

مدخل مقترح لتحسين الأداء المالي للشركات الصناعية بمدينة السادات

هبة عاطف عبد المقصود^١, عمر سعد تمام^٢, محمد موسى على شحات^٣

١ باحث دكتوراه - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

٢ معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

٣ قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

الملخص

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في " تقديم مدخل مقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية ضمن التقارير المالية لتحسين الأداء المالي بالشركات الصناعية " ، وتحقيقاً لمجموعة الأهداف الفرعية التالية: الكشف عن مدى قيام الشركات الصناعية بمدينة السادات بالإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية . التعرف على محددات الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية ضمن التقارير المالية. تحديد معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية ضمن التقارير المالية. التحقق من مدى وجود مؤشرات بيئية كافية لتقييم الأداء البيئي والمجتمعي. تحديد مدى مساهمة الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية للأطراف المستفيدة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية.

وكانت اهم نتائج البحث قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة بين بين السيولة وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة بين الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة بين محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة بين معوقات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

وبوصى البحث يجب الإفصاح عن كافة البنود التي تعتبرها المنشأة ضمن التكاليف الاجتماعية مع بيان حجم تلك التكاليف المحملة على قائمة الدخل والتي يجب رسملتها خلال الفترة؛

كلمات مفتاحية: تحسين الأداء المالي ، الشركات الصناعية بمدينة السادات

Abstract

The main objective of the study is to "provide a proposed approach to the disclosure of environmental and community information in the financial reports to improve the financial performance of industrial companies," and to achieve the following sub-objectives: Detecting the extent of the disclosure of environmental and community information by industrial companies in Sadat City. Identify the determinants of environmental and community information disclosure in financial reports. Determining the obstacles of disclosure of environmental and community information in financial

reports. Verifying the existence of sufficient environmental indicators to assess environmental and societal performance.

The most important results of the research accept the alternative hypothesis that there is a relationship at the level of significance between liquidity and improve financial performance within the industrial companies in Sadat City

Acceptance of the alternative hypothesis that there is a relationship at the level of significance between efficiency (activity) and improving financial performance within the industrial companies in Sadat City

The alternative hypothesis that there is a relationship at the level of significance between profitability and improving financial performance within the industrial companies in Sadat City was accepted

- An alternative hypothesis was accepted that there is a relationship at the level of significance between the determinants of disclosure of environmental and social information and improving financial performance within the industrial companies in Sadat City.

- An alternative hypothesis was accepted that there is a relationship at the level of significance between the obstacles of disclosure of environmental and social information and improving financial performance within the industrial companies in Sadat City.

It is recommended that all items considered by the entity to be included in the social costs should be disclosed with an indication of the size of those costs charged to the income statement that should be capitalized during the period;

Key words: Improving financial performance, industrial companies in Sadat City

المقدمة

يمثل التلوث البيئي أهم تحديات العصر الراهن، والتلوث ينجم عن الأنشطة البشرية المختلفة والصناعية منها على وجه الخصوص، وفي الماضي كانت المحاسبة تتجاهل المعلومات المتعلقة بالتكلفة البيئية مما جعل الأرباح المتحققة والمحسوبة تقليدياً يشوبها عدم الدقة، وأصبح التفكير يتجه نحو تحمل الشركات لمسئوليتها البيئية عملاً بمبدأ من يلوث يدفع، وتنفيذاً لمسئوليتها القانونية والاجتماعية والأخلاقية والبيئية (الطاهر، أسماء عبد القادر، ٢٠١٠ : ٥٨)، وبالتالي انعكست تكاليف الأداء البيئي على تكلفة المنتج وأخذت تدخل في تبني السياسات وصنع القرارات، ويعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي مؤشراً هاماً ذو اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل لمستخدمي لقوائم المالية مقياساً للوقوف على الأحداث البيئية، وجهود الشركات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى، وهذا يجعلنا نتساءل عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتعظيم الاستفادة من التقارير المالية للشركات الصناعية المصرية؟ وللإجابة عن هذا التساؤل تم استعراض ماهية وأهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، مدى اهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية المحاسبية بإصدار المعايير والنشرات الدورية الخاصة بالبيئة (الطاهر، عادل البهلول حميدان، ٢٠١١ : ٤٤١-٤٥٩)، مدى اهتمام الجهات الحكومية وغير الحكومية المصرية بإصدار التشريعات والقوانين الخاصة بحماية البيئة، ثم استطلاع آراء معدّي التقارير المالية في الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية، وبعض متخذي القرارات من المستثمرين والبنوك، حول دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتعظيم الاستفادة من التقارير المالية، وأوضحت هناك علاقة بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين كل من ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل، وتعظيم القدرة التنافسية للشركة ذاتها، كما ان هناك علاقة بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية وبين غياب كل من الإدراك البيئي لدى الأطراف المهتمة، ومحاولات الشركات تجنب الأضرار والخسائر الناجمة عن هذا الإفصاح ومن ثم فقد واجهت منظمات الأعمال مسئوليات أخرى بجانب المسئوليات الاقتصادية، بالعمل على المحافظة على تنمية البيئة، وتعظيم مواردها الطبيعية، والحد من الاستنزاف

