أثر تطوير المعايير المحاسبيّة لتحقيق التنمية المستدامة: دراسة مرجعيّة

أحمد محمد علي أبوسمك

جامعة العين، دولة الإمارات العربية المتحدة

ahmed.abousamak@aau.ac.ae

ملخّص الدّراسة

الغرض: تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة العلاقة بين تأثير تطوير المعايير المحاسبية والمدى الذي يمكن أن تسهم بها المحاسبة في ملاحقة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، والتنمية المستدامة للمنظمة، و كذلك دراسة التناقض بين الاستدامة والممارسات المحاسبية على أساس الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية؛ إذ يُروّج للمعايير المحاسبية الحالية على أنها تمثل محاولة لتقديم وجهة نظر «حقيقية وعادلة».

تصميم الدراسة و منهجية البحث: تعد الدراسة في الأساس دراسة مرجعية لأدبيات المحاسبة؛ إذ تسعى الدراسة إلى مناقشة و تفنيد عدد من الافتراضات الضمنية داخل الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، وذلك فيما يتعلق بالاستدامة .

النتائج: أشارت الدراسة إلى أنّ الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية - وهي تحاول التقرير عن الأبعاد البيئية والاجتماعية والاستدامة - تعاني من بعض الاختلالات التي أدت إلى إهمال التقرير عن التدمير البيئي، وتآكل أي مفهوم واقعي للعدالة الاجتماعية.

التطبيق العملي: تسعى الدراسة إلى إثبات التناقض بين الاستدامة والممارسات المحاسبية التقليدية على أساس الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية والآثار القوية والأساسية التي ينطوي عليها هذا بالنسبة للتقارير المالية التقليدية والتعديلات غير الهامة على هذه التقارير من خلال «نماذج جديدة من التقارير التنظيمية".

الأصالة / القيمة: تسلط الدراسة الضوء على تجاهل العوامل الخارجية باعتبارها عقبة رئيسة أمام تقرير الاستدامة، وتقترح تصاميم محاسبية وضريبية لتحديد التكاليف المرتبطة بالعوامل الخارجية كأساس للتقارير العادلة، والتسعير والممارسات التجارية المستدامة.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية؛ الاستدامة؛ التقارير الاجتماعيّة للشركات والبيئية؛ محاسبة التكاليف الكاملة؛ التعديلات الضريبية.

The influence of the development of accounting standards to preserve sustainability: Literature Review

Ahmed Abousamak

Al Ain University, UAE

ahmed.abousamak@aau.ac.ae

Abstract:
Purpose: The study aims to investigate the relationship between the impact of the development of accounting pronouncements and the extent to which accounting can or should contribute to the pursuit of economic & social developments, and the sustainable development of an organization, and the contradiction between sustainability and accounting practices based on traditional financial reporting standards. It has been argued that the current accounting standards represent an attempt to present a 'true and fair' view.
Design/methodology/approach: The study is essentially a literature review study that seeks to discuss a number of implicit assumptions within traditional accounting by IASB.
Findings: Regulatory reports on the social and environmental dimension, particularly sustainability reports, demonstrate that accounting pronouncements, while trying to report on the environmental and social dimensions, suffer from some imbalance that has omitted environmental destruction and eroded any realistic concept of social justice.
Practical implications: In this sense, this study seeks to demonstrate this contradiction and the strong and fundamental implications that this implies for traditional financial reporting and insignificant adjustments to these reports through "new models of regulatory reporting.
Originality/value: The study highlights the disregard of external factors as a major obstacle to the sustainability report and proposes accounting and tax designs to identify costs associated with external factors as a basis for fair reporting, pricing and sustainable business practices.
Keywords: Accounting Standards; Sustainability; Social corporate and Environmental reports; Full Cost Accounting; Tax Adjustments.

المقدّمة

على الرغم من عدم وجود اتفاق على تعريف التنمية المستدامة إلا أنّ هناك اهتماما متزايدا بتوفير المعلومات حول الطريقة التي توفر بها المجتمعات الاستدامة للأجيال القادمة (Byrch et al.2007) . ويمكن أن تتخذ المعلومات حول هذه الأنشطة أشكالًا عديدة ولكنها تقع –عمومًا- تحت فئة واسعة من المعلومات حول التنمية المستدامة، وينشأ عدد من الأسئلة المختلفة عند النظر في الأنشطة التي تؤثر على تقدم المجتمع أو قدرته على المحافظة على وتيرة التنمية الحالية أو مسارها.و السؤال الأول يتعلق بتحديد ما يجب الحفاظ عليه، والسؤال الثاني يتعلق بالمعلومات المفيدة في تحديد ما إذا كانت التنمية في بلد معين مستدامة أو غير مستدامة، وأخيراً كيفية إتاحة هذه المعلومات (Dumitrana et al. 2009; Jaccard, 2006). وهناك تعارض بين الاستدامة ونموذجها الاقتصادي من جهة، و نموذج السوق الرأسماليمن جهة أخرى، والذي تعتمد عليه مفاهيم المحاسبة الأساسية من خلال تنفيذ الممارسات المحاسبية التي تقوم عليها المعايير المحاسبية؛ إذ تقوم المحاسبة على ضرورة وجود عملية محاسبية، وبالتالي تتجاهل معدل استهلاك الموارد النادرة مما يؤدي إلى أن محاولة استدامة الموارد المحدودة قد تبدو متناقضة، كما وأنّ التقارير المالية المرتكزة على نموذج السوق الرأسمالي تتبنى تعظيم القيمة و زيادة ثروة المساهمين، والتي

يتوقعها مبدأ «مقابلة الإيرادات بالمصروفات»، دون الاعتراف بالتكاليف الكاملة للاستدامة أخيراً، وقد يؤدي الفشل في تفسير الاستدامة بشكل كاف إلى تحدي الفرض المحاسبي "الاستمرارية" ، والذي يفترض أن المنظمة ستستمر إلى الأبد، و عليه فقد تتغير القيم الواردة في التقارير على هذا الأساس بشكل ملحوظ. إن تجاهل آثار الاستدامة في مفاهيم المحاسبة الأساسية قد يبدو غير ملائم. وهذا يثير التساؤل عما إذا كانت البيانات المالية التي تفشل في حساب الاستدامة و التقرير عنها بشكل كافٍ، تعبر تعبيراً صادقاً عن عمليات المنشأة ؟ (Russell, 2014). وتوجد صعوبة في تحقق التكاليف الكاملة للاستدامة ، حيث لا يمكن تحديدها بسهولة وبالتالي تسجيلها وترحيلها في النظام المحاسبي، فمن شأن ذلك أن يجعل نظم التكاليف بالشركات تقوم بتسجيل تكاليف تم تجاهلها في السابق، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تحقق قيمة مختلفة وربما أقل قيمة لنشاط الأعمال، وقد يشكك في جدوى أنشطة معينة تنطوي على استهلاك مفرط للموارد والتلوث مقارنة بقيمتها المضافة.

وعلى ذلك تبحث الدراسة في الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية التي تناولت مثل هذه التطورات، وكذا في مبادئ المحاسبة التي يتم توخيها من خلال تطبيق معايير المحاسبة للتقارير، المتعلقة بتقييم هذه الأمور. وتتساءل الدراسة عما إذا كانت المحاسبة - في شكلها الحالي - يمكن اعتبارها مستدامة أو غير مستدامة؟ وتناقش جدوى اقتراح إعادة تنظيم المحاسبة، والاعتراف بالأمور الخارجية غير التقليدية في محاولة لتحسين التقارير التنظيمية.

الأساس النظري:

يمكن النظر إلى التنمية المستدامة على أنها تنمية اقتصادية تراعي احتياجات الأجيال القادمة عند صياغة خطط وممارسات التنمية الحالية (Das, 2 009; UNCED,1987). ويمكن النظر إلى مسألة ما يجب الحفاظ عليه تحديداً من حيث المنفعة أو الإنتاجية (Daly,2006). في حين أن المنفعة أساس مفاهيمي جيد لمراجعة إستراتيجية التنمية المستدامة، إلا أنه من الصعب قياس المستوى الحالي من المنفعة، ناهيك عن منفعة الأجيال القادمة (Ko¨bberling and Wakker, 2004 Wesibrod) 1977) وبالتالي تصبح إنتاجية الموارد المادية هي المفهوم القابل للقياس لما يجب الحفاظ عليه(Daly,2006) . وهذا ينطوي على رؤية للتنمية المستدامة ترتبط بالعمليات الإنتاجية للدول، وترتبط بالقدرة على الحفاظ على مخزون رأس المال (Harte) 1995) ففي البلدان الأقل تطوراً ترتكزمعظم عمليات التنمية على المشروعات الحكومية، ومع كون الدول أكثر تطوراً فإن منظمات الأعمال تقوم بدور أكبر في عملية التنمية. ولذلك تصبح المعلومات المتعلقة بأنشطتها من الأهمية بمكان لفهم اتجاه عملية التنمية، وبالتالي استدامة العملية (Ma´lovics et al, 2008) . وتقوم منظمات الأعمال بتوفير أنواع معينة من المعلومات المتعلقة بعملياتها.

إن جودة نظام المعلومات الذي تستخدمه الشركة له تأثير كبير على جودة المعلومات التي يمكن استخدامها. حيث إن المعلومات الأكثر طلباً من مؤسسات الأعمال هي البيانات المالية، فإن لدى الدول المختلفة معايير مختلفة لتطوير هذه البيانات المالية. والمعايير السائدة المستخدمة من قبل الشركات في البلدان الأكثر تقدما هي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً (US GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) لقد تم تصميم هذه المعايير لتوصيل المعلومات المالية، ويجب مراجعة هذه المعلومات المالية من قبل مدقق حسابات مستقل قبل إصدارها للجمهور العام. ويمكن أن توفر المعلومات الواردة في هذه التقارير بعض المعلومات التي قد تكون مفيدة لتحديد جوانب معينة من النموذج الضعيف للاستدامة (Daly,2006). ومع ذلك فقد قيل إن الأنواع الأخرى من المعلومات ستكون أكثر فائدة في تحديد الممارسات المستدامة للشركات، فهناك عامل حاسم من حيث المعلومات حول الممارسات المستدامة لمنظمات الأعمال يتعلق بوجهة نظر مجلس الإدارة مفاده أن هناك دوائر أخرى إلى جانب المساهمين التقليديين الذين يجب أخذ مصالحهم بعين الاعتبار في حوكمة الشركة: (Roche, 2005; OECD, 2004; Hillman and Keim, 2001; Clarkson1995; Chakravarthy, 1986;)

والاستدامة هي عملية تضمن تطوير جميع جوانب الحياة البشرية، وتعني حل الصراع بين مختلف الأهداف المتنافسة، وتنطوي على السعي في نفس الوقت لتحقيق الازدهار الاقتصادي، ونوعية البيئة والعدالة الاجتماعية المعروفة باسم الخلاصة الثلاثية مع العامل التكنولوجي (Das, 2009, p. 2).

تُعدُّ تقارير الشركات - وتطبيق معايير المحاسبة المتفق عليها دوليا - محاولة لمواءمة القياس، وتوفير بعض الاتساق للتقرير عن أداء الشركة. إن غياب معايير محددة لإعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) من أجل الاستدامة فيما

يتعلق بالتقييم الذي يمكن الاعتماد عليه أو بدلاً من ذلك تضمين الاستدامة في جميع المعايير المحاسبية، يشير هذا الغياب إلى فشل تنظيمي لهذه المعايير أو نقص في الإطار النظري أو المفاهيمي. لا تشمل تعريفات المفاهيم الأساسية للمحاسبة على المسائل ذات الأهمية فيما يتعلق بالاستدامة، وعادة ما تقتصر على الالتزامات الطارئة، أوالتقرير السردي للمسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) ، وهذه الأخيرة مصممة للاستهلاك من قبل جمهورلا يتعدى المحلّلين الماليين، وبالفعل فإن عدم وجود تعريف متفق عليه لما يشكل المسؤولية الاجتماعية للشركات (Ortiz-Martinez and Crowther, 2005) ، بالإضافة لكيفية تقدير حجم المسؤولية الاجتماعية للشركات بشكل فعال والتقرير عنها لا يزال مشكلة ليس أقلها أن التقديرات قد تتأثر بالأهداف المؤسسيّة و بطرق التقدير المتنوعة (Aras and Crowther, 2011; Campbell, 2007; Scott, 2005; Moir, 2001; Scott, 2001; Neumayer, 1999; Gonella et al., 1998; Suchman, 1995; Wood, 1995; Lindblom, 1994; North, 1990; Wartick and Cochran, 1985; Carroll, 1979).

