساهمة في حل المشكلات التي تكتنف البيئة

رابعا: مفهوم الإفصاح المحاسبي

هناك عدة المفاهيم تشير إلى مصطلح الإفصاح المحاسبي، نحاول أن تستعرض جزء منها، فقد تم تعريف الإفصاح على انه عملية عرض المعلومات المالية سواء كانت وصفية أو كمية في التقارير والقوائم المالية والملاحظات أو الهوامش في التوقيت المناسب، مما يزيد من شفافية تلك القوائم وملائمتها للمستفيدين من الأطراف الخارجية الذين ليس لديهم سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة (سمير,2014: 11)، وعرفه (عاشور,2008: 24) بانه: عرض القوائم المالية لجميع المعلومات الرئيسة التي تهم الأطراف الخارجية المستفيدة، ومساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة بأوقات مناسبة، فيما عرفه آخرون بانه سلوك سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها كافة الأطراف المستفيدة، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المرتكزات الرئيسية لإعداد القوائم والتقارير المالية، وهذا يعني أن تشتمل التقارير المالية الملاحظات الإضافية المرفقة بها، جميع المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل المستفيدين (محمود، دباش،2017: 5).

في ضوء ما تقدم يتضح ان الافصاح المحاسبي هو تزويد جميع الاطراف ذات الصلة بالمعلومات الهامة المعبرة عن اداء الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة بغية المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة بالوقت مناسب، ومن هنا نلاحظ ان المعلومات المحاسبية لها دور مهم في بيان اداء الشركة خلال مدة معينة.

ويوضح الجدول (1) مراحل تطور الإفصاح المحاسبي ومحتوياته حول العالم منذ ستينيات القرن الماضي لغاية عام 2020.

جدول (1)
مراحل تطور الإفصاح في الوحدات الاقتصادية حول العالم

مراحل تطور الإفصاح المحاسبي	التركيز على المعلومات
1960-1979	البيانات المالية - فقط المعلومات المتعلقة بالأداء المالي
1980-1999	الأداء المالي ومناقشات الإدارة والحوكمة وإعداد التقارير البيئية
2000-2019	الأداء المالي ومناقشات الإدارة والحوكمة وتقارير الاستدامة
2020-.....	التقارير المتكاملة (الماضي والحاضر والمستقبل)

من إعداد الباحثان بالاعتماد على

Resource: Ashok, M. L. (2019). Role of XBRL in Promoting the Integrated Reporting in Indian Scenario. Dr. Ashoka M L., & Abhishek, (2019), 25-33.

خامسا: الأداء المستدام

يُعَرّف الأداء المُستدام بأنّه قياس وإدارة التفاعل بين قطاعات الأعمال والمجتمع والبيئة، ويمكن تحليل القياس والإدارة في ثلاثة مستويات هي: ومستوى قياس الأداء الكلي ومستوى مؤشرات الأداء الفردية، ومستوى العلاقة بين النظام العام والبيئة الخارجية (Schaltegger & Wagner, 2006: 3)، أما (Fauzi, et al., 2010:1353) فيرى أنّ الأداء المستدام يطلق عليه أيضاً النهج القائم على أصحاب المصلحة او نهج أصحاب المصلحة، تجاه مقياس الأداء، فتقرير الأداء المستدام يركز على ثلاثة أركان رئيسة هي المالية، والاجتماعية، فضلاً عن البيئية التي تنطلق منها عملية قياس الأداء المستدام، ويتضمن عناصر مقاييس الأداء المالي والاجتماعي، والبيئي، فتقييم أداء الوحدات لا يقتصر على تحقيق الرفاه الاقتصادي المتمثل بـ (الربح المادي) بل يهتم على نحو كبير الأهداف البيئية (الجو والأرض) والأهداف الاجتماعية (الأشخاص) وتسمى هذه العناصر مجتمعة بـ TBL، فالاستدامة تتعلق ببناء هيكل مجتمع يتحقق فيه التوازن المناسب بين الأهداف والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، إذ اصبح من الضروري اليوم على الشركات ان تمتثل الى المعايير الدولية واللوائح الوطنية (المحلية) التي تنظم المحافظة على البيئة ومعايير العمل وحقوق الانسان ومكافحة الفساد وغيرها، لكي تسهم على نحو فعال في بناء مجتمع مستدام عن طريق ابتكار منتجات وخدمات ملائمة وصديقة للبيئة والمجتمع. (Székely & Knirsch, 2005: 628)

سادسا: الإبلاغ عن الأداء المستدام:

