وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة

التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية

إعـــداد الطالبـــات:
- لبيضة سامية
- بوزنة أسمـــاء
- واده مريـــم
- العايب انتصار

تحت إشراف الدكتور:
- أ.د. عزه الأزهـــر

أعضاء لجنة المناقشة

د. بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
أ.د الأزهر عزة	أستـــــــاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
د. خليدة عابي	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة

التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية

دراسة ميدانية

إعـــداد الطالبـــات:
- لبيضة سامية
- بوزنة أسماء
- واده مريم
- العايب انتصار

تحت إشراف الدكتور:
- أ.د. عزه الأزهر

أعضاء لجنة المناقشة

د. بلقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
أ.د الأزهر عزة	أستاذ	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
د. خليدة عابي	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

نَرفَعُ دَرَجَاتٍ مَن نَّشَآءُ

وَفَوقَ كُلِّ ذِى عِلمٍ

عَلِيمٌ

صدق الله العظيم

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله تبارك وتعالى القائل في محكم تنزيله لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ "

فاللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

نتقدم بجميع كلمات الشكر والثناء وخالص الود والعرفان إلى الأستاذ الفاضل

الدكتور عزه الأزهر المشرف على المذكرة لما قدمه من توجيهات علمية رصينة

وجهوده القيمة ومتابعته المتواصلة التي كانت لها الأثر الواضح فرعاه الله ودام عطاءه

ورزقه أعلى المراتب فكلمات الثناء لا توفيكم حقكم، شكرا لكم على عطائكم.

والشكر موصول للدكتورة :رشيدة خالدي بصفتها مساعدة المشرف

الشكر والعرفان إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة، لما سيقدمون ويبذلون جهد

في قراءة المذكرة وتقويمها

ونتقدم بفائق عبارات الشكر والثناء إلى رئاسة و أساتذة قسم المحاسبة المحترمين،

لما قدموا لنا طوال فترة الدراسة.

شكرنا وعرفاننا إلى كل من الدكتور محمد فيصل مايدة والدكتور صالح حميداتو

الشكر والثناء إلى الأساتذة الأفاضل المحكمين لقائمة الاستبيان والذين تفضلوا بتقييمها

وإبداء ملاحظاتهم القيمة عليها.

الشكر موصول إلى المقوم اللغوي لمتابعته المستمرة

الشكر والعرفان إلى من وقف معنا وقدم لنا النصح والمساعدة والإرشاد

وخاصة الدكتورة مسعي محمد سليمة

عمل المعروف يدوم والجميل دائما محفوظ

دائما نبحث عن كلمات الشكر والعرفان للآخرين

فإن أجمل عبارات الشكر لابد أن تسبق حروفنا وتنهي سطورنا معبرة

عن صدق المعاني النابعة من قلوبنا لهؤلاء.

تتسابق الكلمات وتتزاحم العبارات لتنظم عقد الشكر الذي لا يستحقه إلا أنتم .

إليكم يا من كان لكم قدم السبق في ركب العلم والتعليم نهدي عبارات الشكر والعرفان

سامية – أسماء – مريم – إنتصار

إهـــــداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك... ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...

ولا تطيب اللحظات... إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك...

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك...

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة نبي الرحمة المهداة ونور العالمين

محمد عليه أفضل الصلاة والسلام؛

أهدي هذا البحث إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة

وتزويد رصيده المعرفي العلمي والثقافي؛

إلى التي بدعائها وصلنا إلى ما نحن عليه تعجز.. كل كلمات الشكر والوفاء

عن التعبير، إلى البلسم الشافي والقلب الدافئ التي تحملت وصبرت،

من غمرتني بحبها وحنانها وهي المربية الفاضلة أمي الغالية؛

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظا،

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار هاأنت ترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار

وستبقى كلماتك أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..... أبي الغالي؛

إلى زوجي العزيز الذي كان لي عونا في إنجاز هذا العمل؛

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الله ورعاهم؛

إلى أولئك الذين كان لهم فضل.. علمني حرفا في كل مسيرة الحياة أساتذتنا الأفاضل؛

خاصة : أ.د .عزه الأزهر، أ.د. عقبة عبد اللاوي

إلى أسماء التي جمعتني بها المحبة والصداقة والأخوة؛

إلى من وسعتهم ذاكرتي ولا يسعهم قلمي؛ وإلى كل سند ومن ساعدني

في طريق دراستي حتى ولو بالدعاء لنا بالتوفيق؛

إليكم جميعا أهذي هذا العمل المتواضع.