و قد اقترح Neumayer (1999)، نموذجين اقتصاديين مختلفين للاستدامة يستندان إلى أشكال الاستدامة الضعيفة والقوية، وتتطلب الاستدامة - في شكلها الضعيف - الحفاظ على إجمالي رأس المال البشري ورأس المال الطبيعي مجتمعين. يؤكد نموذج الاستدامة الضعيف أن رأس المال الطبيعي يمكن أن ينضب طالما أن رأس المال البشري يمكن أن يحل محله. من ناحية أخرى تؤكد الاستدامة في شكلها القوي على أن رأس المال الطبيعي غير قابل للاستبدال بأشكال أخرى من رأس المال. أصبح الاهتمام بكيفية حساب مسائل الاستدامة مجالاً للنقاش الجوهري لمهنة المحاسبة. ويؤكد (Aras and Crowther, 2011) أن نضوب الموارد فيما يتعلق بالطاقة قد أشعل الاهتمام الحالي بالاستدامة . وكما ناقشا مسألة أن العيب في النظام الحالي للتقارير المالية هو أن القيمة المضافة يتم الاعتراف بها فقط كمنتج فرعي لاستهلاك رأس المال، مما يؤدي إلى تسخير المحاسبة لتقديم صورة غير كاملة، على أساس أن القيم في غير محلها؛ إذ تتجاهل بشكل أساسي نموذج الاستدامة القوي. في هذا السياق يمكن اعتبار التقارير المالية للنجاح الاقتصادى بمثابة موانع للاستدامة. و قد بيّن (Carroll, 1979) أن المسؤولية الاجتماعية ليست منفصلة ومتميزة عن الأداء الاقتصادي، وبدلاً من ذلك ينبغي النظر إليها على أنها جزء مكون من المسؤولية الاجتماعية للأعمال التجارية. إن الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية - في شكلها الحالي - فشل في تلبية هذه التوقعات؛ لأن المسؤولية الاجتماعية لا يتم الاعتراف بها صراحة من خلال إعداد التقارير المالية، باستثناء مدى التأثير المباشر على الأداء المالي للربح خلال السنة، في مقابل أي اعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للشركات كأصل أو التزام ضمن قائمة المركز المالي.

المسؤولية الاجتماعية للشركات:

هناك اهتمام متزايد بالطريقة التي تنفذ بها الشركات مهمتها، فبشكل أكثر تحديدًا تتألف الإدارة من مجلس الإدارة، والإدارة العليا المسؤولة عن تطوير السياسة والتوجيه للمنظمة. وفيما يتعلق بوضع السياسات يقوم مجلس الإدارة باختيارات بخصوص المجموعة (أو المجموعات) التي ترتبط مصالحها بهذه السياسات. إن الدرجة التي يتم النظر فيها إلى مجموعات مختلفة و متباينة هي قضية مركزية تميز بين مجالس الإدارة والشركات التي يحكمونها من حيث ممارسات المسؤولية الاجتماعية في أدبيات حوكمة الشركات، وتندمج هذه المجموعات في فئتين عريضتين: المساهمين، و باقي أصحاب المصالح .ويشكل المساهمون المجموعة التقليدية التي يتم التعرف على أهدافها من خلال هيكل حوكمة الشركة، ويستند هذا إلى الرأي القائل بأن هذه المجموعة توفر رأس المال متحملة للمخاطر لدعم أنشطة المنظمة، وبالتالي يجب أن تدار المنظمة مع مراعاة مصالحها. وقد تعرضت هذه الرؤية لهجوم من وجهات نظر مختلفة. ويتمثل أحد الانتقادات الأولية في أن اهتمامات حملة الأسهم تركز على العائدات قصيرة الأجل على حساب القيمة طويلة الأجل (Blair, 1995). ووجهة النظر البديلة هي أن مؤسسات الأعمال ينبغي أن تحكم بمراعاة مصالح مجموعة أكبر من الأطراف المعنية ألا وهي باقي أصحاب المصالح.

يدرك أصحاب المصالح في حوكمة الشركات أن هناك مجموعات أخرى لها اهتمامات يمكن تحديدها، وأنه ينبغي النظر في مصالح هذه المجموعات (Miller, 1998; Freeman, 1984). ويتطلب هذا الرأي النظر إلى منظمات الأعمال من حيث دورها الأكبر في الاقتصاد والمجتمع. أحد هذه الآراء المتمثل في وجهة نظر الكيان الاجتماعي يعتبر الشركة كيانا اجتماعيا يجب أن يخدم مصالح أوسع من المساهمين لجعل الشركة أكثر شرعية (Letza et al., 2004). ومن وجهة نظر أخرى فإن وجهة نظر أصحاب المصالح المؤثرين ترتكز على الرأي القائل بأن خدمة مجموعة أوسع من المصالح أمر بالغ الأهمية، وتعتبر هذه الرؤية الأوسع مهمة لتحسين الكفاءة والنجاح الاقتصادي

والنتائج طويلة الأجل للمنظمة. (Campbell, 1997) ويختلف منظور النجاح الاقتصادي هذا عن المنظور قصير الأجل الذي ينتج عندما تخضع الشركات لخدمة تعظيم القيمة و ثروة المساهمين. ويزعم Campbell (1997) في الأساس أنه لتحقيق النمو المستدام يجب مراعاة مصالح المجموعات الأخرى في عملية إدارة الشركات. ومن الواضح أن هناك اختلافاً بين السياسات المصمّمة لتعزيز العائدات قصيرة الأجل وممارسات الحكم التي تسعى إلى ممارسات تجارية طويلة الأجل أو مستدامة. وإن دمج الممارسات المسؤولة اجتماعيًا كجزء من هياكل الحوكمة العامة للشركة يجعل مصالح مجموعة أصحاب المصالح الأوسع جزءًا من عمليات الشركات، وبالتالي يضع الاستدامة في بؤرة الاهتمام(Kolk and Pinkse, 2010; Wales et al) 2010) ، وهذا يثير السؤال المتعلق بالممارسات التي ينبغي أن تضطلع بها شركة مسؤولة اجتماعيا وكيفية توصيلها .إن وضع سياسات تتحدث مع مجتمع أصحاب المصالح على نطاق أوسع إلى جانب عملية دمج ممارسات الحوكمة الموجهة نحو أصحاب المصالح لهي محاولات لتقديم معلومات حول هذه الممارسات. ويمكن تحديد حدود الشركة وأنشطتها بشكل واضح، وبالتالي يمكن تحديد أصحاب المصالح مثل الموظفين والبائعين والعملاء والمساهمين وحاملي السندات على حد سواء، ومن ثم تأسيس المعلومات ذات الصلة بهذه المجموعات (Adams and Narayan, 2007) . إضافة إلى وضع مبادئ توجيهية عامة للتقرير، مثل إعداد تقارير موضوعية تتضمن المشكلات إضافة إلى النجاحات، وقد أنشأت مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI, 2006) ، مجموعة من الإرشادات للشركات التي ترغب في إنشاء تقارير لأصحاب المصالح(Bromwich et al., 2005; Morhardt et al., 2002; Rivera-Camino, 2001) Bowen, 2000; Howard et al., 1999; Dechant et al 1994).) وعلى وجه الخصوص، يتضمن GRI المبادئ التوجيهية للتقرير عن حقوق الإنسان وممارسات العمل جنبا إلى جنب مع مسؤولية المنتج، في حين أن التقارير المتعلقة بالأنشطة في هذه المجالات لها بالتأكيد اهتمام عام، فإنها تتحدث أيضًا عن أصحاب المصالح الأخرين كالموظفين والعملاء و غيرهم. وتتناول المبادئ التوجيهية الأخرى مثل تلك التي تتناول البيئة والمجتمع ككل مصالح مجموعة أقل تحديدًا من أصحاب المصالح. في حين أن هذه التقارير غير مطلوبة، وعلى الرغم من أن هذه التقارير تتخذ أشكالًا عديدة إلا أن هناك بعض الأدلة على أن بعض الشركات تعمل على تحسين تقارير الاستدامة . (Borkowski et al., 2010) فتقديم تقارير الاستدامة هذه تعد وجهة نظر للمنظمة من حيث أنشطتها المسؤولة اجتماعياً، وتوفر ملحقًا للبيانات المالية التقليدية التي توفر معلومات حول مجموعة معينة من أنشطة المنظمة. وهذا يتطلب أيضًا أن تصبح هذه الممارسات جزءًا من ثقافتها المؤسسية، وأن يتم دمجها في عملية التقييم، ففي حين أن جودة المعلومات حول أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات تتزايد يجب على المستثمرين وأصحاب المصالح الأخرين استخدام هذه المعلومات أو ستتعرض استدامة مثل هذه الممارسات للخطر(KPMG, 2017; Damak-Ayadi, 2011; Eccles and Krzus, 2010; Rake and Grayson, 2009; Young and Thyil, 2009; White, 2009; KPMG, 2008; Epstein and Roy, 2003; Martin, 2002; Waddock and Smith, 2000).

التنمية المستدامة في الشركات :

ركزت الشركات على الاعتراف بقضايا الاستدامة، وقياسها في التقارير المالية على مدى العقدين الماضيين؛ حيث أصبح تأثير أنشطة الأعمال والعمليات على البيئة مهمًا بشكل متزايد لأصحاب المصالح، بخلاف حملة الأسهم الذين يتألفون من العملاء والموظفين والوكالات الحكومية والجمهور العام .(Bobe and Dragomir, 2011; Ilinitch et al., 1998) .إن أصحاب المصالح يريدون الحصول على معلومات ذات صلة حول قضايا الاستدامة في التقارير السنوية لاتخاذ قراراتهم (Walden and Schwartz, 1997). فهناك على الأقل ثلاثة عوامل تشجع المديرين على تأسيس نظم محاسبية توفر معلومات لتقييم أنشطة الأعمال والإجراءات المتعلقة بالاستدامة، وهي: الضغط التشريعي، والتنظيم الذاتي، والاستدامة في الأعمال. (Schaltegger and Burritt, 2006)

أولاً : تتطلب اللوائح القانونية من الشركات التقرير عن نتائج أنشطتها في قضايا الاستدامة . إن عدم الانصياع إلى اللوائح سيؤدي إلى فرض عقوبات على الشركات.

ثانياً: التنظيم الذاتي الذي يؤدي إلى الإفصاح الطوعي عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، وهو أمر مهم للشركات لتحسين أدائها وسمعتها. كما يساعد التنظيم الذاتي الشركات على تجنب التدخل الحكومي الإلزامي.

ثالثاً: تساعد محاسبة الاستدامة الإدارة على تحديد وإدراك الإمكانات الاقتصادية، مثل خفض التكاليف، أو زيادة إيرادات المبيعات للأنشطة البيئية الطوعية. ويرتبط ذلك بتحسين أداء الأعمال، بالإضافة إلى الرغبة العامة في التأثير على التنمية المستدامة للاقتصاد. وتعتبر هذه العوامل الثلاثة مهمة للاستدامة في الشركات.

وقد تم التعامل مع قضايا الاستدامة في المعايير المحاسبية بما في ذلك الإصدارات المختلفة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية - GAAP بعدة طرق. فعلى سبيل المثال معيار المحاسبة الدولية (IAS 36) والذي يتناول انخفاض قيمة الأصول، و معيار المحاسبة الدولية (IAS 37) والذي يتناول المخصصات والالتزامات الطارئة، والذي لا يشمل المسؤوليات البيئية والاجتماعية بسبب نقص «معايير وقواعد التقدير المناسبة». و معيار المحاسبة الدولية (IAS 38) والذي يتناول الأصول غير الملموسة، على الرغم من أنها تعتبر غير كافية فقد اقترحت معايير المحاسبة الأمريكية إطارًا محاسبيًا لمعالجة الالتزامات الطارئة الناتجة عن التلوث البيئي. بالإضافة إلى ذلك تطلب هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية من الشركات المكتتب في أسهمها إكتتاباً عاماً - والمدرجة في البورصات الأمريكية - الكشف عن المعلومات المتعلقة بقضايا الاستدامة (Roberts, 1993) . إن أحد الأسباب الرئيسية وراء تركيز العديد من الشركات على الاعتراف بقضايا البيئة وقياسها في التقارير المالية هو أنها تؤثر على أداء وربحية الأعمال.