يمكن وسم العلاقة بين الأداء المستدام وقياسه والابلاغ عنه بـ "منظور داخلي-خارجي" "outside-inward perspective" أو اعتبارات استراتيجية أخرى، إذ يتحقق هذا المنظور من القضايا اعلاه وإبلاغ المساهمين عنها، وتحدد فيما بعد أنشطة القياس والإدارة عن هذه القضايا. (Schaltegger & Wagner, 2006: 3)، كما أصبح الإبلاغ عن الأداء المستدام تحدياً حقيقياً للشركات في مواكبة المتطلبات الاساسية للإدارة وإحتياجات المستفيدين وأصحاب المصلحة الاخرين، يكمن هذا التحدي في كيفية الإبلاغ عن المعلومات على نحو متوافق بين الشركات في كافة انحاء العالم من نواحي الدقة والمضمون وقابلية المقارنة، إلا أنّ هذا التحدي بدأ بالانخفاض بعد بروز مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) التي كانت بدايتها متواضعة نوعاً ما من ناحية التشريعات والقوانين التي تنظمها، الا أنها حققت فيما بعد نجاحاً هائلا في الإبلاغ عن الأداءين الاجتماعي والبيئي. (Persic, et al., 2013:321)

سابعا: التحديات التي تواجه تطبيق الاداء المستدام:

من أهم التحديات التي تواجه الشركات في تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد والمجتمع هي تحقيق مساهمة تلك الشركات في الاستدامة، ولأن تنفيذ الاستدامة يختلف على نحو جوهري عن تنفيذ الاستراتيجيات الأخرى للشركة فإن أحد التحديات أمام تنفيذ الأداء المستدام هو تحديد أهداف قابلة للقياس، وهو ما يصعب التنبؤ به وقياسه وإدارته، فضلا عن تحدي الضغوط المالية التي يواجهها المديرون لزيادة الأرباح قصيرة الأجل مقابل تحسين الأداء الاجتماعي والمالي في آن واحد، في حين يكون التحدي الأكبر هو تحدي ردّة فعل المستفيدين والذي يتمثل في عدم

اليقين حول كيفية استجابتهم لإجراءات الأداء المستدام بمرور الزمن (Epstein&Buhovac,2010: 307)، من ناحية أخرى فان موقف "الالتزام بالقانون والوفاء بمتطلباته" يتيح مجال التحدي لقبول أعلى مستويات الالتزام والمسؤولية الأخلاقية، فضلا عن تحدي تحقيق التنمية المستدامة في الشركات على تحقيق كافة الابعاد (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية) في آن واحد. (Way, et al., 2014:100)

ثامنا: مفهوم الأداء البيئي

إن الأداء البيئي لا يقتصر على التأثيرات البيئية فحسب، وذلك لأن استخدام التأثيرات البيئية كبديل للأداء البيئي يقيد النظرة لذلك المفهوم ذو الأبعاد المتعددة في بعد واحد، كمفهوم الأداء في المحاسبة الإدارية الذي لم يعد يقتصر على الجانب المالي فقط وإنما توسع ليشمل أبعاداً أخرى كرضا الزبون والإنتاجية والتحفيز وغيرها(العبيدي،2015: 124), إذ تعتبر عملية تحديد مجالات الأداء البيئي أولى خطوات تحقق وظائف المحاسبة البيئية وآلية عملها، نظرا لما تتضمنه هذه العملية من حصر الأنشطة البيئية التي تقوم بها الشركات (حنان,2014: 43)، إذ لا يمكن للشركات أن تحسن صورتها بالاعتماد فقط على الأداء الاقتصادي أو التقني، بل أن الأداء البيئي له دوره على الشركة من الخارج، فالأهداف الاقتصادية تدل على وجود الأداء الاقتصادي الذي يعتبر تحقيقه المهمة الرئيسة للشركة والذي يتجسد بالفوائض التي تحققها من وراء تعظيم نواتجها, وتدني مستويات استخدام مواردها ، أما الأهداف البيئية وان كانت في الحقيقة تمثل قيودا مفروضة على الوحدة يلتزمها بها كل من مجتمعها الداخلي والخارجي ولكنها تعبر عن سعي الوحدة الى بلوغ أدائها البيئي (حمد،2014: 18)، ويقصد بالأداء البيئي كل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الشركة سواء كان إجبارياً أو اختيارياً والتي من شأنها أن تمنع أو تخفف الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن أنشطة الشركة الإنتاجية أو الخدمية (الشحادة,2010: 283) ، في حين أن المنظمة العالمية للتقييس ISO عرفت الأداء البيئي على انه عبارة عن نتائج مقايسة لإدارة المؤسسة لمظاهرها البيئية (بروش ودهيمي,2011: 656) وأشار إليه آخرون بانه مجموعة من بنود المعلومات التي ترتبط بأنشطة وأداء إدارة البيئة بالشركة في الماضي والحاضر والمستقبل وان الإفصاح البيئي للشركات يشتمل على معلومات تخص التداعيات المالية الماضية والحاضرة والمستقبلية والمترتبة على قرارات أو ممارسات الإدارة البيئية للوحدة الاقتصادية (الموسوي واخرون،2016: 207) وكما بينه آخرون هو عبارة عن مستوى الأثر البيئي الضار الذي تسببه إحدى الشركات بحيث يكون الأثر البيئي الضار أقل كلما تحسن الأداء البيئي والعكس بالعكس (Lankoski,2000:10) ، وفي ضوء ما تقدم ومن خلال المفاهيم أعلاه يتضح أن الأداء البيئي هو عبارة عن مجموعة من الأنشطة التي تمارسها الشركات الهدف منها هو تقليل الآثار السلبية المصاحبة لعمليات الإنتاج والعمل قدر الإمكان على توفير افضل الوسائل التي من شانها أن تحافظ على بيئة سليمة خالية من الانبعاثات الضارة.