سامية

إهداء

الحمد لله الذي أنار لي الطريق وكان لي خير عون،

إلى من علمني النجاح والصبر ...

إلى من علمني العطاء بدون انتظار

أبي رحمة الله عليه.

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي ...

أمي أطال الله في عمرها.

إلى رفيق دربي وشريك حياتي ،إلى من ساندني زوجي العزيز نذير

إلى فلذة كبدي ونبض حياتي أولادي زينب ... ناصر ... آدم ...

إلى جميع أفراد أسرتي العزيزة والكبيرة كل باسمه أينما وجدوا

إلى صديقتي ورفيقة دربي وأختي التي لم تلدها أمي عزيزتي سامية ...

إلى السيد: قـدة فرحات الذي كان له الفضل الكبير في إتمام عملنا ...

إلى الأستاذ الفاضل أ.د/عزة لزهر

وإلى هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

أسماء بوزنة

الإهداء

إلى حجة الله على خلقه وسراجه في أرضه

إلى سليل الأخيار ونور الأنوار وزين الأبرار

إلى قائم آل محمد عليه الصلاة والسلام

إلى والدتي العزيزة" المثل والقدوة" من ترعرعت الروح بأفضالها..

ولا نطمع إلا برضاها"

يا من سلك بي دروب الحياة اعتزازا واحتراما...والدي

يا من هم عزوتي وبهم تكتمل فرحتي إخوتي....

طارق، جعفر، حسنين

يا من هن شواطئ دفئي اشتاق إليها مهما تأت أخواتي

إلى الروح التي عانقت روحي....

كما أهدي مجهودي إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة

مريم

إهـــداء

بسم الله الرحمن الرحيم

و صلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم

وعلى آله وصحبه الميامين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين و بعد:

حمدا لله الذي أنار لي طريقي وكان لي خير عون إلي أغلى ما أملك

في هذي الدنيا إلى من أدين له بحياتي إلى من ساندني

وكان شمعة تحترق لتضئ طريقي إلى من أكن له مشاعر التقدير

والاحترام والعرفان أبي: جمال أطال الله في عمره

اسأل الله أن يشفيه ويعافيه

إلى من كانت سبب لوجودي على هذه الأرض إلى من وضعت الجنة

تحت أقدامها إلى التي انحني لها بكل إجلال وتقدير

إلى التي أرجو قد أكون نلت رضاها

أمي الغالية: نورة أطال الله في عمرها

إلى كل أفراد عائلتي وأخص بالذكر أخوتي: سعيد ومحمد جمال

حفظهم الله ورعاهم إلى أخواتي: شروق. منار. هيفاء. رتاج. بتول

حفظهم الله ورعاهم

إلى شريك العمر ونور الحياة زوجي الغالي: بلقاسم موساوي

إلى أبناء أختي الغالية: عبد الرحمن. رائد أطال لله في عمرهم

إلى صديقاتي: فوزية. مريم. أسماء. سامية وزميلاتي

الذين أمضيت معهم أجمل سنوات حياتي

ولكل من ساهم في بلوغ هذي شكرا من القلب.

إنتصار

الملخــص

إن المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية وحماية البيئة للمجتمعات وفقا لأهداف التنمية المستدامة وحفاظا على الموارد الطبيعية للجيل الحالي والأجيال المستقبلية .

وتهدف الدراسة إلى معالجة موضوع ماهية التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية.

إذ استخدمنا الاستبيان كأداة لتحقيق أهداف البحث وتم توزيع 50 استمارة على العينة المتمثلة في مراجعي الحسابات وأساتذة أكاديميين في الاختصاص، ،كما اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بالجوانب النظرية للدراسة، فضلا عن استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية في الدراسة الميدانية.