المعايير المحاسبية لملاحقة التنمية المستدامة:

ومن المثير للاهتمام أنه عندما يتم فحص مجموعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية من منظور الاستدامة فإن عدداً من الأمور تلفت النظر، أولها : لا يأخذ رقم الأرباح القائمة على أساس الاستحقاق قضايا الاستدامة في الحسبان. وهذا لا يوفر جانب التمويل في قائمة المركز المالي بشكل وافٍ معلومات عن الخصومة التي قد تنشأ بسبب أنشطة الاستدامة السابقة للشركة. ثانياً : بما أن المعايير الدولية للتقارير المالية تتمتع بدعم قانوني في كثير من دول العالم - و من خلال الإطار المفاهيمي الحالي - فإن لديها ميزة فريدة في جعل مسائل الاستدامة أمراً حاضراً فى مجالس الإدارة والأسواق المالية. علاوة على ذلك حاولت الأبحاث السابقة ربط الإفصاح البيئي مع المتغيرات المحاسبية و السوقية. إلا أنها لم تقدم نظريات كافية حول محاسبة الاستدامة .
(Cho et al., 2012; Negash, 2012; Chen and Chen, 2010; Givoly et al., 2010; Tinker and Sy, 2009; Barth et al., 2008; Swanson, 2006; Llewelyn's; 2003; Tinker and Gray, 2003)
إن معايير إعداد التقارير المالية العالمية لديها القدرة على تجميع أسباب وآثار التدهور البيئي، وتدعي تقديم نموذج محاسبي عالمي للموارد، والأحداث، والعمل (REA) في سياق الصالح العام والمعايير الدولية للتقارير المالية. يكشف النظر إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجود العديد من المعايير والتفسيرات التي ترتبط بشكل أو بآخر بالبيئة. على سبيل المثال يتعامل تفسير (IFRIC 3) الصادر عن لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية مع حقوق الانبعاثات (المخصصات) ويتعلق بالمسائل العابرة للحدود وبالمثل يحدد المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 8) القطاعات التي يمكن التقارير عنها (الإفصاحات القطاعية والجغرافية). كما يحدد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 27) كيفية توحيد الكيانات المترابطة. ويتناول معيار المحاسبة الدولي (IAS 28) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 31) على التوالي الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة، في حين يتعامل المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 3) مع الاندماج والاستحواذ. كما يتعامل معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) مع انخفاض و اضمحلال قيمة حقوق الانبعاثات (كأصول غيرملموسة). كما أن معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) ، المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 7) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 39) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 9) الجديد 12 نوفمبر 2009)، والتي تتناول العرض والإفصاح وتحقق وقياس الأدوات المالية. كما يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 6) والمعمول به في يناير 2009، استكشاف وتقييم الموارد المعدنية، ويتطرق تفسير لجنة التفسيرات المالية الدولية (IFRIC 1) للتغيرات في الإلغاء والتجديد وإعادة التأهيل والالتزامات المماثلة. كما ينص التفسير (IFRIC 5) والمعمول به في يناير 2006على حقوق المصالح الناشئة من صناديق إيقاف التشغيل، وإعادة التأهيل، وإعادة التأهيل البيئي فيما يتعلق بالالتزامات الناشئة عن الأحداث السابقة، ويتناول معيار المحاسبة الدولي (IAS 37) المخصصات والمطلوبات الطارئة والأصول المحتملة للولايات. وعليه يمكن القول بأن لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بالفعل الأساس الذي يمكن من خلاله التقرير عن معلومات الاستدامة على مستوى الشركات. يحتوي الجدول رقم (1) على ملخص لمعايير إعداد التقارير المالية ذات الصلة بالبيئة، كما يشير إلى المصطلحات والعبارات والفقرات و الملاحظات ذات الصلة.

جدول (1): معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية ذات الصلة بالتقارير المالية المتعلقة بالبيئة

رقم المعيار	اسم المعيار/الوصف	رقم الفقرة	الملاحظات
الإطار	إطار لإعداد وعرض القوائم المالية	المساءلة (14) ، الملاءمة (26) ، الأهمية النسبية (29 و 30) (35)، التركيز على الجوهر ، (36) ، الحياد (37) ، اكتمال (38) ، الخصوم (60) ، الحفاظ على رأس المال (81) ، الاحتمال (85) ، موثوقية القياس (86) الاعتراف بالخصوم (91)	بيان مفاده أن الاستدامة البيئية تقع ضمن حدود الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.
IAS 41	الصناعات التحويلية.		حساسية قطاع البيئة- راجع تصنيف ISO
IFRS 6	استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها	الفقرة (11): متطلبات توفير المخصصات والالتزامات الطارئة	يرجى الرجوع إلى الإحصاءات المتعلقة بالانبعاثات، إنتاج الملوثات، أنظمة التخلص من النفايات السامة، وتلوث المياه الجوفية، وتدهور الأراضي والمناطق الساحلية (الحياة البحرية) ؛ استنزاف الحوادث الصناعية، دراسات التأثير البيئي، دراسات عملية إعادة هندسة فعالة للبيئية.
IFRIC 3 (تم سحبه)	حقوق و مخصصات الانبعاثات	عدد فقرات الحقوق الحكومية المخصصة ؛ المعالجة المحاسبية في بداية الانبعاثات	اتفاقية كيوتو، قمة كوبنهاغن. اتفاق مقابل معاهدة، كفاءة توزيع الحقوق الوطنية والعالمية. نظم حقوق الانبعاث والتخمين بها وإمكانية نقلها، ما إذا كان لتغير المناخ آثار عابرة للحدود وغير عابرة للحدود على حد سواء، أسواق للتبادل التجاري وحقوق مماثلة ومشتقاتها، حقوق سيادية، قواعد البيانات المشتركة العالمية (REA)
IAS 20	المنح الحكومية	عمليات الاستحواذ الأولية لحقوق الانبعاثات والبدلات المسجلة كموجودات تخضع تقييماتها لاختبارات انخفاض القيمة	يمكن أن تتأثر المنح الحكومية بسياسات الآنية، أي أن المنح الحكومية تكون تحت العجز و الزيادة، وبالتالي يؤثر على سعر الأوراق المالية للكربون. قد يؤدي الفساد المستشري في القطاع العام إلى إحباط النظام. إن الأسباب العابرة للحدود وغير العابرة للحدود تحتاج إلى معاهدة دولية
IFRIC 5	صناديق الإلغاء والتأهيل وإعادة التأهيل البيئي	الغرض من الصندوق (1) ، والمساهمة الطوعية والمطلوبة للصندوق (2) ، والمواقع الموزعة جغرافيا (2) ، والأمناء المستقلون ، والمحاسبة عن الفائدة في الصندوق (7) ، والالتزامات بتقديم مساهمات إضافية (10) ، والمسؤولية الطارئة (10) ، حقوق السداد (BC 12)	الإفصاح عن حجم الصندوق، المساواة بين الأمناء، خطط المساهمات الإضافية، المسؤولية عن الانخفاضات في الماضي، كفاية وسيولة الصندوق.
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	المبدأ الأساسي (1) ، طبيعة القطاع التشغيلي (5) ، معايير التجميع (12) ، الحدود الكمية (13) ، الإفصاح (20) ، الربح / الخسارة / الأصول والخصوم (23) ، القياس (25) ، المعلومات الجغرافية (33)	بالنسبة لشركة عالمية تعمل فروعها وشركاتها التابعة في قطاعات حساسة بيئياً وما إذا كان الجزء يفي بالحدود الكمية، أو ما إذا كان مطلوبًا لإعداد البيانات المالية الموحدة، وما إذا كانت الشرائح التابعة له تستوفي المعايير الدولية
IAS 27, ,IFRS 3 IAS 28 and IAS 31, SIC 12	التوحيد والاستثمارات في عمليات الدمج والاستحواذ، والمصالح في المشاريع المشتركة والشركات الزميلة، توحيد الكيانات ذات الأغراض الخاصة	تتعلق عدة فقرات بالملكية والمخاطر والعوائد والتأثير الملموس الواضح	يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة و للكيانات القانونية المدرجة. قد تتم مقاضاة الشركات المدرجة وغير المدرجة في البورصة لانتهاكها المعايير البيئية في البلدان التي تعمل فيها أو تعمل فيها شرائحها في الماضي. وهذا بدوره قد يؤدي إلى موجة عشوائية وبالتالي تظهر الحاجة إلى معاهدة عالمية
IAS 37	المخصصات والخصوم الطارئة و المحتملة و والأصول الطارئة و المحتملة	العديد من الفقرات التي تتطلب فرض رسوم على الأرباح الحالية للمخصصات العادية والالتزامات الطارئة	الغياب وعدم كفاية المخصصات يشير إلى المبالغة في تقدير الأرباح والتي بدورها تؤثر على القيم الحقيقية (الأساسية) للأسهم.

IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	السياسات المحاسبية (10) ، التطبيق بأثر رجعي (22) ، التزامات الضمان (32 و 33) ، الأخطاء (41) ، أخطاء الفترة السابقة (49) ، عدم إمكانية إجراء تعديلات بأثر رجعي (53-51)	مدى الحاجة إلى إعادة حساب الأرباح السابقة، وكيف سيظهر ذلك في البيانات المالية السابقة والحالية والمستقبلية (التعديلات بأثر رجعي أو مرتقب)
IAS 1	عرض القوائم المالية	إغفال البنود ذات الأهمية النسبية (7) ؛ الغرض من البيانات المالية (9) ، العرض العادل (15) ، تصحيح السياسات المحاسبية (18) ، الاستمرارية (25)، المخصصات (54)، تقدير عدم التأكد (125)	الحد الأدنى من المعلومات التي يجب تضمينها في البيانات المالية للشركات الحساسة بيئيًا
IFRS 1	المرة الأولى لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	السياسة المحاسبية (97) والقيمة العادلة (16) والأدوات المالية المركبة (23) والشركات القابضة والشركات التابعة والمشاريع المشتركة والزميلة (24) والتغييرات في إيقاف التشغيل، والاستعادة، والخصوم المماثلة (25E) ، والمعلومات المقارَنة من غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (36)) ، والتسويات (39)	القيمة العادلة للأصول والخصوم والمخصصات المتعلقة بالبيئة
IFRS 7, IAS 37 and IAS 39, IFRS 9, IAS 38	الإفصاح عن الأدوات المالية وعرضها والاعتراف بها وقياسها، والأصول غير الملموسة، و اضمحلال القيمة و إنخفاضها .	فقرات متعددة	الإفصاح عن (المخاطر) السابقة والحالية المتعلقة بالبيئة، وصف نوعي وكمي لاستراتيجية إدارة المخاطر الفعالة وغير الفعالة، القيمة العادلة للمشتقات الكربونية والموجودات والمطلوبات الأخرى المتعلقة بالبيئة .