الكثيف لمواردها المحدودة ، وتجنب أو الحد من تلوثها الناجم عن أداء أنشطتها (ناصر، عليوطه، والخفاف هيثم هاشم، ٢٠١٣ : ٩٦) وإزاء ذلك ، فقد طالبت الفئات الاجتماعية المستفيدة المحاسبين ، بضرورة الاهتمام بالأنشطة البيئية لمنظمات الأعمال ، بتحديد وقياس أثارها الموجبة والسالبة ، والعمل على تعظيم أثارها الموجبة والحد من أو تجنب أثارها السالبة ، والإفصاح عن ذلك لمن يهمه الأمر ، في شكل معلومات شاملة ومناسبة لاتخاذ القرارات **Kim et al.,2014: 14-2**

وفي هذا السياق يجري حالياً وضع مبادئ عامة ومبادئ توجيهية ومدونات قواعد لتنظيم سلوك الشركات. وتطالب الحكومات والمنظمات غير الحكومية والمجتمعات المحلية بالمزيد من الشفافية والمساءلة، على ألا يقتصر ذلك على العمليات التجارية اليومية التي تضطلع بها الشركات، وأن يشمل كيفية تأثير تلك العمليات على المجتمع، ومع ظهور الفصائح المالية والمحاسبية الأخيرة وما لها من تأثير على أسواق رأس المال والمعاشات التعاقدية **(Singhi et al.,2012: 281-299)**

وعلى الرغم من هذا الاهتمام الواسع لا يزال من الصعب تقييم تأثير شركة من الشركات على المجتمع، ناهيك عن قياسه بوضع معايير لذلك، فمجموعات أصحاب المصلحة تصمم أدوات للتقييم وفقاً للمعايير، والمنظمات المهنية تجري مراجعات اجتماعية، والحكومات تضع تشريعات تلزم بإعداد التقارير الاجتماعية، وهيئات التصنيف تصنف الشركات في مراتب، والمؤسسات نفسها تنشر عددا متزايدا من التقارير عن أدائها الاجتماعي. ورغم هذه الجهود الكثيرة، فأصحاب المصالح غير راضين عن التقارير، ويطالبون بالمزيد من المعلومات عن تأثير المؤسسات على المجتمع وكيفية توفيقها بين هذا التأثير واحتياجات المجتمع **(Cho et al.,2010: 281-299)** وفي إطار مواكبة تلك التطورات ، صدرت عدة قوانين وتشريعات منها قانون حماية البيئة المصري رقم (٤) لعام ١٩٩٤ م ولائحته التنفيذية عام ١٩٩٥ م (١) والمعدل بالقانون ٩ لسنة ٢٠٠٩ م . الذي يجبر منظمات الأعمال على الالتزام بقوانين المحافظة على البيئة وعدم استنزاف مواردها الطبيعية ، حتى لا تتعرض تلك المنشآت إلي تحمل غرامات وتوقيع عقوبات عليها قد تصل في بعض الأحيان في مصر إلى إغلاق المصانع المخالفة **(عبد الصمد،سعد، ٢٠١٦)**