تاسعا: أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي

شهدت السنوات الأخيرة حاجة ملحة من مستخدمي التقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للشركات، ويعود ذلك إلى تعدد حاجات المستخدمين وازدياد اهتماماتهم، الأمر الذي أدى إلى ظهور حاجة لتطوير معايير محاسبية خاصة بالإفصاح عن الأداء البيئي بالقوائم والتقارير التقليدية بشكل مرفقات إيضاحية مرفقة معها واتضح أن الإفصاح الحالي لا يوفي باحتياجات المستفيدين أو المستخدمين البيانات والمعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركة تجاه حماية البيئة، من اجل زيادة كفاءة تشغيل المعلومات لمتخذي أصحاب القرار، وترشيدهم باتجاه قرارات المتضمنة بالمسؤولية الاقتصادية والبيئية للشركات (الطاهر واخرون,2011: 447)

إضافة إلى ذلك هناك عدة مسؤوليات للشركات تجاه البيئة، أبرزها ما يلي: (عمارة،2011: 275).

1. يساعدهم في تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل، مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط الشركة.
2. يساعدهم ايضا باستخدام مواردها بأكبر قدر وكفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث مما يساعدها على زيادة الأرباح السنوية.
3. مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة اهداف المجتمع والاحتياجات الجديدة له.
4. يساعد في دعم الثقة والاحترام الأشخاص مع الشركات، ومما يزيد من الإقبال على منتجاتها وتوسيع في استثماراتها مما ينعكس ذلك على نشاطها ومركزها المالي.
5. تلبية احتياجات المستفيدين الى التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركات.

عاشرا: الإفصاح عن الأداء البيئي (تقرير خط الأساس الثلاثي (TBL))

يواجه هذا المفهوم تحدياً كبيراً ألا وهو الجمع أو تحقيق التوازن بين الابعاد الثلاثة، التي يطلق عليها اختصاراً 3Ps (People & Planet & Profit) والذي يعني (الناس والأرض والربح) (Hill,2000:2)، وعرفه (Elliott & Elliott, 2011:840) بأنّه مفهوم طوّر في تسعينيات القرن الماضي يجري على وفقه الإبلاغ عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي ضمن التقرير السنوي الاساسي عن طريق مقاييس خاصة لكل فئة، فالبعد الاقتصادي يقيس مؤشرات العائد على الاستثمار، ونسب السيولة، بينما البعد البيئي يقيس مؤشرات تتعلق بالطاقة والانبعاثات والنفايات ، أما البعد الاجتماعي فإن مؤشراته تتعلق بقضايا العمالة وحقوق الإنسان، أما (Dixon,2014:17) فيرى بأنه إطار محاسبي يسعى الى تجاوز مؤشرات الربح الاعتيادية والافصاح عن الأداء الاقتصادي مدموجاً مع المؤشرات الاجتماعية والبيئية ، وكان التحدي الاهم هو أنّ الأداء الاقتصادي يقاس بوحدة النقد في حين إن الأداءين الاجتماعي والبيئي لا يمكن قياسهم كذلك.

إن تطبيق نموذج TBL من الوحدات الاقتصادية والحكومات والوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح مرتبط بمبادئ الاستدامة الاجتماعية والبيئية فضلا عن الاقتصادية، ولكنها تختلف بطرق قياس النتائج من فئة لأخرى، إذ واجه المؤيدون عدة تحديات، أهمها كيفية تنظيم فهرس شامل لنموذج TBL وكيفية تحديد بيانات الفهرس المناسبة له (Slaper&Hall,2011:4).

مما سبق يمكن القول بأن نموذج TBL هو تقرير يقدم صورة عن الوحدة الاقتصادية المستدامة عن طريق تقارير تعرض المؤشرات البيئية والاجتماعية فضلا عن المؤشرات الاقتصادية، ونقل صورة واضحة الى المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المستدامة لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرار

ويشمل أنموذج تقرير خط الأساس TBL على ثلاثة أبعاد هي: البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي، وكالآتي: -

1. **الخط الاقتصادي The Economic line:** يشير الخط الاقتصادي في مفهوم TBL الى تأثير ممارسة الأعمال التجارية في الشركة، اذ يربط نمو الشركة بنمو الاقتصاد والمساهمة في دعمه للاستمرارية والتطور الى المستقبل، وتعزيز القدرة على دعم الأجيال الجديدة (Alhaddi,2015:8).