المصدر: Negash, M., 2012

أوجه القصور في المحاسبة:

أما فيما يتعلق بوجهة النظر المقابلة والتي ترى أن المعايير المحاسبية تعاني من القصور فيما يتعلق بملاحقة تطورات الاستدامة فإنها تعتبر أن طرق المحاسبة الحالية حاسمة بالنسبة للرأسمالية، وبالتالي يمكن القول إنها تخدم نظامًا فكريًا بشكل محدد. إذ إن النظم الحالية لقياس المحاسبة التي تعمل من خلال الأسواق المالية تضمن أن مكونات الرأسمالية يجب أن تسعى لتحقيق الربح فوق كل شيء آخر، وبغض النظر عن أي عوامل أخرى هي- بحكم تعريفها - عوامل خارجية. تتمثل في المحاسبة الاجتماعية والبيئية ، ومحاسبة الاستدامة على نحو متزايد، تعرض (من حيث المبدأ على الأقل) حسابات بديلة تكون فيها هذه «العوامل الخارجية» مركزية، ويتم التعبير عن تكاليف النجاح الاقتصادي للقلة - المساهمين- من خلال الكثرة و الاستدامة -العوامل الخارجية -. إذا كان جزء من المشكلة يكمن في المحاسبة المالية، فمن المرجح أن يؤثر التغيير فقط على إعادة العمل الأكثر جذرية. لا يعالج أي من النقاش السائد الذي يحيط بالمحاسبة المالية، فعلى سبيل المثال التحولات المحلية للمحاسبة، والتغيير في متغيراتها الحالية، والقضايا الأساسية، أي القضايا الاجتماعية والبيئية والاستدامة

(Aon Benfield 2018; Leatherbury 2017; Cooper et al., 2005; EEA, 2005; Millennium Ecosystem Assessment Board, 2005; Porritt, 2005; Bakan, 2004; Meadows et al., 2004; WWF, 2004; Tinker and Gray, 2003; UNEP, 2002; Bebbington et al., 2001 Gray and Bebbington, 2001; Hertz, 2001; Thielemann, 2000; Brown and Flavin, 1999; Korten, 1995; Van Dieran, 1995; Bailey et al., 1994; Ekins, 1992; Robson, 1992; Jacobs, 1991; Daly and Cobb, 1990; Gray, 1990; Robertson, 1990; Pearce et al., 1989)

ومن منظور الاستدامة البيئية قد لا تشمل الأسعار الحالية جميع العوامل الخارجية البيئية، مما يؤدي إلى حالة لا تتخذ فيها القرارات الخاصة على أساس التكلفة العامة الكاملة أو الكلية لهذه القرارات. وتتولد هذه العوامل الخارجية عندما لا يُسأل صانع القرار عن التكاليف العامة الكاملة العالمية للقرار الخاص، ولكنها تتولد في المجتمع ككل. ويثار

الجدل حول هذه التكاليف، وأنه ينبغي أن تقاس نقداً داخل الشركات، و يتم المحاسبة عليها في النظم المحاسبية بمثل ما يتم تجاه التكاليف التي تتكبدها المنظمة تقليديًا؛ أي التي يكون متخذ القرار مسؤولاً عنها (Unerman et al., 2018) ، على سبيل المثال مشكلة الاحتباس الحراري الذي ما زال غير مصحح من قبل السوق أو أية مؤسسة. يوافق Stern (2007) على أن مثل هذه التكاليف لا تتم معالجتها من خلال الأسواق أو بطرق أخرى، مما يسمح بالعواقب الكاملة لتكلفة هذه الإجراءات في البقاء دون حساب. ويجب أن تتطلب المعايير الدولية للتقارير المالية التعامل مع هذه التكاليف الخارجية بشكل كامل من قبل المسؤولين. وتطرح العوامل الخارجية العديد من التحديات النظرية. إذا تم حساب تكاليف التلوث (على سبيل المثال) ، فيجب أولاً تحديد تكاليف التلوث الخاص وتحويله إلى نقود. فإدراج آثار التلوث في النظم الاقتصادية، وتقدير التكاليف وإعداد التقارير المالية ليس بالمهمة السهلة. ولاحظ Stern (2007) أن معالجة مثل هذه العوامل الخارجية تزداد تعقيدا؛ لأن تأثير التلوث في هذه الحالة مستقل عن انبعاثاته لأن تأثير التلوث يعتمد على الجغرافيا وعوامل أخرى مثل الاعتماد على الزراعة. ومن وجهة نظر الاستدامة البيئية فإن التقارير وحدها لن تحظر بعض هذه التكاليف التي تتحملها أطراف أخرى غير مسؤولة عن التسبب في التكلفة في المقام الأول. ومع ذلك يمكن استخدام التكاليف المحسوبة كأساس لتأمين الاحتياطيات لمنع توزيع جميع الأرباح المحققة، ولكن يتم الاحتفاظ بها لتغطية الخصوم الطارئة في حالة تحققها. ويمكن الإفصاح عن هذه الاحتياطيات المحتفظ بها بهذه الطريقة بشكل منفصل، وتقديم تقدير فوري للأثر البيئي للشركات. في ظل غياب إطار مفاهيمي ونظري ليشمل العوامل الخارجية ، فيصبح من الضروري التدخل من خلال تطبيق معايير محددة لإعداد التقارير المالية الدولية لتحقيق ذلك. ووفقا لـBebbington and Thomson (1996) ، فإن للمحاسبة القدرة على معالجة القضايا البيئية والاستدامة بطريقتين، الأولى: في اتخاذ القرارات داخل المنظمة، والثانية: في كيفية اتصال المنظمة بأصحاب المصالح. ومع ذلك فقد أدلى Bebbington and Gray (2001) بملاحظتين هامتين عند محاولة وضع إطار للاستدامة والمحاسبة. أولاً : يؤدي ربط الاستدامة بالمحاسبة إلى إبراز استدامة المؤسسة. ثانياً : يستبعد الإقرار بهذا الربط سيناريو العمل التقليدي المعتاد.

الخصائص اللازمة لحسابات العوامل الخارجية لدعم تقارير الشركات:

يتم تنظيم شكل ومحتوى التقارير المالية إلى حد كبير من خلال المعايير المحاسبية، وقد قامت جهات إصدار المعايير المحاسبية بوضع أطر مفاهيمية لتوجيه التطوير وصياغة المعايير المحاسبية. و تهدف هذه الأطر المفاهيمية إلى المساعدة في التأكيد على أن التقارير المالية ستكون مفيدة في صنع قرارات الاستثمار في مختلف مؤسسات إعداد التقارير . (Nobes and Stadler, 2017; IASB, 2015; Deegan and Unerman 2011) ، و تحدد الأطر المفاهيمية الخصائص النوعية التي ينبغي أن تتصف بها المعلومات المتعلقة بالتقرير المالي في دعم عملية صنع القرار الاقتصادي للمستثمرين.

على سبيل المثال ، يحدد مشروع مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) مشروع الإطار المفاهيمي المنقح (IASB, 2015) "الخصائص النوعية الأساسية بالملائمة والتعبيرالصادق، ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعلومات تكون ملائمة إذا كان يمكن استخدامها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية أو تأكيد النتائج السابقة. ولهذا الغرض يجب أن تكون المعلومات ذات أهمية نسبية لأنواع القرارات التي تعتمد في صنعها على التقارير المالية، وقد تمت إضافة تقليل مستوى عدم التأكد في القياس ، إذ يمكن أن تزيد من أهمية معلومات التقرير لصانعي القرار (المستثمرين).وفيما يخص التعبير الصادق، فقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن المعلومات يجب أن تكون «كاملة ومحايدة وخالية من الخطأ» كلما أمكن ذلك. كما يحدد مشروع الإطار المفاهيمي المنقح لمجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص نوعية محسّنة ، وهي :(إمكانية المقارنة، وإمكانية التحقق، والتوقيت، وإمكانية الفهم» والتي يجب تعظيمها إلى أقصى حد ممكن لأي بند من المعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية . لذا يتضح من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (وتلك الخاصة بمواصفات المعايير المالية الأخرى) أن القياس النقدي للقيم التاريخية أو الحالية يعتبر أمرًا حاسمًا في توفير معلومات قابلة للمقارنة بشكل فعال ضمن التقارير المالية للشركة .(IASB, 2015)وعلى الرغم من أن آثارالعوامل الخارجية - بحكم تعريفها- ليست جزءاً من القيم الاقتصادية المدرجة في الأسعار المستمدة من الأسواق التي يمكن ملاحظتها في المعاملات كما هي مسجلة في دفاترها المالية.

ولمعالجة هذه الفجوة في المعلومات المسجلة حاولت العديد من التجارب مع محاسبة التكاليف الكاملة تحديد وتسجيل التأثيرات الخارجية المحددة، من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات داخل هذه المنظمات أو لمنفعة أصحاب المصالح.

ومع ذلك فإن مقارنة هذه المعلومات الخارجية بين المنظمات هي من الصعوبة بمكان، و ذلك بسبب تعدد المنهجيات المقبولة والقابلة للدفاع عن القياس الكمي للعمليات الخارجية والداخلية المالية ، والتي توفر مقاييس مختلفة على نطاق واسع للتأثيرات الاقتصادية من منهجية إلى أخرى (Natural Capital Collation (NCC, 2017 . وهذا يبرز تحديًا لمعلومات العوامل الخارجية التي يتم الكشف عنها في تقارير الشركات، ففي حين أنه يمكن أن يساعد ذلك في اتخاذ القرارات إلا أن إمكانية المقارنة بين المنظمات تصبح مشكلةً ما لم يتم تطوير مقاييس القياس النقدي واستخدامها. على الرغم من عدم وجود قياسات موحدة ، فإن الخصائص الأخرى المرغوبة للمعلومات موضحة في العديد من أطرالمفاهيمية لإعداد التقارير قد تكون محققة في التقارير غير المالية.

ومع اختلاف الأهداف والقراء المستهدفين للتقارير المالية والاستدامة، فقد تختلف الخصائص الرئيسية المرغوبة للمعلومات الواردة في كل إطار من أنواع أطر التقارير. ولتحديد هذه الاختلافات يقارن الجدول (2) الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في مشروع تحديث مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 2015 الخاص بإطاره المفاهيمي لإعداد التقارير المالية (IASB 2015) ؛ مبادئ إعداد تقارير GRI ضمن معايير التقرير عن الاستدامة لعام 2016 (GRI 2016) ؛ الإطار الدولي المتكامل للتقارير العام 2013 (IIRC 2013) ؛ المبادئ الأساسية لفرقة التدخل السريع المعنية بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ 2017 (TCFD 2017) ؛ الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المستدامة لعام 2017 (SASB 2017) وإطار التقرير عن المخاطر البيئية والطبيعية الصادر عن مجلس معايير المناخ لعام 2015 .(CDSB 2015) تم اختيار أطر إعداد التقارير هذه على أساس أهميتها بالنسبة لإعداد التقارير المالية (IASB) ، وطول عمرها (في حالة GRI) ، ورغبتها في توصيل التقارير المالية والاستدامة (IIRC) و (TCFD) وكذلك دورها في التوسط عبر جوانب محددة من التأثير المعلوماتي (TCFD) ، (CDSB) ;(SASB) تحدد جميع أطر التقرير التي تم تحليلها في الجدول (2) أن المعلومات التي يتم التقرير عنها يجب أن تحتوي على عناصر يصفها إطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية باعتبارها ملائمة للقرار، على الرغم من أن الأهمية النسبية هي الخاصية الرئيسية الوحيدة من الملائمة المحددة في جميع الأطر. ويحدد كل إطار أيضًا كل الخصائص الثلاثة للتعبير الصادق الرئيسية الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وهي: الاكتمال، والحياد، والدقة. وتعد القابلية للمقارنة الاتساق هي الخاصية الوحيدة الأخرى المشتركة في جميع أطر التقرير. وعلى النقيض من تركيز إطار المفهوم الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية على المعلومات الكمية فإن جميع أطر التقرير الأخرى تعترف بأن المعلومات الكمية والنوعية من المحتمل أن تكون ضرورية لتحقيق أهدافها في إعداد التقارير. ومع ذلك فإن الخطاب السائد بين صانعي السياسات والممارسين يحث على تطوير واستخدام البيانات الكمية، وخاصة البيانات المقاسة نقدياً، على الأغلب لتحقيق أهداف التقاريرعن العوامل الخارجية التي يتناولها كل إطار (Humphrey et al., 2017; KPMG 2017)

كما أن إمساك الدفاتر المالية هو مصدر رئيس للمعلومات المحولة إلى نقد في تجميع التقارير المالية للمنظمة لتلبية هذه الخصائص النوعية، ويمكن أن تكون البيانات على مستوى الكيانات التي يتم الحصول عليها في حسابات العوامل الخارجية مصدراً هاماً للمعلومات للوفاء بهذه المعايير عند التقرير عن العوامل الخارجية. وتناقش في القسم التالي الأفكار الأكاديمية حول هذه المحاسبة عن العوامل الخارجية.

الجدول (2) الخصائص النوعية الرئيسة للمعلومات الخارجية في أطر التقرير.