لم يلزم القانون والقانون المعدل له او لائحته التنفيذية الشركات والمصانع والمؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وما يترتب على هذا الإفصاح من تكاليف بيئية او محاسبة بيئية ، اذا ان الإفصاح حتى الان اختياري ولهذا ضرر شديد على البيئة الطبيعية والاجتماعية والمشيده، وهذه الدراسة تفتح الطريق لصدور تشريع يلزم المصانع والانشطة المستهلكة للموارد البيئية بالإفصاح محاسبيا عن المعلومات البيئية والاجتماعية، ذلك ان لهذا الإفصاح تأثير على الاداء المالي لهذه الشركات وجاءت هذه الدراسة لتضع لبنة في هذا الصرح.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة الدراسة في تجاهل إدارة الشركات الصناعية أهمية المحاسبة عن الأنشطة البيئية في منظمات الأعمال والإفصاح عنها للأطراف المستفيدة . حيث أن معظم الشركات لا تهتم بتحديد وقياس وتقرير التكاليف والمنافع البيئية ، وتعقب أثارها ، وتحليل نتائجها . كما لا تهتم بتقديم معلومات ملائمة تغطي الأنشطة البيئية للجهات المستفيدة (داخلية – خارجية) ، لاتخاذ القرارات الإدارية . ويرجع هذا القصور للعديد من الأسباب أهمها ما يلي :

عدم إدراج بعض التكاليف البيئية (تكاليف التدريب والوعي البيئي - وتكاليف الاستشارات البيئية - وتكاليف مستلزمات الصحة العامة والأمان.. الخ) ضمن السجلات المحاسبية .

- التركيز على معلومات المحاسبة المالية فقط دون المعلومات البيئية والمجتمعية .
- عدم القدرة على تحديد المسؤولية البيئية للمنظمة تجاه الفئات المستفيدة .
- غياب أهمية الدور المجتمعي الذي يجب أن تسهم فيه الشركات الصناعية.
- عدم وجود ضوابط وآليات واضحة للإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية.

تساؤلات البحث

- ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في التساؤلات البحثية التالية التي يتطلب الإجابة عليها :
- هل تقوم الشركات الصناعية بمدينة السادات بالإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية؟
 - ما هي محددات الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية ضمن التقارير المالية ؟
 - ما هي معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية ضمن التقارير المالية ؟
 - هل توجد مؤشرات بيئية كافية لتقييم الأداء البيئي بمنظمات الأعمال ؟
 - هل يؤثر الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية للأطراف المستفيدة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية ؟

الدراسات السابقة

دراسة (النافه ، خالد عبد الله احمد سعد، ٢٠١٧) فقد استهدفت دراسة كيفية تقليل تلوث بيئة العمل باستخدام التكاليف المحاسبية البيئية وذلك من خلال دراسة بيئة العمل في بعض مشاريع التشييد بقطاع الاسكان بدولة الكويت وهى مشروع (الخيران القائم، مشروع الوفرة القائم، مشروع الصباحية، توسعة الوفرة، مدينة صباح الاحمد، ابو حليفة) فى محاولة لتقديم نموذج مناسب لظروف بيئة العمل بقطاع الاسكان بدولة الكويت، للحد من تلوث بيئة العمل ، وقد تم اختيار نموذج متعدد الابعاد لحساب التكاليف البيئية، وفى هذه الرسالة سيتم دراسة تلوث بيئة العمل باستخدام القياسات البيئية التي اشار اليها قانون البيئة المصري والكويتي وهى الغبار والتلوث بالعناصر الثقيلة والغازات والتهوية والوطأة الحرارية (الاجهاد الحرارى) ودرجة الحرارة والرطوبة والضوضاء والمخلفات الصلبة ومعرفة الحدود المسموح بها وحساب التكاليف البيئية حسب النموذج المستخدم