2. **الخط البيئي The Environmental line:** يشير البعد البيئي لـ TBL الى الاتجاه نحو ممارسات لا تمس بضرر سلبي للموارد البيئية للأجيال القادمة، منها الاستعمال الأمثل للموارد الطبيعية وتقليل انبعاث الغازات، وأثبتت الدراسات ان الشركات التي لديها ممارسات مستدامة كحماية البيئة وتحسين الرفاه الاجتماعي للمستثمرين واصحاب المصلحة الاخرين قد تفوقت على نظيراتها في المجال الاقتصادي (Alhaddi,2015:8).
3. **الخط الاجتماعي The Social line:** ويهتم بتأثير الشركات على العاملين أو الأشخاص أو خدماتها ومنتجاتها سلباً أو إيجاباً، فالالتزام بالخط الاجتماعي يستلزم تحسين معاملة العاملين بطريقة عادلة وأخلاقية. (Atu,2013:31)

حادي عشر: التنمية المستدامة

ظهر هذا المفهوم في القرن العشرين وخصوصا في فترة الثلاثينات ، إذ يعد تقرير نادي روما نقطة البدء لهذا المفهوم أو المصطلح الذي اطلق عام 1972 تحت عنوان وقف التنمية، وقد اظهر هذا التقرير الوتيرة المتسارعة للتنمية الاقتصادية وتلوث الطبيعة، والضغط على النظام البيئي فضلا عن التزايد الديموغرافي في استنزاف الموارد الطبيعية، هذا ما أثار في وقته جدلاً واسعاً بين المختصين الذين انقسموا إلى فريقين، الأول كان مؤيداً لاستمرار عملية التنمية في حين أن الثاني كان يعمل على المحافظة على البيئة (سعيدة ، 9:2009) وقد شهد مفهوم التنمية المستدامة تطورا متصاعدا، يظهر ذلك جليا من خلال متابعة تقارير التنمية البشرية بدءاً من عام 1990 وحتى مطلع القرن الحادي والعشرون، فضلا عن مساهمات خبراء البنك الدولي، فقد تم تجاوز المفهوم الاقتصادي المرتكز على أساس الزيادة الكمية في الدخل إلى مفهوم دولي مجتمعي شامل، يضع الأفراد في مركز العملية التنموية (منصوري ، 2008: 4) ، وعرفها (Seelos & Mair,2004:10) بانها الربط بين النمو الاقتصادي والقدرة على تلبية الاحتياجات الرئيسة للأجيال الحالية من دون المساس بالخيارات المتاحة لتلبية احتياجات الأجيال القادمة. وعرفت من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بأنها المسار المتوازن بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق مفهوم العدالة المجتمعية عبر الزمن بما يكفل تحقيق مستوى العيش الكريم (Seelos & Mair, 2005:3) وأشار إليها (لعمي ورحمن،2012: 3) بانها عملية التغييرالتي يتناغم فيها استغلال الموارد ومناحي التنمية التكنولوجية وتوجهات الاستثمار وتغيير الشركات ويعزز كلاً من إمكانات الحاضر والمستقبل للوفاء باحتياجات الفرد وتطلعاته

ثاني عشر: أهداف التنمية المستدامة

تحقق التنمية المستدامة مجموعة أهداف منها

(بودیار وجباري,2009: 5) (إبراهيمي والصغير، 6:2009)

1. تحقيق نوعية حياة أفضل للمجتمع من خلال التركيز على العلاقات بين أنشطة الأفراد والبيئة وكيفية تعاملها مع النظم الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان.
2. تعزيز وعي الأفراد بالمشكلات البيئية القائمة، وذلك من خلال تنمية إحساسهم بالمسؤولية وحثهم على المشاركة الفعالة في إيجاد الحلول المناسبة بالمشاركة في إعداد ومتابعة وتقييم برامج ومشاريع التنمية المستدامة.
3. تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية بصورة تؤكد المساواة في توزيع الثروات بشكل عادل بين الأجيال المتعاقبة والمحافظة على رأس المال الطبيعي.
4. تحليل الأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والإدارية وإعطاءها رؤية شمولية وتكاملية.