الخصائص النوعية الرئيسية	CDSB	SASB	TCFD	IIRC	GRI	IASB
الملائمة (طبقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية)						
القدرة التنبؤية	✓	✓	✓	✓		✓
القيمة التأكيدية						✓
الأهمية النسبية	✓	✓	✓	✓	✓	✓
الحد الأدنى من قياس عدم التأكد						✓
التعبير الصادق (طبقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية)						
الاكتمال	✓	✓	✓	✓	✓	✓
الحياد / التوازن	✓	✓	✓	✓	✓	✓

الدقة / الخلو من الخطأ الجوهري	✓	✓	✓	✓	✓	✓
الخصائص المعززة (طبقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية)						
المقارنة / الاتساق	✓	✓	✓	✓	✓	✓
التحقق	✓	✓		✓	✓	✓
التوقيت				✓	✓	✓
الفهم / الوضوح	✓			✓	✓	✓
الخصائص النوعية الأخرى						
تجنب الإفصاحات المعيارية	✓			✓		
استخدام البيانات النوعية والكمية	✓	✓	✓	✓	✓	
الإيجاز			✓			
اتصال المعلومات	✓		✓			
التقرير عن المعلومات النصية	✓	✓		✓	✓	
التركيز الإستراتيجي			✓	✓		
إشراك أصحاب المصالح	✓		✓		✓	

المصدر: Unerman et al. 2018

محاسبة التكاليف الكاملة:

تؤدي أوجه القصور في النظام الاقتصادي المرتكز على إقتصاد السوق إلى ظهور عوامل خارجية تنشأ عن أمور كثيرة، منها على سبيل المثال: حقوق الملكية العامة، مما يسمح بالوصول الحر إلى الموارد .(Maskin and New-bery, 1990) كذلك قد تنشأ العوامل الخارجية أيضًا كتكلفة للفرص الضائعة ، مما يتطلب تحديد التكلفة على المدى الطويل جداً لاستخدام الموارد النادرة بشكل أني. لذا يجب أن تنعكس هذه الأمور في تطوير النظرية والنماذج في السعي إلى التقييم، وتحقيق الدخل بشكل يمكن التعبير عنه تعبيراً نقدياً. ومع ذلك فإن فعالية المساءلة في هذا السياق تتطلب الاعتراف بالأثر البيئي للارتباط مع النشاط الذي تسبب في تحديد التأثير. ويجب أن تكون منهجية تحويل الآثار الخارجية وإدراجها لأغراض التقرير مجدية وموثوقة وقابلة للتطبيق عمليًا (Stern, 2007).

إن محاسبة التكاليف الكاملة هي مبدأ التقييم الاقتصادي لاستهلاك البيئة كجزء من النشاط الاقتصادي للمنظمة. وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) محاسبة التكاليف الكاملة بأنه : " المصطلح المقبول عموماً المطبق على تحديد وتقييم وتوزيع مجموعة مشتركة من المحتمل أن تكون معقدة، ومن التكاليف التقليدية والتكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية".

في إطار الممارسات المحاسبية والأدبيات الأكاديمية مع تطور الوعي بتنوع وشدة العوامل الخارجية الاجتماعية والبيئية الناشئة عن الإجراءات التنظيمية فإن الاهتمام بالعوامل الخارجية يترجم إلى مجال فرعي للمحاسبة، ويركز على دعم اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية، ويقوم على حساب التكلفة الكاملة. ذكر (Bebbington et al. 2001) أربع خطوات في إطار محاسبة التكاليف الكاملة بدأت أولى هذه المراحل الأربع من المحاسبة من العوامل الخارجية في السبعينيات عندما سعت حركة المراجعة الاجتماعية المبكرة إلى توفير معلومات حول الآثار الأوسع نطاقاً الناتجة من سلوك الشركات، ومازالت هذه المراحل مستمرة حتى الوقت الراهن كما يلي (Gray et al., 2014):

(1) تحديد الموضوع والمستوى اللذين يخضعان لممارسة محاسبة التكاليف الكاملة، على سبيل المثال، منتج أو عملية أو المنظمة بأكملها.

(2) إنشاء نطاق التحليل، وهذه هي مجموعة فرعية من جميع العوامل الخارجية المحتملة التي سيتم تقييمها، وعلى أي مستوى من الدقة تنشأ هذه التأثيرات .

(3) تحديد وقياس العوامل الخارجية من الناحية المادية، وبالتالي ربط كل نشاط وعوامله الخارجية عن طريق القياس المباشر أو غير المباشر. تمتلك الحكومات – عادة - بيانات من هذا النوع لصنع قراراتها، والتي يمكن الاعتماد عليها للمساعدة في القيام بحساب العوامل الخارجية على مستوى المنظمة. فعلى سبيل المثال يمكن للوحدة الاقتصادية استخدام عدد ساعات الكيلو واط من الكهرباء التي يستهلكها مع مضاعفات الكربون

المنشورة من الحكومة لتقدير كمية التلوث المنبعثة (في المتوسط) لتوليد الكهرباء التي استخدمها.

(4) القياس النقدي لهذه التأثيرات؛ حيث توجد في الغالب مجموعة متنوعة واسعة من تقنيات القياس التي يمكن أن تؤدي إلى إختلاف حساب التقديرات اختلافاً واسع النطاق للعوامل الخارجية (Antheaume 2004).

تتطلب كل خطوة من هذه الخطوات السابقة أحكامًا شخصية مهنية معقدة لحساب التأثير المادي للعوامل الخارجية. وقد أدى هذا التعقيد إلى توقف بعض تجارب محاسبة التكاليف الكاملة عند الخطوة رقم (3). فقد توقفت كثير من التجارب قبل مرحلة القياس النقدي، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة توخي الحذر في القياس النقدي. وقد تم تطوير المزيد من الحسابات الخارجية عن تلك الموجودة في المجال العام. إن الجدل حول التقنيات من حيث الكم المحتمل من التكاليف المرتبطة بالعواقب الخارجية، وتشعبات البيانات الخارجية جميعها، تقدم أسبابًا لبعض المنظمات الحذرة والمبتكرة للحفاظ على سرية الاستخدام الداخلي لهذه التجارب والبيانات التي تنتجها. ويمكن تفسير هذا التوتر حول الحسابات الداخلية للعمليات الخارجية من خلال أي من هذه الحسابات التي تُعرض مباشرة في نقاشات المسؤولية والمساءلة

(Bebbington and Unerman 2018; Unerman et al., 2018; Humphrey et al., 2017; KPMG, 2017; Russell et al., 2017; TCFD 2017; O'Dwyer and Unerman 2016; Bebbington and Larrinaga, 2014; A4S 2012; Frame and O'Connor, 2011; Gasparatos et al., 2009; Frame and Brown, 2008; Antheaume, 2007; Bebbington et al., 2007; Herbohn, 2005; Jones and Dugdale, 2001; Lamberton, 2000)

و قد أشار Bebbington et al. (2001) إلى أن النموذج السابق يمكن أن يساعد في تحديد العوامل الخارجية والاعتراف بها وقياسها إلى جانب الاعتراف بالتأثير النقدي لهذه العوامل الخارجية. علاوة على ذلك فقد نوه(1997) Macve إلى أن نموذج FCA يمكن أن يوفر وسيلة لتحسين التحليل والتدقيق، الأمرالذي قد يوفر فرصة لإضفاء الشرعية على نموذج اقتصادي ناقص، ربما يزيد من احتمال القبول والتبني من جانب أصحاب المصالح الذين لديهم بعض التحيز تجاه الوضع الاقتصادي الراهن (Russell, 2014) . يمكن أن تتحقق المزايا السابقة شريطة إمكان التغلب على التحفظات «ذات الطابع الفني والسياسي". فمن المنظور الفني ستحتاج المنظمات إلى تسجيل وتدقيق كمية ضخمة من البيانات، والتي قد لا تنشأ من خلال أنظمة معالجة العمليات المحاسبية التقليدية، الأمر الذي قد يستدعي مداخل جديدة لتسجيل البيانات والتحقق منها. وفيما يخص المنظور السياسي ، تعتمد فعالية نهج FCA على الأسعار المعدلة للسلع والخدمات التي تتجاوز ممارسة المساءلة، مما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف الواردة بالتقارير و ما يترتب على ذلك من تبعات، وينبغي الاعتراف بأن مقاومة مثل هذا النهج يمكن مواجهتها على نطاق متزايد، تقودها أكثر الممارسات غير المستدامة التي تؤدي إلى تحقيق أكبر قدر من المكاسب المالية.

الضرائب "بديل أم تعديل ؟"

يعتبر الاعتراف بضرورة التقييم الخارجي لأغراض إعداد التقارير المالية في إطار السعي إلى «حوكمة الاستدامة " أمرًا مهمًا للغاية. وبالإضافة إلى ذلك فإن الحاجة إلى تعديل أسعار السلع والخدمات من خلال نقلة نوعية تقوم على إعادة تعريف للمبادئ الاقتصادية أو تعديلها بعقلانية باستخدام إطار تحليلي متفق عليه، تُعرّض مهنة المحاسبة لتحدٍ نظري يتطلب اشتقاق معايير (IFRS) مناسبة لاستيعاب هذه التقييمات الخارجية. ويمثل ذلك تحديًا نظريًا واختبارًا لاستقلالية المهنة في القدرة على مقاومة ضغط أصحاب المصالح الذين لديهم أكبر الممارسات غير المستدامة . (Barth and Wolff, 2009; Albareda et al., 2007) .

إن أساس إطار مفاهيمي لمحاسبة الاستدامة المتحققة من خلال المعايير المحاسبية يتطلب إقراراً بضرورة الحفاظ على رأس المال الطبيعي من خلال إضفاء الطابع الداخلي على العوامل الخارجية التي تم تجاهلها سابقاً في نظم التقرير والاعتراف بالالتزامات المحتملة التي قد تشكلها. ويمكن احتساب ما سبق من خلال التكاليف المحسوبة، والتي « يتم إقفالها في الحسابات» في وقت لاحق من خلال الاحتياطيات غير القابلة للتوزيع، تاركة آليات التكلفة والتسعير القائمة كما هي ، بدلاً من مراجعة وتعديل التكاليف والأسعار للسماح بتبعات الإجراءات غير المستدامة لهو أمر يستحق النقاش. ومع ذلك يمكن الاعتراف بأن مبدأ محاسبة التكاليف الكاملة يوفر بعض المجال لإصلاح معايير المحاسبة. إن مثل هذا الإصلاح لمتابعة أجندة الاستدامة الضعيفة أو القوية سيخضع للسياسة والتنازلات،

الأمر الذي من غير المحتمل أن يؤدي إلى تحول في النموذج، أو تغييرات كبيرة لتحقيق الأهداف المرجوة. إلا أنه يمكن متابعة مثل هذه الأجندة بمزيد من الفعالية من خلال تعديلات الأسعار عن طريق فرض ضريبة على جانب العرض من خلال تعديل نظام الضرائب(Payne and Raiborn, 2018; Martindale, 2017; Russell, 2011) .

إن تسعير العوامل الخارجية البيئية من خلال النظام الضريبي لهو أمر يستحق النقاش. فهذه الضريبة تُستخدم - ولو جزئياً على الأقل - لتزويد المجتمع بخدمات من أجل الصالح العام. وعلاوة على ذلك ، «يمكن أن تكون الضرائب البيئية أدوات سياسية قوية" وقد تخدم متطلبات الحفاظ على مخزون رأس المال الطبيعي ، إما عن طريق تثبيط الاستهلاك والتلوث أو إمكانية إصلاح أو تنظيف رأس المال الطبيعي، وذلك من خلال فرض الضرائب البيئية (Mirrlees et al., 2011; Foley, 2003; James and Nobes, 2000)
يثار الجدل بأن «الضريبة (إذا تم تحديدها على المستوى الصحيح) ، ستكون في الغالب أكثر كفاءة من الناحية الاقتصادية»؛ إذ تسمح للأفراد بتقدير تكاليف وفوائد سلوكهم على أساس كل حالة على حدة . ويترتب على ذلك أن التعديلات التي أدخلت على نظام الضرائب يمكن أن تستخدم كبديل للإصلاح الشامل للمعايير الدولية للتقارير المالية، أو ربما تكمل إصلاحات المعايير الدولية للتقارير المالية، التي يدعمها نموذج مفاهيمي يعترف بنموذج الاستدامة (Pearson and Smith, 1990) . وتوفر الضرائب فرصة للاعتراف بمتطلبات الإطار المفاهيمي الذي تقوم عليه محاسبة التكاليف الكاملة لإعطاء قيمة نقدية للعوامل الخارجية التي تم تجاهلها سابقًا، وعند القيام بذلك يجب التقرير عن «التكلفة الكاملة» المرتبطة باستهلاك رأس المال الطبيعي.