بينما دراسة ، (عمارة ، سامى رمضان ، ٢٠١٦) هدفت الى دراسة أثر تطبيق القوانين في الحد من تلوث بيئة العمل، وأخذ القياسات البيئية التي نص عليها المشرع المصري في القوانين المنظمة لبيئة العمل الأثرية ، الضوضاء ، درجة الحرارة والرطوبة النسبية ، العناصر الثقيلة في الأتربة والغازات السامة وتلوث المياه والأفلاتوكسين والوطأة الحرارية والتهوية والإضاءة والوعي البيئي والصحي داخل بيئة العمل. وقد أظهرت النتائج وجود تعدي للحدود المسموح بها في القانون مثال أول أكسيد الكربون ٢٥ جزء/مليون وكانت أعلى النتائج في ساحة الحديد ٨٧,٢ جزء/مليون كما أشار القانون إلى الحد المسموح به من ثاني أكسيد النيتروجين ١٥٥ ميكروجرام/متر مكعب كل ٢٤ ساعة علما بأن اعلى القراءات كانت في الأماكن الإدارية وأعطت ١٥١ ميكروجرام والكلوريد الحد المسموح به ١,٥ ملليجرام/متر مكعب علما بأن متوسط القراءة عند أماكن تخزين القمح اعطت أعلى قراءة ٠,٧ ملليجرام/متر مكعب كما تعددت الملوثات لغاز ثاني أكسيد الكبريت الحدود المسموح بها وهي ٢ جزء/ المليون لتصل لأعلى معدلات عند أماكن تخزين الحديد الخام ٢,٥ جزء في المليون.

كما أظهرت النتائج أهمية العلاقة بين التهوية وعدد العمال والمساحة لكل فرد تحت ظروف الحرارة والرطوبة النسبية العادية وظروف الضغط الحراري حيث كان متوسط درجة الحرارة تحت الوطأة الحرارية ٤٠,٥٨ درجة مئوية في اغلب الاماكن يليها ساحة الكيماويات التي أعطت أقل معدل للوطأة الحرارية ٣١,٦٨ درجة مئوية متخطيا بذلك ما نص عليه قانون البيئة المصري على الحد الحرج للوطأة الحرارية ٢٨ درجة مئوية.

فروض البحث

تتمثل فروض الدراسة في ثلاثة فروض أساسية كما يلي :

- قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين السيولة لدى الشركات وعلاقتها بتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات
- وجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات
- وجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات
- وجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

- وجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية و الاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات .

اهمية البحث

تتمثل أهمية الدراسة فيما يلي :

الأهمية العلمية :

- 1- تزايد الاهتمام بالآثار المحاسبية ل المعلومات البيئية والمجتمعية للمنظمات محلياً وإقليمياً وعالمياً.
- 2- تقديم معلومات بيئية ومجتمعية كافية ومناسبة لمن يهمل الأمر لاتخاذ القرارات المحاسبية المناسبة .
- 3- تقديم مدخل مقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية.

الأهمية العملية :

- 1- توسيع نطاق المحاسبة نظرياً وتطبيقياً لتحوي النشاطين الاقتصادي والبيئي والمجتمعي، بما يعطي أهمية للمحاسب الإداري داخل الهيكل التنظيمي للمنظمات .
- 2- مساعدة الشركات الصناعية في وضع الاستراتيجيات الرائدة للحفاظ على البعد البيئي وتنمية الدور المجتمعي.
- 3- تطبيق المدخل المقترح علي عينة الشركات الصناعية بمدينة السادات الأكثر تلوثاً للبيئة ، تمهيدا لتعميمها علي قطاعات الشركات الأخرى.

حدود البحث

- الحدود الموضوعية : مقترح لتحسين الأداء المالي
الحدود المكانية: الشركات الصناعية بمدينة السادات
الحدود البشرية : العاملين بالشركات الصناعية بمدينة السادات
الحدود الزمنية : عام ٢٠١٩م

تحديد مصطلحات البحث

١- الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة

يمثل الإفصاح أحد الأركان الرئيسية والهامة التي يركز عليها الفكر المحاسبي ويشير مفهوم الإفصاح عموماً إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومعلوم (بدوي، محمد عباس، ٢٠١٢: ١٥٨) ان الهدف الرئيسي للإفصاح هو توفر المعلومات التي تفيد مختلف الطوائف عند اتخاذ القرارات ولكي تراكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب ان لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للوحدة بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة على نشاط الوحدة على المجتمع وإعطاء صورة واضحة عنها بحيث يمكن معه تقييم تلك الآثار للوحدة تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها، لقد دلت معظم الأبحاث على ضرورة تضمين التقارير المنشورة المعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه المجتمع باعتبار هذه المعلومات تدخل ضمن أخلاقيات الأعمال للوحدة الاقتصادية، إن الاهتمام المتزايد في الإعلام العالمي بالبيئة والمحافظة عليها وعقد المؤتمرات الدولية الخاصة بذلك أدى إلى بروز مجال مهم صاحبه اهتمام رئيسي في جانب مدراء الوحدات بأنشطة الوحدة وأثرها على المجتمع (الشاوي ، الهام جعفر ، ٢٠٠٨ : ٧٧).