ثالث عشر: خصائص التنمية المستدامة

يمكن إيضاح أبرز خصائص التنمية المستدامة وكما يأتي: - (هاشم، 2011: 249)

1. تنظيم استخدام الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة استخداما عقلانياً بما يضمن مصلحة الأجيال القادمة.
2. تهدف إلى تحقيق التوازن البيئي من اجل المحافظة على البيئة وضمان سلامة الحياة الطبيعية.
3. يعتبر الإنسان الهدف الأساسي الأول للتنمية المستدامة مع المحافظة على القيم الاجتماعية والاستقرار النفسي والروحي للشخص والمجتمع وممارسة الديمقراطية.
4. تعمل على المحافظة على التنوع الوراثي للكائنات الحية وعلى العناصر والمركبات المكونة للمنظومات الإيكولوجية أي لا تبسط المنظومات البيئية وذلك لسهولة التحكم بها.
5. هي ذات أبعاد متعددة من الناحية الاجتماعية تهدف إلى تطوير المجتمعات من خلال تحقيق العدالة وتحسين ظروف المعيشة والصحة، ومن الناحية الاقتصادية فتهتم بتطوير البنى الاقتصادية من خلال الإدارة الكفؤة للموارد الطبيعية والاجتماعية، وأما من الناحية التنمية البيئية المستدامة فأن هدفها الأساسي هو المحافظة على الموارد وحماية نسق الطبيعية.

المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي

أولا: وصف وتشخيص عينة البحث

تهدف هذه الفقرة الى وصف وتشخيص آراء عينة البحث بشأن كل من متغيري (الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والتنمية المستدامة)، ولقد استخدم لهذا الغرض مقياس (Likert) الخماسي والذي بلغ متوسط اداة القياس الخاص به في هذا المبحث بوسط فرضي (3)، وبعد اجراء التحليل الاحصائي تم التوصل الى الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والتباين وشدة الاجابة.

1. **الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي:**

يظهر الجدول (2) ان متغير الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي قد حقق وسط حسابي كلي موزون بلغ (4.09) وبانحراف معياري (0.97) وكان معامل الاختلاف (0.24) وتباين (0.95) مما يعني ان هناك اتفاق بين افراد العينة بخصوص رأيهم حول متغير الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي بدعم ان شدة الاجابة كانت (81.8 %). وقد حققت الفقرة (4) اكبر وسط حسابي موزون اذ بلغ (4.63) و بانحراف معياري (0.49) و كان معامل الاختلاف (0.11) و تباين (0.24) مما يعني **ان عدم الإفصاح عن المصاريف البيئية لقاء التخلص من المخلفات البيئية والخاصة بأدائها البيئي يؤثر على الواقع المستدام لها** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (92.6 %) ، اما الفقرة(5) جاءت ثانيا اذ بلغ الوسط الحسابي الموزون (4.42) و بانحراف معياري (0.64) و كان معامل الاختلاف (0.15) و

تباين (0.41) مما يعني **ان عدم وضوح الإفصاح المحاسبي البيئي ينعكس سلبا على الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية وبالتالي ينعكس على تنميتها المستدامة** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (88.4%).

جدول (2)

وصف وتشخيص متغير الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي

	الاسئلة	وسط حسابي	شدة الاجابة	انحراف معياري	اختلاف	التباين
1	ان الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي يعزز مبدا التنمية المستدامة	4.00	80.0%	0.90	0.23	0.81
2	ان عدم الإفصاح عن القياس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية يؤثر على الأداء البيئي	3.61	72.1%	1.17	0.33	1.38
3	ان الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تعزز الأداء البيئي يحقق للوحدة الاقتصادية مكانة تنافسية	3.79	75.8%	1.12	0.30	1.25
4	ان عدم الإفصاح عن المصاريف البيئية لقاء التخلص من المخلفات البيئية والخاصة بأدائها البيئي يؤثر على الواقع المستدام لها	4.63	92.6%	0.49	0.11	0.24
5	ان عدم وضوح الإفصاح المحاسبي البيئي ينعكس سلبا على الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية وبالتالي ينعكس على تنميتها المستدامة	4.42	88.4%	0.64	0.15	0.41
X	**الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي**	**4.09**	**81.8%**	**0.97**	**0.24**	**0.95**

المصدر / مخرجات برنامج Excel

وقد حققت الفقرة (1) وسط حسابي موزون اذ بلغ (4) وبانحراف معياري (0.90) وكان معامل الاختلاف (0.23) وتباين (0.81) مما يعني **ان الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي يعزز مبدا التنمية المستدامة** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (80 %).

اما الفقرة (3) جاءت رابعا اذ بلغ الوسط الحسابي الموزون (3.79) و بانحراف معياري (1.12) و كان معامل الاختلاف (0.30) و تباين (1.25) مما يعني **ان الإفصاح عن المعلومات البيئية التي تعزز الأداء البيئي يحقق للوحدة الاقتصادية مكانة تنافسية** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (75.8%) ، و حلت الفقرة (2) في المرتبة الاخيرة اذ بلغ الوسط الحسابي الموزون (3.61) و بانحراف معياري (1.17) وكان معامل الاختلاف (0.33) و تباين (1.38) مما يعني **ان عدم الإفصاح عن القياس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية يؤثر على الأداء البيئي** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (72.1%).