وإن أهم ما توصلنا إليه من نتائج تتمثل في:

– أن الأبعاد البيئية والاجتماعية ضرورية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية لإنجاح أعمالها، مما حتم عليها التغيير في نمط تسييرها لصالح الاعتبارات البيئية والاجتماعية وتطبيق المعايير الدولية؛

– كما تعد مراجعة التنمية المستدامة خدمة تأكيدية تهدف إلى تحسين جودة معلومات الاستدامة، والتي تقوم على التحقق من مدى صدق المحتوى المعلوماتي الذي يوفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة .

– ولتلبية حاجيات تقارير الاستدامة من خلال توافر عده معايير في تقريره النهائي؛ يقوم المراجع الخارجي من خلال فحص ومراجعة هذه التقارير وصولا لإبداء الرأي الفني المحايد وإيصاله إلى أصحاب المصالح؛

– بالإضافة إلى مواجهة مراجع الحسابات عدة صعوبات من خلال قيامه بفحص وتقييم المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة لاسيما المتعلقة بالمعلومات الغير المالية وذلك لعدم وضوح الأدلة لاختبارها والافتقار إلى وجود معايير معتمدة عند الفحص.

الكلمات المفتاحية: توجهات حديثة لمراجعة الحسابات، مراجعة بيئية، مراجعة اجتماعية، تقارير الاستدامة، استدامة المؤسسات.

ABSTRACT

Economic institutions seek to achieve social welfare and environmental protection for societies in accordance with the goals of sustainable development and to preserve natural resources for the current and future generations.

The study aims to address the issue of what are the modern trends of auditing in light of the challenges of the sustainability of economic institutions.

As we used the questionnaire as a tool to achieve the objectives of the research, 50 forms were distributed to the sample represented by auditors and academic professors in the field.

The most important results we have reached are:

- The environmental and social dimensions are necessary for economic institutions to succeed in their work, which necessitated a change in their management style in favor of environmental and social considerations and the application of international standards;
- The review of sustainable development is also an affirmation service that aims to improve the quality of sustainability information, which is based on verifying the validity of the information content that provides assurances on the financial, social and environmental performance of the institution;
- To meet the needs of sustainability reports through the availability of several criteria in its final report; The external auditor checks and reviews these reports in order to express an impartial technical opinion and communicate it to the stakeholders;
- In addition, the auditor faced several difficulties by examining and evaluating the information contained in the sustainability reports, especially those related to non-financial information, due to the lack of clarity of evidence for testing and the lack of approved standards upon examination.

Keywords: recent trends of auditing, environmental auditing, social auditing, sustainability reports, sustainability of institutions.

قائمة المحتويات :

الشكر	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	I.
فهرس الأشكال	II.
فهرس الجداول	III.
قائمة الملاحق	IV.
قائمة الرموز	V.
المقدمة	أ-ح
الفصل الأول : التنمية المستدامة في المؤسسات الإقتصادية	
تمهيد	10
المبحث الأول: التنمية المستدامة	11
المطلب الأول: ماهية التنمية المستدامة	11
المطلب الثاني: أهمية،أهداف ومجالات التنمية المستدامة	16
المطلب الثالث: تحديات التنمية المستدامة	20
المبحث الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية.	36
المطلب الأول: ماهية استدامة المؤسسات الاقتصادية	36
المطلب الثاني: أهمية و أساليب الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية	46
المطلب الثالث: أسس الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية	49
المبحث الثالث: تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية	59
المطلب الأول: ماهية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية	59
المطلب الثاني:مرتكزات تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية	78