٢- تعريف الأداء.

إن أصل مصطلح الأداء هو لاتيني (performance)، فاللغة الإنجليزية هي التي أعطت له معناً واضحاً ومحدد (to perform) بمعنى تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة (بحيري ، سعد صادق ، ٢٠٠٤ : ٢٠١) ويعرف الأداء لغوياً حسب قاموس (Le Petit Robert) بأنه: تحقيق النتيجة المطلوبة من طرف عداة" وذلك في التعريف الأول، بينما في التعريف الثاني له في نفس القاموس فهو يعني "النتيجة الاقتصادية التي يمكن أن تحققها آلة (الشيخ ، الداوي ، ١٩٩٥ : ١١٠).

ادوات البحث

تتمثل أهم النتائج التي تم الحصول عليها من أسلوب تحليل العوامل فيما يتعلق بمتطلبات تحسين الأداء المالي في قائمة الأبعاد الرئيسية التي يمكن اشتقاقها من العدد الاجمالي لمتغيرات الأداء المالي بمتطلباتها الثلاثة (السيولة، الربحية، الكفاءة (النشاط))

اجراءات البحث

نتائج التحليل العاملي بتحسين الأداء المالي

ويمكن تفسير هذه النتائج فيما يلي

أ- أن هناك عدداً كبيراً من المتغيرات التي خضعت للتحليل، وتمتلك معاملات ارتباط عالية، وبالتالي يمكن أن تشكل عدداً من الأبعاد أو العوامل الرئيسية المستقلة التي يمكن الإبقاء عليها لصلاحيتها في قياس ما يجب قياسه .
ب- أن الأبعاد الرئيسية المشتقة من البيانات الخاصة بتحسين الأداء المالي تمثلت في ثلاثة عوامل مستقلة تضم (٣٢ متغير) ولقد تم اختيار هذه المتغيرات لتشكيل العوامل الثلاثة علي أساس معاملات التحميل والتي تقرر أن تكون ٠,٥٠ أو أكثر لأي متغير بشرط أن يكون التحميل علي بعد واحد فقط .
وبالتالي لم يتم استبعاد أي متغير نظراً لأن كل منها يتمتع بمعامل تحميل أكبر من ٠,٥٠ علي كل من الأبعاد (العوامل) التي أمكن استخراجها من الأبعاد الرئيسية لتحسين الأداء المالي تم استخلاص ثلاثة عوامل من هذه العبارات وهي :

العامل الأول: السيولة

والذي يضم العبارات (٢٠، ٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨، ٢٩، ٣٠، ٣١، ٣٢) ، وبلغت نسبة التباين التي يفسرها هذا العامل (٢٦,٩٩%) من التباين الكلي للعبارات .

العامل الثاني : الربحية

والذي يضم العبارات (١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ١٩) ، وبلغت نسبة التباين التي يفسرها هذا العامل (٢١,٩٧%) من التباين الكلي للعبارات .

العامل الثالث: الكفاءة (النشاط)

والذي يضم العبارات (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ٩) ، وبلغت نسبة التباين التي يفسرها هذا العامل (١٧,١٢%) من التباين الكلي للعبارات .

د- ساهمت العوامل المستخرجة في تفسير ٦٠% من التباين الكلي في المتغيرات الأصلية التي خضعت للتحليل، وتشير هذه النتيجة إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في تحقيق الهدف الأول من استخدامه في هذه الدراسة والذي يتمثل في استخراج الأبعاد الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل.

هـ - بمقارنة مجموعة العوامل / المكونات السابقة المستخرجة من البيانات الأصلية الخاصة بقياس الكفاءة (النشاط) المستخدمة في القياس والتحليل في الدراسات السابقة يتضح مدي ما يتمتع به المقياس الخاضع للاختبار في الدراسة الحالية من صلاحية خارجية .