2. التنمية المستدامة:

يتضح من نتائج جدول (3) ان متغير التنمية الاستدامة حقق وسط حسابي كلي موزون بلغ (4.19) وبانحراف معياري (0.95) وكان معامل الاختلاف (0.23) وتباين (0.91) مما يعني ان هناك اتفاق جيد بين افراد العينة بخصوص رأيهم حول متغير التنمية المستدامة بدعم ان شدة الاجابة بلغت (83.9%).

جدول (3)

وصف وتشخيص متغير التنمية المستدامة

	الاسئلة	وسط حسابي	شدة الاجابة	انحراف معياري	اختلاف	التباين
1	ان التوجه نحو استخدام الطاقة البديلة في جميع مراحل الإنتاج يسهم في تحقيق الاستدامة وبالتالي رفع كفاءة الأداء البيئي.	4.66	93.2%	0.48	0.10	0.23
2	ان امتلاك الوعي البيئي لدى الإدارات العليا يسهم في تعزيز الاستدامة وتحقيق أفضل المستويات للأداء البيئي.	4.21	84.2%	0.93	0.22	0.87
3	ان رفع مستوى الوعي البيئي من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل المحافظة على البيئة يحقق مبدا الاستدامة ويرفع من مستويات الأداء البيئي.	4.53	90.5%	0.60	0.13	0.36
4	ان تطبيق الوحدة الاقتصادية للمعايير البيئية والايزو ينعكس على استدامتها.	3.74	74.7%	1.33	0.36	1.77
5	ان تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة يسهم في تعزيز الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية.	3.84	76.8%	0.86	0.22	0.73
Y	**التنمية المستدامة**	**4.19**	**83.9%**	**0.95**	**0.23**	**0.91**

المصدر / مخرجات برنامج Excel

وكانت الفقرة (1) قد حققت اكبر وسط حسابي موزون اذ بلغ (4.66) و بانحراف معياري (0.48) و كان معامل الاختلاف (0.10) و تباين (0.23) مما يعني **ان التوجه نحو استخدام الطاقة البديلة في جميع مراحل الإنتاج يسهم في تحقيق الاستدامة وبالتالي رفع كفاءة الأداء البيئي** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (93.2%) ،اما الفقرة (3) جاءت ثانيا اذ بلغ الوسط الحسابي الموزون (4.53) و بانحراف معياري (0.60) و كان معامل الاختلاف (0.13) و تباين (0.36) مما يعني **ان رفع مستوى الوعي البيئي من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل المحافظة على البيئة يحقق مبدا الاستدامة ويرفع من مستويات الأداء البيئي** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (90.5%) في حين حققت الفقرة (2) وسط حسابي موزون بلغ (4.21) و بانحراف معياري (0.93) وكان معامل الاختلاف (0.22) و تباين (0.87) ، مما يعني **ان امتلاك الوعي البيئي لدى الإدارات العليا يسهم في تعزيز الاستدامة وتحقيق أفضل المستويات للأداء البيئي** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (84.2%). وحلت الفقرة (5) رابعا بوسط حسابي موزون (3.84) وبانحراف معياري (0.86) وكان معامل الاختلاف (0.22) وتباين (0.73) مما يعني **ان تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة يسهم في تعزيز الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية** بدعم ان شدة الاجابة بلغت

(76.8%). اما الفقرة (4) فقد بلغ الوسط الحسابي الموزون (3.74) وبانحراف معياري (1.33) وكان معامل الاختلاف (0.36) وتباين (1.77) مما يعني **ان تطبيق الوحدة الاقتصادية للمعايير البيئية والأيزو ينعكس على استدامتها** بدعم ان شدة الاجابة بلغت (74.75%)

ثانيا: اختبار فرضية البحث

تهدف هذه الفقرة الى اختبار الفرضية الرئيسة للبحث والتي مفادها (توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتنمية المستدامة للشركات الصناعية العراقية) ولكي نتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام الانحدار الخطي البسيط (Regression) من اجل تحديد العلاقة بين المتغيرين وفيما يلي الإجراءات القياسية لإيجاد ذلك:

- **فرضية العدم (H_0):** لا توجد علاقة أثر ذات دلالة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتنمية المستدامة للشركات الصناعية العراقية.
- **فرضية الوجود (H_1):** توجد علاقة أثر ذات دلالة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتنمية المستدامة للشركات الصناعية العراقية.

من خلال الجدول (4) الذي يوضح معلمات نموذج الانحدار المستخدمة في قياس أثر متغير الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي (X) في التنمية المستدامة (Y) وفق تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression) وبالتالي سيكون تفسير العلاقة كالاتي:

أ. ان قيمة (F) المحسوبة تقيس معنوية نموذج الانحدار البسيط اذ بلغت (119.488) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2.16) عند مستوى معنوية 5% مما يعني وجود علاقة أثر ذات دلالة معنوية بين متغيري البحث.