المطلب الثالث: إعداد تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية	91
خلاصة الفصل	102
الفصل الثاني : استدامة المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات	
تمهيد	104
المبحث الأول :المراجعة الإجتماعية	105
المطلب الأول : ماهية المراجعة الإجتماعية	105
المطلب الثاني: مقومات المراجعة الاجتماعية	113
المطلب الثالث: مسار المراجعة الاجتماعية	118
المبحث الثاني : المراجعة البيئية	126
المطلب الأول : ماهية المراجعة البيئية	126
المطلب الثاني : مقومات المراجعة البيئية	135
المطلب الثالث :مسار المراجعة البيئية	141
المبحث الثالث : مراجعة التنمية المستدامة	148
المطلب الأول : مفهوم مراجعة التنمية المستدامة	148
المطلب الثاني : معايير مراجعة تقارير التنمية المستدامة	152
المطلب الثالث : التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات الاقتصادية	156
خلاصة الفصل	162
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
تمهيد	164
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	165
المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة	165
المطلب الثاني: أداة الدراسة	165
المبحث الثاني: خطوات المعالجة الإحصائية للاستبيان	171

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة	171
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة	174
خلاصة الفصل	203
الخاتمة	204
قائمة المصادر والمراجع	207
الملاحق	

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنـوان الشكـل	رقم الصفحة
شكل رقم(01-01)	يبين أهداف التنمية المستدامة	18
شكل رقم(01-02)	الاستدامة القوية	29
شكل رقم(01-03)	الاستدامة الضعيفة	29
شكل رقم(01-04)	أثر التنمية المستدامة على المزايا التنافسية في المؤسسة	42
شكل رقم(01-05)	الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات	43
شكل رقم(01-06)	مراحل التنمية المستدامة للمؤسسات	45
شكل رقم(01-07)	تمثيلات مرئية للتنمية المستدامة: أعمدة، دوائر، دوائر متشابكة	50
شكل رقم(01-08)	مصفوفة استدامة المؤسسات	52
شكل رقم(01-09)	تكامل أبعاد الاستدامة المؤسسة	55
شكل رقم (02-01)	حدود ومجال خدمة مراجعة تقارير التنمية المستدامة وعمليات الاتصال الخاصة بها	151
الشكل رقم(03-01):	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	170
الشكل رقم(03-02)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية	172
الشكل رقم(03-03):	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية	173
الشكل رقم (03-04)	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية	174

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنـوان الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم (01-01)	معايير الثلاثة لاستدامة المؤسسة الاقتصادية	51
جدول رقم (01-02)	قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة	67
جدول رقم (01-03)	قائمة المركز المالي المعدل للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة	69
جدول رقم (01-04)	القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة	71
جدول رقم (01-05)	تقرير الإفصاح الشامل عن التنمية المستدامة	73
الجدول رقم(03-01):	مقياس ليكارت الخماسي	169
الجدول رقم(03-02):	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	169
الجدول رقم(03-03):	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية	171
الجدول رقم(03-04)	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية	172
الجدول رقم(03-05)	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية	173
الجدول رقم (03-06)	اختبار ألفا كرونباخ	175
الجدول رقم(03-07)	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	176
الجدول رقم(03-08)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية	176
الجدول رقم(03-09)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية	180
الجدول رقم(03-10)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة	183
الجدول رقم(03-11)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور مراجعة تقارير التنمية المستدامة	188
الجدول رقم(03-12)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات	192

الجدول رقم(03-13)	نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية إعتبار التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح	196
الجدول رقم (03-14)	نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية وجود دور لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية إتخاذ القرارات	197
الجدول رقم (03-15)	نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية وجود دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة	198
الجدول رقم (03-16)	نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية قيام مراجعة التنمية المستدامة على التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة	200
الجدول رقم(03-17)	نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية نقص المعايير والإرشادات الرسمية من التحديات التي تواجه مراجع الحسابات	201

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنـوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	قائمة محكمي الاستبيان
03	معامل ألف كرونباخ
04	نتائج إختبار One-sample Test