و- بناء علي ما تم التوصل إليه من نتائج استخدام أسلوب تحليل العوامل يتضح أن المقياس الخاضع للدراسة يتمتع بدرجة عالية من الصلاحية لمحتوياته في قياس تحسين الأداء المالي.

بناء ادوات البحث

العامل الأول: معوقات الإفصاح عن الاداء البيئي و المجتمعي

والذي يضم العبارات (١، ٢، ٣، ٤) وبلغت نسبة التباين التي يفسرها هذا العامل من التباين الكلي للعبارات (٢٢,١٣%).

العامل الثاني: محددات الإفصاح عن الانشطة البيئية و المجتمعية

والذي يضم العبارات (٥، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠) ، وبلغت نسبة التباين التي يفسرها هذا العامل (٢٨,٢٨%) من التباين الكلي للعبارات

العامل الثالث: مبررات الإفصاح عن المعلومات البيئية و المجتمعية

والذي يضم العبارات (١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥) ، وبلغت نسبة التباين التي يفسرها هذا العامل (١٩,٨٤%) من التباين الكلي للعبارات.

د- ساهمت العوامل المستخرجة في تفسير نحو ٧٠% من التباين الكلي في المتغيرات الأصلية التي خضعت للتحليل، وتشير هذه النتيجة إلى نجاح أسلوب تحليل العوامل في تحقيق الهدف الأول من استخدامه في هذه الدراسة والذي يتمثل في استخراج الأبعاد الرئيسية في البيانات الخاضعة للتحليل.

هـ - بمقارنة مجموعة العوامل / المكونات السابقة المستخرجة من البيانات الأصلية الخاصة بالإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية

المستخدمة في القياس والتحليل في الدراسات السابقة يتضح مدي ما يتمتع به المقياس الخاضع للاختبار في الدراسة الحالية من صلاحية خارجية .

و- بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج استخدام أسلوب تحليل العوامل يتضح أن المقياس الخاضع للدراسة بدرجة عالية من الصلاحية لمحتوياته في قياس الإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية.

وأخيراً يمكن القول بأن المقاييس المستخدمة في هذه الدراسة تتمتع جميعها بالصدق التفاضري Convergent Validity وذلك للأسباب التالية :

- تحقق شرطي استخدام التحليل العاملي الرئيسيين وهما :

أ- مقياس Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO) والذي قيمته تساوى (٠,٨٩٤) الربحية وتساوي (٠,٨٨٧) للإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية ، وهو أكبر من الحد الأدنى المرغوب (٠,٧٠) وهذا يدل على كفاية حجم العينة على نحو جيد، علماً أن الحد غير المقبول هو أقل من (٠,٥٠).

ب - درجة المعنوية لإختبار Bartlett's Test of Sphericity تساوى (٠,٠٠٠) وهي أقل من (٠,٥٠) أى يوجد ارتباطات معنوية على الأقل بين بعض المتغيرات ، تكفي لاستخدام التحليل العاملي .

٢ - كانت تشبعت عبارات المقياس على كل عامل من العوامل قوية ، أى أكبر من حد القبول المناسب (٠,٥) لحجم عينة الدراسة.

٣ - كانت نسبة التباين المفسر بواسطة العوامل المستخلصة مجتمعة قريبة من الحد الأدنى المقبول في البحوث الاجتماعية (٦٠%) أو أقل، وكافة نسب التباين التي يفسرها كل عامل من العوامل تفوق ٠,٥٥ % المطلوبة في العلوم الاجتماعية.

إجراءات التطبيق

تحديد عينة البحث

حالة الدراسة الشركات الصناعية بمدينة السادات

أولاً : تقييم الاعتمادية والصلاحية :

تمثلت الخطوة الأولى في عملية تحليل البيانات الأولية الخاصة بهذه الدراسة في محاولة تقييم الاعتمادية Reliability والصلاحية Validity للمقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة الحالية، والهدف من هذه الخطوة يكمن في الرغبة في تقليل أخطاء القياس العشوائية وزيادة درجة الثبات في المقاييس المستخدمة في الدراسة من ناحية ، والتوصل إلي مقاييس يمكن الاعتماد عليها في دراسات مستقبلية من ناحية أخرى.