جدول (4)

العلاقة التأثيرية الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في التنمية المستدامة

المتغير المستقل X / المتغير المعتمد Y	CONSTANT	الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي X	قيمة (F)		معامل التفسير R^2	المعامل المعياري للانحدار BETA
	A	B	المحسوبة	الجدولية (%5)		
التنمية المستدامة Y	1.101	0.746	119.488	2.16	0.773	0.879

المصدر / من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss v20

ب. بلغت قيمة معامل التفسير (R^2) مقدار (0.773) اي ان نسبة ما يفسره متغير الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي (X) من التغيرات التي تطرأ على التنمية المستدامة هي (77.3%) اما النسبة الباقية والبالغة (22.7%) فتعود لمساهمة متغيرات اخرى.

ج. ان قيمة المعامل المعياري للانحدار(Beta) والبالغة (0.879) تعني ان اي زيادة في متغير الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي (X) بمقدار انحراف وحده معيارية واحدة سيؤدي الى زيادة التنمية المستدامة بمقدار (87.9%) من وحدة انحراف معياري واحدة.

يتضح مما تقدم قبول فرضية الوجود والتي مفادها **(توجد علاقة أثر ذات دلالة معنوية بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتنمية المستدامة للشركات الصناعية العراقية).**

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

1. حققت عملية التنمية المستدامة توازن في الابعاد الاقتصادية والبيئية وغيرها بما يضمن حماية الحياة المجتمعية والثروات الطبيعية للأجيال القادمة.
2. سعت الشركات الصناعية العراقية الى الافصاح عن الاداء البيئي ضمن التقارير المالية وفي أطار التشريعات القانونية المنظمة للواقع البيئي مما أسهم في تحسين واقعها المستدام.
3. ان سعي الشركات الصناعية العراقية الى تحسين واقع ادائها البيئي والافصاح عنه تحقق لها مكانة تنافسية ويجعل منتجاتها صديقة للبيئة ومفضلة لدى الزبائن إضافة إلى أن عدم الإفصاح عن القياس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية يؤثر على الاداء البيئي للشركات ذاتها.
4. تسعى الشركات العراقية الى رفع مستوى الوعي البيئي لدى العاملين بما يحقق أفضل اداء بيئي ينعكس على تحقيق أفضل واقع مستدام لها.

ثانيا: التوصيات

1. ضرورة ان تسعى الشركات الصناعية العراقية عموما والشركة عينة البحث خصوصا ان تضع البرامج اللازمة التي تسهم في تحسين الواقع المستدام لها من خلال الاهتمام بالأداء البيئي لها اذ ان كفاءة الاداء البيئي يعني تحقيق مبدأ التنمية المستدامة.
2. ضرورة ان تكون جميع المعلومات الخاصة بالأداء البيئي ضمن التقارير المالية المفصح عنها حتى تتمكن الجهات الرقابية من التعرف على اداء الشركات وتشخيص المخالفات الضارة بالبيئة.
3. ضرورة اقامة الندوات والورش العلمية الخاصة بالبيئة وضرورة المحافظة عليها لجميع العاملين في الشركة بما يسهم في رفع مستوى وعيهم البيئي بالشكل الذي يعزز مبدأ التنمية المستدام.

المصادر

أولا/ مصادر اللغة العربية

1. ابراهيم، افاق ذنون،2016، نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار، رسالة ماجستير غير منشورة، مصر.
2. بروش، زين الدين، دهيمي، جابر،" دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي", الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة, 2011.