في هذا السياق قد توفر الضرائب أولاً : إعداد التقارير ، وثانياً : فرصة المساءلة للكيانات الاقتصادية التي تسمح بالتقرير عن الآثار المالية لاستهلاك رأس المال الطبيعي على طول خطوط التقارير التقليدية، دون الحاجة إلى تحديد القيم، يمثل هذا الأخير توفير حاجز مصطنع لاستخدام الاحتياطيات للمنظمة. وبدلاً من ذلك سيكون للتقرير عن انخفاض الأرباح نفس الأثر، مع عدم الاحتفاظ بالفرق أو نقله إلى إحتياطي بيئي. ومع ذلك ينبغي ألا يُزيد هذا النهج العبء الإجمالي للضرائب على الأعمال حتى لا يؤدي إلى خفض الربحية، بل إلى تحفيز الاستخدام الأكثر كفاءة للموارد ومتابعة ممارسات أكثر استدامة (Ekins, 1999).

غير أن التعديل الضريبي المقترح قد يؤدي إلي حدوث تشوه إقتصادي؛ إذ يتم الاعتراف بالاستدامة على نحو متزايد بهذه الطريقة، الأمر الذي يحدث تغييرات مادية في أسعار السلع والخدمات. لذا فإن اعتبار هذا المقترح تشويهاً اقتصادياً أمرٌ يمكن تفنيده، حيث يمكن التأكيد على أن هذا هو اعتراف بأن الأسعار قد تم تشويهها، وأن الممارسات غير المستدامة قد تم تقييمها بأقل من قيمتها الحقيقية. وما هو أقل تناقضًا هو أن مثل هذا الإجراء من شأنه أن يغير الأسعار النسبية، وهذا قد يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج والذي بدوره قد يكون له تأثير على التنافسية الدولية (Tulpule et al., 1998; Ekins, 1994; Pearson and Smith, 1990). يمكن تصميم مثل هذا المقترح الضريبي على أفضل وجه كتعديل للضرائب الحالية، مع درجة عالية من الامتثال. ويجب أن يكون معدل الضريبة محدداً بدقة لإحداث التوازن بين جدول أعمال الاستدامة وعواقب الاستهلاك. ويتمثل التحدي المفاهيمي في كيفية التعرف على هذه الخصائص لتصميم الضرائب جنباً إلى جنب مع نهج محاسبة التكاليف الكاملة لتدعيم التقارير المالية لمعالجة التناقض الحالي بين ممارسات الاستدامة والمحاسبة في السعي لتحقيق برنامج استدامة قوي.

خلاصة الدراسة:

إن العوامل الخارجية هي سمة متأصلة في اقتصاد السوق بطبيعتها، ويمكن أن يكون من الصعب التعرف عليها في الزمان والمكان، وتنازع ملكيتها في بعض الحالات، وقد تستمر الأسواق في العمل بتجاهل العوامل الخارجية. ومع ذلك فإن العديد من العوامل الخارجية تجبرالأسواق على الاعتراف بوجودها في نهاية المطاف، فعلى سبيل المثال استغرق الأمر سنوات للعلاقة بين مبيعات التبغ وآثارها الصحية التي يجب تعقبها والاعتراف بآثارها المالية داخلياً (على الأقل إلى حد ما) من خلال الدعاوى القضائية، وضرائب التبغ.
تشكل العوامل الخارجية أيضًا جزءًا من الحوار المستمر بين قطاع الأعمال والمجتمع حول طبيعة مسؤوليات العمل، والواجبات المرتبطة بالمساءلة. ففي سياق التزايد السريع للعلاقة بين العوامل الخارجية وإستراتيجية الشركة،

والحاجة إلى سد الفجوة بين التقرير عن العوامل الخارجية في المجالات المتميزة تقليديًا في الاستدامة والتقرير المالي، كان الهدف من هذه الدراسة هو تحري الرؤى حول دورالمعايير المحاسبية للقياس و التقرير عن العوامل الخارجية التي يمكن أن تساعد في النهوض بالاستخدام الفعال للمعلومات الخارجية في كل من التقارير المالية والاستدامة لأصحاب المصالح الذين يسعون إلى فهم كامل للأداء المالي للوحدة الإقتصادية وموقفه وآفاقه. وقد ناقشت الورقة وجهة النظر القائلة بتوفير معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية للإطار اللازم لتوليد معلومات الاستدامة . ومع ذلك - إلا أنه من منظور الإلتزام - فيستحيل استنتاج أن الشركات تلبي بالفعل متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية، وعلى ذلك فقد انتقلت الدراسة إلى مناقشة وجهة النظر المقابلة المنادية بقصور المعايير المحاسبية عن تلبية و مواكبة هذه الاحتياجات. إن هناك تركيزا محددا على الإمكانيات والتحديات والقيود المتعلقة بالعوامل الخارجية. تشير معظم أطر تقارير الشركات إلى أن المعلومات يجب أن تكون قابلة للمقارنة - كاملة – ومحايدة، وخالية من الأخطاء المادية. وبينما تسلم أطر التقرير عن الاستدامة بدور مهم للتقرير عن البيانات الخارجية النوعية والكمية على حد سواء، فإن البيانات الكمية و المعبر عنها نقدياً تعتبر في كثير من الأحيان مثالية للوفاء بخصائص المعلومات النوعية كالحياد و القابلية للمقارنة. إن إمساك حسابات العمليات الخارجية هي مصدر محتمل لهذه البيانات - وإن كان ذلك مع وجود تحذيرات كبيرة- فقد أشارت الدراسة إلى أربع مراحل من المحاسبة عن العوامل الخارجية منذ السبعينات والتي هدفت إلى تحديد وقياس العوامل الخارجية للأحداث كمياً. وقد انتقلت هذه من عمليات التدقيق الاجتماعي من خلال تجارب محاسبة التكاليف الكاملة وأدوات تقييم التجارب إلى أحدث مراحلها، والتي تميزت بظواهر فكرية وتطوير أدوات وأطر للمساعدة في تحديد الحجم، وتسجيل العوامل الخارجية ومن ثمَ التقريرعنها. وتشير التعقيدات الكبيرة للتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية المتفاعلة إلى الحاجة إلى معلومات سياقية لإثبات و تفسير وفهم الآثار الخارجية (والمخاطر)، كما أنها تجعل من الصعب تحديد العديد من العوامل الخارجية بطرق قابلة للمقارنة وكاملة ومحايدة. ومن النهج الذي يمكن أن تحقق بسرعة أكبر العديد من العوامل الخارجية الحالية بقوة أكبر في مجال التقرير المالي أن نعترف بالعمليات التي تصبح فيها العوامل الخارجية تدريجاً مالياً. بالاعتماد على نظرية العقد الاجتماعي، ولقد رسمت هذه الورقة سلسلة متصلة من هذه العمليات. ومع تزايد وعي المجتمعات بالإلحاح على اتخاذ إجراءات ذات مغزى في العديد من مجالات التنمية المستدامة، ومن الممكن بل وربما من المرجح أن تتدخل الحكومات بطرق تحول بسرعة من خلال تنظيم العديد من العوامل الخارجية الحالية إلى مجالات داخلية مالية. كما أشارت الدراسة إلى مساهمة النظرية المثلى للضرائب لإظهار مدى أهمية السعي وراء التقرير عن «التكاليف الكاملة» كأمر مهم في النقاش حول استدامة الشركات. كما أشارت الدراسة لجدوى الاستيعاب الداخلي للعوامل الخارجية، وأهمية الأدوات الاقتصادية في تحقيق ذلك. لذا ينبغي أن تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي بإعادة تنظيم المحاسبة لمراعاة الآثار المستدامة للقرارات الاقتصادية والتجارية بقدر الإمكان. وثمة مجال لتوسيع معيار المحاسبة الدولي رقم 37 ليشمل المسؤوليات البيئية والاجتماعية والتي يمكن أن تستوعب التكاليف التي تم تجاهلها سابقا دون اللجوء إلى تعديل الضرائب. ويتطلب هذا الاعتراف من قبل مهنة المحاسبة أن يكون لها دور أساسي في الإفصاح من خلال قياس الأصول والخصوم في القوائم المالية كي يتم استيعاب الاستدامة في التقريرالمحاسبى. مثل هذا الاعتراف يتحدى المهنة لإعادة تقييم الغرض الأساسي للتقرير المالي من خلال إعادة تعريف أصحاب المصالح، والاعتراف بضرورة اتباع نهج منظم للاستدامة.

وقد تتطلب هذه المساهمة في مناقشة أوسع للسياسة العامة. فقد يساهم تعديل معايير إعداد التقارير باستخدام الضرائب في إيقاف استهلاك رأس المال الطبيعي. و توفر الضرائب الفرصة لمهنة المحاسبة للمضي قدمًا نحو أجندة قوية لإعداد التقارير حول الاستدامة دون مراجعة أو تغيير النظرية الاقتصادية. علاوة على ذلك توفر الضرائب عائدًا مزدوجًا من حيث زيادة العائدات، وتخفيف السلوك غير المستدام. إن المحاسبة على أساس الاستدامة القائمة على الضرائب التي تعتمد مبادئ محاسبة التكاليف الكلية FCA ، توفر فرصا لتحسين البيئة ونظام التقرير المالي. وهناك رغبة لإصلاح معايير المحاسبة أو الإصلاح الضريبي لتحقيق أجندة استدامة قوية، وكلاهما لديه القدرة على تقليل الأرباح. وقد يوفر الإصلاح الضريبي أيضاً فرصاً للتخطيط و الإعفاءات الضريبية، وإن كان ذلك يتطلب التدقيق الحذر لهذا المقترح.

اتجاهات البحوث المستقبلية المقترحة:

يُقترح أن تكون نقاط البحث التالية محاور للأبحاث المستقبلية لتعزيز فعالية المعلومات عن العوامل الخارجية لحلحلة النطاقات المنفصلة التقليدية للتقارير المالية وتقارير الاستدامة التي هي في حقيقتها تقارير تجميلية ولا تركز على

الاستدامة نفسها. فمن الضروري القيام بدراسة كفاية ومنفعة المعايير والإطارات الحالية حول التقرير عن استدامة الأنواع المختلفة من العوامل الخارجية.

- دراسة دور القياس الكمي النقدي للتأثيرات الخارجية المتكافئة التي تبدو غير قابلة للتناسب من حيث الحجم، والمسائل التي تنشأ عن مثل هذه المحاولات.
- دراسة العمليات التي يتم من خلالها دمج المعلومات الخارجية في صنع القرار الاستثماري ، بما في ذلك كيفية استخدام البواعث الاستثمارية ذات الأهداف طويلة الأجل مثل صناديق المعاشات، للمعلومات الخارجية.
- دراسة أثر العمليات المتنوعة التي يتم من خلالها دمج المعلومات المتعلقة بالآثار المالية المترتبة على العوامل الخارجية في اتخاذ القرارات الداخلية.
- دراسة حالة التجارب المبتكرة لبعض الشركات فيما يخص المحاسبة عن العوامل الخارجية، لفهم كيفية تفاعل المحاسبين، مع السعي إلى تطوير حسابات العوامل الخارجية، والتقرير عن مثل هذه العوامل الخارجية. على سبيل المثال يمكن أن يكون التركيز بشكل خاص على شركات التأمين كقطاع يعتبر الآن التأثيرات الخارجية للآخرين فيه خطرًا ماليًا كبيرًا فيما يتعلق بمطالبات التأمين الأعلى.
- دراسة التأثيرات الضريبة كمدخل مكمل لمحاسبة التكاليف الكاملة.
- دراسة تحديد المعدل الضريبي المناسب لإحداث التوازن الذي لا يؤثر سلباً على الوحدات الإقتصادية.