٤/٥ - تقييم الصلاحية :

يعرف مفهوم الصلاحية بأنه مدي قدرة المقياس علي قياس ما يفترض قياسه بدقة. ويعد التحليل العاملي من أكثر الأساليب الإحصائية التي أثبتت فعاليتها في اختبار صلاحية المقياس المستخدم، والذي يساعد علي التوصل إلي مجموعة من العوامل الأساسية والتي يضم كل منها عدد من المتغيرات أو المحتويات التي يتضمنها المقياس المستخدم وذات معاملات الارتباط العالية بالعوامل المستخرجة من أسلوب التحليل العاملي مع استبعاد المتغيرات ذات معاملات الارتباط الضعيفة. كما تجدر الإشارة إلي أن المقاييس التي تم استخدامها في الدراسة الحالية، قد تم الحصول عليها من خلال دراسات سابقة مع اجراء بعض التعديلات الطفيفة عليها بناء علي المراجع والأدلة النظرية في ذلك المجال ومناقشتها مع المشرفين.

ولتقييم صلاحية المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة الحالية تم استخدام أسلوب التحليل العاملي Factor Analysis (FA) وباستخدام طريقة العناصر الأساسية (PCA) Principal Component Analysis وذلك في محاولة للتوصل إلي الأبعاد الحقيقية في كل مجموعة من البيانات الخاضعة للتحليل وبما يساعد علي استخدام عدد أقل ولكن

ذو درجة عالية من الصلاحية من المتغيرات في نماذج التحليل التنبؤية (تحليل الانحدار والارتباط المتعدد) في المرحلة اللاحقة .

ولقد تم تطبيق أسلوب تحليل العوامل علي المتغيرات الخاصة بتحسين الأداء المالي (٣٢ متغير) والمتغيرات الخاصة بالإفصاح عن المعلومات البيئية والمجتمعية (١٥ متغير) وفيما يلي نتائج تحليل العوامل الخاصة بكل مجموعة من المتغيرات السابقة علي حده.

النتائج ومناقشتها

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول (٣١) والذي يبين قيمة مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الربحية لدى الشركات وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

جدول (٤٩)

معامل الارتباط بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

المحور	الإحصاءات	السيولة
تحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات	معامل الارتباط	٠,٤٠٤
	مستوى الدلالة	٠,٠٠٠
	حجم العينة	١٠٠

قيمة R المحسوبة عند درجة حرية "٩٨" ومستوى دلالة "٠,٠٥" يساوي ٠,١٩٥

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في الجدول (٣٢) والذي يبين قيمة مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي أقل من ٠,٠٥ وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

جدول (٥٠)

معامل الارتباط بين الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

المحور	الإحصاءات	الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات
الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات	معامل الارتباط	٠,٥٤٦
	مستوى الدلالة	٠,٠٠٠
	حجم العينة	١٠٠

قيمة R المحسوبة عند درجة حرية "٩٨" ومستوى دلالة "٠,٠٥" يساوي ٠,١٩٥

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ بين الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول (٣٢) والذي يبين قيمة مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٠٥، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين ادراك الكفاءة(النشاط) وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

جدول (٥١)

معامل الارتباط بين السيولة وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

المحور	الإحصاءات	الربحية
الربحية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات	معامل الارتباط	٠,٥٧٢
	مستوى الدلالة	٠,٠٠٠
	حجم العينة	١٠٠

قيمة R المحسوبة عند درجة حرية "٩٨" ومستوى دلالة "٠,٠٠٥" يساوي ٠,١٩٥

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٠٥ بين السيولة وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين السيولة وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول (٣٣) والذي يبين قيمة مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٠٥، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين السيولة وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات.

تم قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

جدول (٥٢)

معامل الارتباط بين محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

المحور	الإحصاءات	محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية
تحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات	معامل الارتباط	٠,٨١٧
	مستوى الدلالة	٠,٠٠٠
	حجم العينة	١٠٠

قيمة R المحسوبة عند درجة حرية "٩٨" ومستوى دلالة "٠,٠٠٥" يساوي ٠,١٩٥

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٠٥ بين محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول (٣٥) والذي يبين قيمة مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٠٥، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ محددات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

- تم قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين معوقات الافصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

جدول (٥٣)

معامل الارتباط بين معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

المحور	الإحصاءات	معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية
معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات	معامل الارتباط	٠,٦٢٠
	مستوى الدلالة	٠,٠٠٠
	حجم العينة	١٠٠

قيمة R المحسوبة عند درجة حرية "٩٨" ومستوى دلالة "٠,٠٥" يساوي ٠,١٩٥

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول (٣٥) والذي يبين قيمة مستوى الدلالة تساوي ٠,٠٠٠ وهي اقل من ٠,٠٥، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ معوقات الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وتحسين الاداء المالي داخل الشركات الصناعية بمدينة السادات.