3. بن عمارة، نوال،" المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات "، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة ,2011.
4. بوديار، زهية وجباري، شوقي، "تقويم الاثر البيئي للمشاريع كأداة لتحقيق التنمية المستدامة ", من بحوث الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزائر، المسيلة ,2009.
5. حمد، منى عبد الله،" أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
6. رقامي، محمد وبوشنقير، إيمان،" التنمية المستدامة بين الواقع والتحليل", من بحوث الملتقى الدولي حول سلوك المنظمة الاقتصادية في ضل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية ,2012.
7. السعدي، حنان سياف،" القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، جزائر، 2014.
8. سمير، نذير،" الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة "، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2014.
9. السيد، ناظم حسن عبد، السلطان، اياد شاكر، يوسف، زينب جبار،" المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد",
10. الشحادة، عبد الرزاق قاسم،" القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، 2010.
11. الطاهر، عادل البهلول حميدان، المصري، تيسير، صالح، نصر،" الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا "دراسة استطلاعية", مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27 , العدد الأول, 2011.
12. عاشور، عثمان زياد،" مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1)"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
13. قراوي، أحمد الصغير، إبراهيمي، أحمد،" دور المنظمات الغير حكومية في تحقيق التنمية المستدامة", من بحوث الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزائر، المسيلة ,2009.
14. العبيدي، مهاوات،" القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي"، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
15. محمود، جمام، دباش، اميرة،" أثر عدالة الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرارات الاستثمارية"، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 26، 2017.
16. منصوري، كمال محمد،" المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة ", من بحوث الملتقى الدولي حول سلوك المنظمة الاقتصادية في ضل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية ,2012.
17. الموسوي، عباس نوار كحيط، الدباغ، لقمان محمد أيوب، الجبوري، جميلة حمران نامس،" تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء المالي للوحدات الاقتصادية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21، 2016.
18. الموسوي، محمد هاشم علي، التكامل بين XBRL & SBSC لتحقيق الإفصاح المستدام وأثره في تعزيز قيمة الشركة، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، 2020.
19. نشوان، نصر محمد، " المحاسبة البيئية: نموذج مقترح للتطبيق في الجمهورية اليمنية "، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد،2002.
20. هاشم، حنان عبد الخضر، واقع ومتطلبات التنمية المستدامة في العراق: أرث الماضي وضرورات المستقبل، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 21، 2011

ثانيا/ مصادر اللغة الإنكليزية

1. Alhaddi, H. (2015). Triple bottom line and sustainability: A literature review. Business and Management Studies, 1(2), 6-10.
2. Ashok, M. L. (2019). Role of XBRL in Promoting the Integrated Reporting in Indian Scenario. Dr. Ashoka M L., & Abhishek, (2019), 25-33.
3. Atu, O. E. O. K. (2013). Triple bottom line accounting: A conceptual expose. IOSR J. Bus. Manag, 13(4), 30-36.
4. Dixon, T. (2014). Corporate Social Responsibility, the Triple Bottom Line, Standardization and Brand Management in Houston, Texas, Master thesis in Sustainable Development.
5. Ekwueme, C. M., Egbunike, C. F., & Onyali, C. I. (2013). Benefits of triple bottom line disclosures on corporate performance: An exploratory study of corporate stakeholders. J. Mgmt. & Sustainability, 3, 79.
6. Elliott, B., & Elliott, J. (2011). Financial Accounting and Reporting (12th edn).
7. Epstein, M. J., & Buhovac, A. R. (2010). Solving the sustainability implementation challenge. Organizational dynamics, 39(4), 306.
8. Fauzi, H., Svensson, G., & Rahman, A. A. (2010). “Triple bottom line” as “Sustainable corporate performance”: A proposition for the future. Sustainability, 2(5), 1345-1360.
9. Ginoglou, Dim Trios & Tahinakis, Panayiotis," Green Accounting as an Information System ", University of Macedonia,2003.
10. Hill, R. (2000). The triple bottom line: Shareholders, society, sustainability. BHERT News, (9), 1-44.

11. INTOSAI, "Environmental accounting" (www.un.org/geninfo/bp/envirp2.html), 2010.
12. Lankosk i, Leena," DETERMINANTS OF ENVIRONMENTAL PROFIT," thesis Doctor, Helsinki University of Technology Institute of Strategy and International Business,2000.
13. Naudé, J. A. (2008). A framework for reporting sustainability performance to major stakeholder groups (Doctoral dissertation, University of South Africa).
14. Persic, M., Jankovic, S., Bakija, K., & Poldrugovac, K. (2013). Sustainability reporting for hotel companies: A tool for overcoming the crisis. Tourism in Southern and Eastern Europe, 319-334.
15. Schaltegger, S., & Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 3(1), 1-19.
16. Seelos, Christian & Mair, Johanna, paper," SOCIAL ENTREPRENEURSHIP TH CONTRIBUTION OF INDIVIDUAL ENTREPRENEURS TO SUSTAINABLE DEVELOPMENT"IESE Business School, university of Navarra.2004.
17. Seelos, Christian& Mai r, Johanna, paper," SUSTAINABLE DEVELOPMENT: HOW SOCIAL ENTREPRENEURS MAKE IT HAPPEN", IESE Business School, university of Navarra.2005.
18. Slaper, T. F., & Hall, T. J. (2011). The triple bottom line: What is it and how does it work. Indiana business review, 86(1), 4-8.
19. Székely, F., & Knirsch, M. (2005). Responsible leadership and corporate social responsibility: Metrics for sustainable performance. European Management Journal, 23(6), 628-647.
20. US-EPA," Environmental accounting ", case studies: green accounting at &t Washington, September,1995.
21. Way, S. P. T., Nabiha, A. S., & Jalaludin, D. (2014). Managing environmental and economic performance: A review of theory and practice on performance measurement. The International Journal of Accounting and Business Society, 22(1).