ومع ذلك فقد تستمر الشركات على المدى القصير في التقرير عن الأداء على أساس الممارسات غير المستدامة، وعلى المدى الطويل يجب الاعتراف بهذه الالتزامات والإفصاح عنها، والناشئة عن الاستهلاك المفرط لرأس المال الطبيعي. ومع زيادة استهلاك رأس المال الطبيعي تصبح الآثار المالية للممارسات غير المستدامة أكبر بشكل ملحوظ. بالإضافة إلى ذلك من دون التمكن من بلورة الأحكام اللازمة لمثل هذه الالتزامات، وقد يواجه المجتمع مرة أخرى ضرورة التصدي لعواقب قرارات الاستهلاك الجائرة، حيث تم المبالغة في تقدير الأرباح والتقرير عنها وتوزيعها، قبل أن يتم فهم أو الكشف عن مدى الخصوم بشكل ملائم و كامل. وتساعد الدراسة في تقديم أفكار تساعد مهنة المحاسبة في تطوير محاولات مبتكرة وذات تأثير على الفرص والمخاطر المرتبطة بالتنمية المستدامة. فإن تزايد الوعي في العديد من المجتمعات بأنواع الآثار الخارجية السلبية المتعددة على المجتمع والبيئة الطبيعية والاقتصادية الناشئة عن الأنشطة التنظيمية، إلى جانب تقليل التساهل إزاء هذه التأثيرات يجعل الإجراءات التنظيمية للحد من العوامل الخارجية أكثر إلحاحاً واحتمالاً. كما يمكن أن يساعد في استيعاب هذه العوامل الخارجية داخلياً وقياسها نقدياً، لا سيما في إطار الزخم المتنامي لاتخاذ إجراءات تشريعية للتعامل مع الآثار غير المقبولة للعوامل الخارجية. وهذا يزيد من ملاءمة المعلومات للمستثمرين حول النتائج المالية على الوحدة الإقتصادية بما فيها من التأثيرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية الأوسع نطاقاً والناتجة عن العوامل الخارجية. وتسلط هذه العوامل الضوء على أهمية وضرورة تقديم مقترحات للتطوير في المعايير المحاسبية في التقرير عن الشركات من أجل توفير معلومات مفيدة وشاملة وقابلة للمقارنة عن العوامل الخارجية، ولملاحقة التطورات الإقتصادية والإجتماعية، و تحقيق التنمية المستدامة للوحدة الإقتصادية.

المراجع

1. A4S, (2012). "Future Proofed Decision Making: Integrating Environmental and Social Factors into Strategy, Finance and Operations. London: The Prince's Accounting for Sustainability Project", Available from: https://www.accountingforsustainability.org/content/dam/a4s/corporate/home/KnowledgeHub/Future%20proofed%20decision%20making.pdf.downloadasset.pdf [Accessed 7 December 2018]
2. Albareda, L., Lozano, M. and Ysa, T. (2007), "Public policies on corporate social responsibility: the role of governments", Journal of Business Ethics, Vol. 74 No. 4, pp. 391-407.
3. Antheaume, N., (2004), "Valuing external costs – from theory to practice: implications for full cost environmental accounting", European Accounting Review, 13 (3), 443–464.
4. Aon Benfield, (2018), "Weather, Climate & Catastrophe Insight: 2017 Annual Report", London: Aon Benfield. Available from: https://reliefweb.int/sites/reliefweb.int/files/re-

sources/20180124-ab-if-annual-report-weather-climate-2017.pdf [Accessed 7 December 2018].
5. Aras, G. and Crowther, D. (2011), "No accounting for inequity: accounting's opposition to sustainability", paper presented at BAFA Annual Conference, Aston Business School, Birmingham, 12-14 April.
6. Bailey, D., Harte, G. and Sugden, R. (1994), Making Transnationals Accountable: A Significant Step for Britain, 1st Edition, Routledge, London.
7. Bakan, J. (2004), The Corporation: The Pathological Pursuit of Profit and Power, Constable,
8. Barth, M., Landsman, W. and Lang, M. (2008), "International accounting standards and accounting quality", Journal of Accounting Research, Vol. 46 No. 3, pp. 467-98.
9. Bebbington, J. and Gray, R. (2001), "An account of sustainability: failure, success and reconceptualisation", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 12 No. 5, pp. 557-587.
10. Bebbington, J. and Larrinaga, C., (2014), "Accounting and sustainable development: an exploration", Accounting, Organizations and Society, Vol. 39 No. 6, pp.395-413.
11. Bebbington, J. and Thomson, I. (1996), "Business conceptions of sustainability and the implications for accountancy", ACCA Research Report No. 48, Association of Certified Accountants, London.
12. Bebbington, J. and Unerman, J., (2018), "Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: an enabling role for accounting research", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 31 (1), 2–24.
13. Bebbington, J., Brown, J., and Frame, B., (2007), "Accounting technologies and sustainability assessment models", Ecological Economics, 61 (2), 224–236.
14. Bebbington, J., Gray, R., Hibbitt, C. and Kirk, E. (2001), Full Cost Accounting: An Agenda for Action, Certified Accountants Educational Trust, London.
15. Bobe, C.-M. and Dragomir, V.D. (2011), "The sustainability policy of five leading European retailers", International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 9 No. 2, p268-283.
16. Borkowski, S.C., Walsh, M.J. and Wentzel, K. (2010), "It takes one to convince on: a case study of Johnson & Johnson's history of sustainability reporting content analysis", paper presented at American Accounting Association Annual Meeting, American Accounting Association, San Francisco, CA.
17. Bromwich, M. Macve, R. and Sunder, S. (2005), "FASB/IASB revisiting the concepts: a comment on hicks and the concept of 'income' in the conceptual framework", available at: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.474.643&rep=rep1&type=pdf [Accessed 7 December 2018].
18. Brown, L.R. and Flavin, C. (with others) (1999), State of the World 1999, Earthscan/ Worldwatch Institute, London.
19. Campbell, J. (2007), "Why would corporations behave in socially responsible ways? An institutional theory of corporate social responsibility", Academy of Management Review, Vol. 32 No. 3, pp. 946-967.
20. CDSB, (2015), "CDSB Framework for Reporting Environmental Information & Natural Capital: Advancing and Aligning Disclosure of Environmental Information in Mainstream Reports", London: Climate Disclosure Standards Board.

21. Cooper, C., Taylor, P., Smith, N. and Catchpowle, L. (2005), "A discussion of the political potential of social accounting", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 16, pp. 951-74.
22. Daly, H.E. and Cobb, J.B. Jr (1990), For the Common Good: Redirecting the Economy towards the Community, the Environment and a Sustainable Future, Greenprint, London.
23. Das, K. (2009), Sustainable Development, Reference Press, New Delhi.
24. Dechant, K. Altman, B., Downing, R. and Keeney, T. (1994), "Environmental leadership: from compliance to competitive advantage", Academy of Management Executive, Vol. 8 No. 3, pp. 7 28.
25. Deegan, C. and Unerman, J., (2011), "Financial Accounting Theory", 2nd European edition. London: McGraw-Hill.
26. Dumitrana, M., Jianu, I., Laptes, R. and Popa, A.F. (2009), "Sustainable development and environmental accounting: concepts, trends and quality of accounting information", International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 17 No. 1.
27. Ekins, P. (1992), Wealth Beyond Measure: An Atlas of New Economics, Gaia Books, London.
28. Ekins, P. (1999), "European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends", Ecological Economics, Vol. 31 No. 1, pp. 39-62.
29. Epstein, M.J. and Roy, M.-J. (2003), "Improving sustainability performance: specifying, implementing and measuring key principles", Journal of General Management, Vol. 29 No. 1, pp. 15-31.
30. European Environment Agency (EEA) (2005), European Environment Outlook Report No. 4, European Environment Agency, Copenhagen.
31. Foley, J. (2003), tomorrow's Low Carbon Cars: Driving Innovation and Long Term Investment in Low Carbon Cars, Institute for Public Policy Research, London.
32. Frame, B. and O'Connor, M., (2011), "Integrating valuation and deliberation: the purposes of sustainability assessment", Environmental Science & Policy, 14 (1), 1–10.
33. Freeman, E.R. (1984), Strategic Management – A Stakeholder Approach, Pitman, Boston, MA.
34. Givoly, D., Hayn, C. and Katz, S. (2010), "Does Public Ownership of Equity Improve Earnings Quality?", The Accounting Review: January 2010, Vol. 85, No. 1, pp. 195-225.
35. Global Reporting Initiative (GRI) (2006), Sustainability Reporting Guidelines, Global Reporting Initiative, Amsterdam.
36. Gray, R., Adams, C., and Owen, D., (2014), "Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment", London: Pearson Higher Education.
37. Gray, R.H. (1990), The Greening of Accountancy: The Profession After Pearce, ACCA, London.
38. GRI, 2016. Consolidated Set of GRI Sustainability Reporting Standards 2016. Amsterdam: Global Reporting Initiative.
39. Humphrey, C., O'Dwyer, B., and Unerman, J., (2017), "Re-theorizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting", Accounting and Business Research, 47 (1), 30–63.
40. IASB, |(2015), "Exposure Draft of: Conceptual Framework for Financial Reporting", (ED/2015/3). London: IFRS Foundation.

41. IIRC, (2013), "The International <IR> Framework", London: International Integrated Reporting Council.
42. Ilinitch, A.Y., Soderstrom, N.S. and Thomas, T.E. (1998), "Measuring corporate environmental performance", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 17 Nos 4/5, pp. 383-408.
43. International Federation of Accountants (2006), "Sustainability Framework/Financial Investors", International Federation of Accountants, New York, NY, April, available at: http://web. ifac.org/sustainability-framework/ip-introduction (accessed 7 December, 2018).
44. Llewelyn, S. (2003), "What counts as 'theory' in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 No. 4, pp. 662-708.
45. Jaccard, M. (2006), "The king has not left the building", The Times Higher, 13 January.
46. KPMG (2008), "KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008", KPMG International, Amsterdam.
47. KPMG, (2017), "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017", October 2017. KPMG International Cooperative. Available from: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf [Accessed 7 December 2018].
48. Lamberton, G., (2000), "Accounting for sustainable development – a case study of City Farm", Critical Perspectives on Accounting, 11 (5), 583–605.
49. Leatherbury, L., (2017), "The rise of antibiotic-resistant infections threatens economies.", Financial Times Online, London. Available from: https://www.ft.com/content/1a3b06fa-57ff-11e7-80b6-9bfa4c1f83d2 [Accessed 7 December 2018].
50. Letza, S., Sun, X. and Kirkbride, J. (2004), "Shareholding versus stakeholding: a critical review of corporate governance", Corporate Governance, Vol. 12 No. 3, pp. 242-62.
51. Ma´lovics, G., Nagypa´l Csige´ne´, N.N. and Kraus, S. (2008), "The role of corporate social responsibility in strong sustainability", The Journal of Socio-Economics, Vol. 37 No. 3, pp. 907-18.
52. Martin, R.L. (2002), "The virtue matrix: calculating the return on corporate responsibility", Harvard Business Review, Vol. 80 No. 3, pp. 68-75.
53. Maskin, E., and Newbery, D., (1990), "Disadvantageous Oil Tariffs and Dynamic Consistency", The American Economic Review Vol. 80, No. 1, pp. 143-156
54. Millennium Ecosystem Assessment Board (2005), "Living Beyond Our Means: Natural Assets and Human Well-being", available at: https://www.millenniumassessment.org/documents/document.429.aspx.pdf [Accessed 7 December 2018].
55. Miller, A. (1998), Strategic Management, 3rd ed., McGraw-Hill, New York, NY.
56. Morhardt, J., Baird, S. and Freeman, K. (2002), "Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria", Corporate Social Responsibility and Environmental Management, Vol. 9 No. 4, pp. 215-233.
57. NCC, (2017), "Natural Capital Protocol. London: The Natural Capital Coalition", Available from: https://naturalcapitalcoalition.org/natural-capital-protocol/ [Accessed 7 December 2018].
58. Negash, M., (2012), "IFRS and environmental accounting" Management Research Review Vol. 35 No. 7, pp. 577-601

59. Nobes, C. and Stadler, C., 2017. Disclosure Quality and International Comparability under IFRS: Evidence from Pension Discount Rates, Impairment and Capitalisation of Development Costs. London: ICAEW Chartered Accountants' Trustees Limited. Available from: https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/research-and academics/publications-and-projects/disclosure-quality-and-international comparability.ashx [Accessed 7 December 2018].
60. North, D. (1990), Institutions, Institutional Change and Economic Performance, Cambridge University Press, Cambridge.
61. O'Dwyer, B. and Unerman, J., (2016), "Fostering rigour in accounting for social sustainability", Accounting, Organizations and Society, 49, 32–40.
62. OECD (2004), Corporate Governance – A Survey of OECD Countries, OECD, Paris.
63. Payne, D.M. and Raiborn, C.A., (2018), "Aggressive tax avoidance: a conundrum for stakeholders, governments, and morality", Journal of Business Ethics, 147 (3), 469–487.
64. .
65. Robertson, J. (1990), "Future Wealth: A New Economics for the 21st Century", Cassell, London.
66. Robson, K. (1992), "Accounting numbers as 'inscription': action at a distance and the development of accounting", Accounting, Organizations and Society, Vol. 17 No. 7, pp. 685-708.
67. Russell, D. (2011), "Towards ecological taxation: the efficacy of emissions-related motor taxation", Corporate Social Responsibility Series, Surrey, Gower.
68. Russell, D., (2014), "Corporate sustainability: accounting standards vs tax by design", social responsibility journal, vol. 10 No. 3, pp. 386-398. doi 10.1108/srj-10-2012-0122
69. Russell, S., Milne, M., and Dey, C., (2017), "Accounts of nature and the nature of accounts: critical reflections on environmental accounting and propositions for ecologically informed accounting", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 30 (7), 1426–1458.
70. SASB, (2017), "SASB Conceptual Framework", San Francisco, CA: Sustainability Accounting Standards Board.
71. SustainAbility/UNEP (2002), "Trust Us: The 2002 Global Reporters Survey of Corporate Sustainability Reporting", SustainAbility/UNEP, London.
72. TCFD, (2017), "Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Task Force on Climate-Related Financial Disclosures". Available from: https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf [Accessed 7 December 2018].
73. Thielemann, U. (2000), "A brief theory of the market – ethically focused", International Journal of Social Economics, Vol. 27 No. 1, pp. 6-31.
74. Tinker, T. and Gray, R. (2003), "Beyond a critique of pure reason: from policy to politics to praxis in environmental and social research", Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 No. 5, pp. 727-61.
75. Unerman, J., Bebbington, J., and O'dwyer, B., (2018) Corporate reporting and accounting for externalities, Accounting and Business Research, 48:5, 497-522, DOI: 10.1080/00014788.2018.1470155
76. United Nations Commission on Environment and Development, UNCED (1987), "The Brundtland Report", UNCED.