تفسير النتائج ومناقشتها

زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية وتوزيع التكاليف للأنشطة البيئية والاجتماعية وتحديد العوائد الاجتماعية للمنشآت

الفصل بين المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية وبيانات المحاسبة المالية ليكون للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية دور كبير في تقديم المعلومات المتعلقة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية ومن ثم وصفه للأداء الاجتماعي للأطراف المهتمة من داخل وخارج المنشأة؛

بالرغم من مرور وقت طويل على ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية لم يدخل موضوعها ضمن المناهج الدراسية في الجامعات والمنشأة المحاسبية والمهنية ولم توجد قوانين ومراسم تدعو المنشآت إلى الاهتمام بقياس ما يتحمله المجتمع أو ما يحصل عليه عند قيام هذه الأخيرة بأنشطتها الاقتصادية المختلفة، لذا يجب المطالبة بذلك مع عقد مؤتمرات وندوات لدراسة موضوع القياس والإفصاح عن المنافع البيئية والاجتماعية، ووضع الحلول والمعالجات لمختلف المشاكل والمعوقات التي تواجه المحاسبين في هذا الموضوع.

التوصيات

يجب الإفصاح عن كافة البنود التي تعتبرها المنشأة ضمن التكاليف الاجتماعية مع بيان حجم تلك التكاليف المحملة على قائمة الدخل والتي يجب رسملتها خلال الفترة؛

يتم الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاً أو ضمن القوائم المالية التقليدية أو الإفصاح عنهما مع بعض في تقرير موحد؛

هناك صعوبات في قياس قيمة المنافع الاجتماعية، لذا على المنشآت أن تفصح عن تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية دون التعرض إلى جانب المنافع في التقارير الخارجية، لمعرفة مدى ما تحمته هذه المنشآت لإصلاح الأضرار التي لحقت بالمجتمع والذي يهيمه بالدرجة الأولى رفع الضرر الذي لحق به نتيجة ممارسة هذه المنشآت لأعمالها قبل إتيان المنافع المرجوة من قبل هذه المنشآت.

المقترحات

- مدى امكانية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية داخل المؤسسات الصناعية بمختلف انواعها وانشطتها.
- التحديات والصعوبات التي توجه تطبيق التكاليف البيئية في المدن الصناعية المصرية.

المراجع

الطاهر، أسماء عبد القادر، (٢٠١٠) "أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط)"، مذكرة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة البحر الأحمر، السودان

الطاهر، عادل البهلول حميدان، (٢٠١١) الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد ٢٧، العدد الأول عبد الصمد، سعد، (٢٠١٦) الاشكالية البيئية، ط٤، دار المطبوعات الحديثة، الاسكندرية

عمارة، سامي رمضان، ٢٠١٦، هدفت الى دراسة أثر تطبيق القوانين في الحد من تلوث بيئة العمل، دراسة حالة ميناء المكس بالاسكندرية، رسالة دكتوراه معهد الدراسات العليا والبحوث، جامعة الاسكندرية

ناصر، عليو طه، والخفاف هيثم هاشم، (٢٠١٣) أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة، الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد ٢.

الناقه، خالد عبد الله احمد سعد، (٢٠١٧) اثر التكاليف المحاسبية البيئية فى الحد من تلوث بيئة العمل دراسة حالة: قطاع الاسكان الحكومى بدولة الكويت، درجة الدكتوراه معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات

Kim, M. S., Kim, D. T., & Kim, J. I. (2014). CSR for sustainable development: CSR beneficiary positioning and impression management motivation. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 21(1), 14-27

Singh M,(2012). Size distribution and diurnal characteristics of particle bound metals in source and receptor sites of the Los Angeles Basin. Atmospheric Environment, 36:1675–1689