77. Walden, W.D. and Schwartz, B.N. (1997), "Environmental disclosures and public policy pressure", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 16 No. 2, pp. 125-54.
78. Wales, A., Gorman, G. and Hope, D. (2010), "Big Business, Big Responsibilities", Macmillan, Houndmills.
79. Wartick, S. and Cochran, P. (1985), "The evolution of the corporate social performance model", Academy of Management Review, Vol. 10 No. 4, pp. 758-769.
80. Wesibrod, B.A. (1977), "Comparing utility functions in efficiency terms or, what kind of utility functions do we want?", American Economic Review, Vol. 67 No. 5, pp. 991-5.
81. World Wide Fund for Nature (WWF) (2004), "Living Planet Report 2004", WWF, Gland.
82. Young, S. and Thyil, V. (2009), "Governance, employees, and CSR: integration is the key to unlocking value", Asia Pacific Journal of Human Resources, pp. 167-85.

القراءات الإضافية:

1. Adams, C. and Narayanan, V. (2007), "The 'standardization' of sustainability reporting", in O'Dwyer, B., Bebbington, J. and Unerman, J. (Eds), Sustainability Accounting and Accountability, Routledge, Oxen, pp. 70-85.
2. Antheaume, N., (2007), "Full cost accounting: Adam Smith meets Rachel Carson", In: Unerman, J., O'Dwyer, B., and Bebbington, J., (2007), Sustainability accounting and accountability, Routledge, London.
3. Barth, R. and Wolff, F. (2009), "Corporate social responsibility and sustainability impact: opening up the arena", in Barth, R. and Wolff, F. (Eds), Corporate Social Responsibility in Europe Rhetoric and Realities, Edward Elgar Publishing, Northampton, MA.
4. Blair, M.M. (1995), Ownership and Control: Rethinking Corporate Governance for the Twenty first Century, Brookings Institute, Washington, DC.
5. Bowen, F. (2000), "Environmental visibility: a trigger of green organizational response?", Business Strategy and the Environment, Vol. 9 No. 2, pp. 92-107.
6. Byrch, C., Kearins, K., Milne, M. and Morgan, R. (2007), "Sustainable 'what'? A cognitive approach to understanding sustainable development", Qualitative Research in Accounting and Management, Vol. 4 No. 1, pp. 26-52.
7. Campbell, A. (1997), "Stakeholders: the case in favour", Long Range Planning, Vol. 30 No. 3, pp. 446-9.
8. Carroll, A. (1979), "A three-dimensional conceptual model of corporate performance", Academy of Management Review, Vol. 4 No. 4, pp. 497-505.
9. Chakravarthy, B. (1986), "Measuring strategic performance", Strategic Management Journal, Vol. 7 No. 5, pp. 437-58.
10. Chen, J.C. and Chen, J.C. (2010), "What counts as 'theories' in academic social and environmental accounting research? A research note on social and environmental accounting literature", paper presented at American Accounting Association, San Francisco, CA, August.
11. Cho, C., Freedman, M. and Patten, D. (2012), "Corporate disclosure of environmental capital expenditures: A test of alternative theories", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 25 Issue: 3, pp.486-507
12. Clarkson, M. (1995), "A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance", Academy of Management, Vol. 20, pp. 92-117.

13. Daly, H.E. (2006), "Sustainable development – definitions, principles, policies", in Keiner, M. (Ed.), The Future of Sustainability, Springer, Dordrecht, pp. 39-53.
14. Damak-Ayadi, S. (2011), "Social and environmental reporting in the annual reports of large companies in France", International Journal of Accounting and Information Management, Vol. 19 No. 2.
15. Eccles, R.G. and Krzus, M.P. (2010), Integrated Reporting for a Sustainable Strategy, Financial Executives International, Morristown, NJ.
16. Ekins, P. (1994), "The impact of carbon taxation on the UK economy", Energy Policy, Vol. 22 No. 7, pp. 571-579.
17. Frame, B. and Brown, J., (2008), "Developing post-normal technologies for sustainability", Ecological Economics, 65 (2), 225–241.
18. Gasparatos, A., El-Haram, M., and Horner, M., (2009), "The argument against a reductionist approach for measuring sustainable development performance and the need for methodological pluralism", Accounting Forum, 33 (3), 245–256.
19. Gonella, C., Pilling, A. and Zadek, S. (1998), Making Values Count: Contemporary Experience in Social and Ethical Accounting, Auditing ad Reporting, Certified Accountants Educational Trust, London.
20. Harte, M.J. (1995), "Ecology, sustainability, and environment as capital", Ecological Economics, Vol. 15 No. 2, pp. 157-64.
21. Herbohn, K., (2005), "A full cost environmental accounting experiment", Accounting, Organizations and Society, 30 (6), 519–536.
22. Hertz, N. (2001), "The Silent Takeover: Global Capitalism and the Death of Democracy", Heinemann, London.
23. Hillman, A.J. and Keim, G.D. (2001), "Shareholder value, stakeholder management, and social issues: what's the bottom line?", Strategic Management Journal, Vol. 22, pp. 125-39.
24. Howard, J., Nash, J. and Ehrenfeld, J. (1999), "Industry codes as agents of change: responsible care adoption by US chemical companies", Business Strategy and The Environment, Vol. 8 No. 5, pp. 281-295.
25. Jacobs, M. (1991), The Green Economy: Environment, Sustainable Development and the Politics of the Future, Pluto Press, London.
26. James, S. and Nobes, C. (2000), The Economics of Taxation, 7th ed., Financial Times, Prentice Hall, Essex.
27. Jones, C. and Dugdale, D., (2001), "The concept of an accounting regime", Critical Perspectives on Accounting, 12 (1), 35–63.
28. Ko¨bberling, V. and Wakker, P.P. (2004), "A simple tool for qualitatively testing, quantitatively measuring, and normatively justifying Savage's subjective expected utility", The Journal of Risk and Uncertainty, Vol. 28 No. 2, pp. 135-45.
29. Kolk, A. and Pinkse, J. (2010), "The integration of corporate governance in corporate social responsibility disclosures", Corporate Social Responsibility & Environmental Management, Vol. 17 No. 1, pp. 15-26.
30. Korten, D.C. (1995), When Corporations Rule the World, Kumarian/Berrett-Koehler, West Hatford, San Francisco, CA.
31. Lindblom, C. (1994), "The implications of organisational legitimacy for corporate social performance and disclosure", paper presented at the Critical Perspectives on Accounting

Conference, New York, NY.
32. Macve, R. (1997), Accounting For Environmental Cost in the Industrial Green Game, National Academy Press, Washington, DC.
33. Martindale, N., (2017), "Fair play", Economia, June, 47–49.
34. Meadows, D., Randers, J. and Meadows, D. (2004), "Limits to Growth: The 30 Year Update", Earthscan, London.
35. Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. and Porter, J. (2011), "The mirrlees review: conclusions and recommendations for reform", Fiscal Studies, Wiley-Blackwell, Vol. 32 No. 3, pp. 331-359.
36. Moir, L. (2001), "What do we mean by corporate social responsibility?", Corporate Governance, Vol. 1 No. 2, pp. 16-22.
37. Neumayer, E. (1999), Weak versus Strong Sustainability: Exploring the Limits of Two Opposing Paradigms, Edward Elgar, Cheltenham.
38. Ortiz-Martinez, E. and Crowther, D. (2005), "Corporate social responsibility creates an environment for business success", in Crowther, D. and Jatana, R. (Eds), Representations of Social Responsibility, Vol. 1, ICFAI University Press, Hyderabad, pp. 125-140.
39. Pearce, D., Markandya, A. and Barbier, E.B. (1989), "Blueprint for a Green Economy", Earthscan, London.
40. Pearson, M. and Smith, S. (1990), "Taxation and Environmental Policy Some Initial Evidence", IFS Commentary No.19, The Institute for Fiscal Studies, London.
41. Porritt, J. (2005), "Capitalism: As if the World Matters", Earthscan, London.
42. Rake, M. and Grayson, D. (2009), "Embedding corporate responsibility and sustainability - everybody's business", Corporate Governance, Vol. 9 No. 4, pp. 395-9.
43. Rivera-Camino, J. (2001), "What motivates European firms to adopt environmental management systems?", Eco-Management and Auditing, Vol. 8 No. 3, pp. 134-143.
44. Roberts, R.Y. (1993), "Overview of Environmental Liability Disclosure Requirements, Recent Developments", US Securities and Exchange Commission, Washington, DC
45. Roche, J. (2005), "Corporate Governance in Asia", Routledge, London.
46. Schaltegger, S. and Burritt, R. (2006), "Corporate sustainability accounting", in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds), Sustainability Accounting and Reporting, Springer, Dordrecht, pp. 37-60.
47. Scott, W. (2001), "Institutions and Organizations", 2nd ed., Sage, Thousand Oaks, CA.
48. Scott, W. (2005), "Institutional theory: contributing to a theoretical research program", in Smith, K. and Hitt, M. (Eds), Great Minds in Management, Oxford University Press, Oxford.
49. Stern, N. (2007), "The economics of climate change", The Stern Review, Cambridge University Press, Cambridge.
50. Suchman, M. (1995), "Managing legitimacy: strategic and institutional approaches", Academy of Management Review, Vol. 20 No. 3, pp. 571-610.
51. Swanson, G. (2006), "A systems view of the environment of environmental accounting. Environmental accounting: commitment or propaganda", Advances in Environmental Accounting & Management, No. 3, pp. 169-93.
52. Tinker, T. and Sy, A. (2009), "No David to battle Goliath or analyzing accounting for climate change", International Journal of Critical Accounting, Vol. 1 No. 3, pp. 177-81.

53. Tulpule, V., Brown, S., Lim, J., Polidano, C., Pant, H. and Fisher, B. (1998), "An Economic Assessment of the Kyoto Protocol using the Global Trade and Environment 37 Model", Background Analysis for the Kyoto Protocol OECD Workshop, Paris.
54. Van Dieran, W. (1995), "Taking Nature into Account: A Report to the Club of Rome", Springer-Verlag, New York, NY.
55. Waddock, S. and Smith, N. (2000), "Corporate responsibility audits: doing well by doing good", Sloan Management Review, Vol. 41 No. 2, pp. 75-83.
56. White, P. (2009), "Building a sustainability strategy into the business", Corporate Governance, Vol. 9 No. 4, pp. 386-94.
57. Wood, D. (1995), "Stakeholder mismatching: a theoretical problem in empirical research on corporate social performance", The International Journal of Organizational Analysis, Vol. 3 No. 3, pp. 229-267.