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
WCED	World Commission on Environnement and Development	مفوضية الأمم المتحدة للبيئة والتنمية
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
ORSE	Observatory French for corporate Social Responsibility	المرصد الفرنسي للمسؤولية الاجتماعية للشركات
IFC	Internasional Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
WHO	World Health Organisation	منظمة الصحة العالمية
ICMM	The International Countiel on Mining and Metals	المجلس الدولي للتنقيب واستخراج المعادن
EMAS	Eco Menagment and Audit Scheme	خطة الإدارة والتدقيق البيئي
GRI	Global Reporting Initiative	المبادرة العالمية لإعداد التقارير
UNGC	United Nations Global Compact	الميثاق العالمي للأمم المتحدة
ICC	The International Chamber of commerce	غرفة التجارة الدولية
CICA	The Canadian Institute of charted Accounts	لائحة قانون حماية البيئة الكندية
CEC	The commission of the European Communities	لجنة الاتحاد الأوروبي للرقابة البيئية
IIA	Institute of International Auditors	معهد المراجعين الداخليين الأمريكي
BSI	British Standars Institution	معهد المعايير البريطانية
GAAP	Generlly Accepted Accounting Principles	معايير التدقيق المتعارف عليها
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية
IFAC	International Federation of Accontants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
SSAEs	Statements on Standards for Attestation Engagements	معايير االتصديق
AICPA	American Institute of certified public Accountants	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

مقدمـــة

مقدمـــــة

يشهد العالم تطورات سريعة ومستمرة في شتى مجالات الحياة ولا سيما الاهتمام بالمجتمع والبيئة، هذا التطور وإن كانت دوافعه تأتي استجابة لتلبية احتياجات الإنسان المتزايدة، إذ أنه خلق آثارا سلبية واضحة في الحياة الاجتماعية والبيئية، فالطريق نحو التنمية الاقتصادية يمر حتما عبر المؤسسة الاقتصادية ويرتكز على التحكم في كفاءتها الإنتاجية، ومن هذا فقد لقي موضوع التنمية إهتمام الباحثين في الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، حيث ظهر هذا المفهوم بعد الحرب العالمية الثانية، حيث أصبح مطلب أساسي تسعى كل الدول لتحقيقه، فقد تطور مفهوم التنمية من التنمية الاقتصادية إلى تنمية العنصر البشري، فمفهوم التنمية التكاملية، كما برز مفهوم التنمية الشاملة في جميع الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية، وفي فترة التسعينيات ظهر مصطلح التنمية البشرية وصولا إلى مصطلح التنمية المستدامة الذي تطور في الفكر التنموي، فقد تعددت وجهات النظر للمفكرين والباحثين، حيث احتلت مكانا بارزا على المستوى الدولي والمحلي، فهناك من يعتبر أن التنمية المستدامة قضية أخلاقية وإنسانية وهناك من يعتبرها قضية تنموية بيئية كنموذج بديل، والبعض الآخر اعتبرها قضية مصيرية مستقبلية لأنها تفكر في مستقبل الأجيال القادمة.

إن تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية لا يرتكز على الاهتمام بالنمو الاقتصادي فحسب، إنما يتجاوزه إلى الاهتمام بالمسائل الاجتماعية والبيئية حيث أصبحت مطالبة بالتوفيق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات البيئية والاجتماعية كشرط لتحقيق نموها وضمان بقاءها، وبذلك تحتم عليها تفعيل ممارساتها في مجال التنمية المستدامة، الأمر الذي يعني ضرورة قيامها بقياس الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام والتقرير عنه، لذلك تطلب الأمر وجود نظام محاسبي يهدف إلى توفير المعلومات التي تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة، حيث اهتم الباحثون في المجال المحاسبي بمراجعة التنمية المستدامة كامتداد للمراجعة الاجتماعية والبيئية من حيث القياس والإفصاح، ومنه ظهر ما يعرف بالمراجعة عن التنمية المستدامة وذلك لتحقيق التوازن بين مسؤوليتها عن آثارها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وبين حاجة المجتمع وخاصة أصحاب المصالح المختلفين لمعلومات أكثر شمولية تساعدهم على التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسة.

وحتى تزداد الثقة في تقارير المؤسسة لا سيما التي تتحدث عن أدائها الإجتماعي والبيئي كان لا بد لها من إصدار تقارير مدعمة لتغطية الأمور البيئية والاجتماعية والاقتصادية والتي أطلق عليها اسم تقارير الاستدامة، بغرض تعزيز مصداقية تقارير التنمية المستدامة فتقوم المؤسسات بتقديم تقاريرها إلى

المراجعين الخارجين بغرض إبداء تأكيدها عليها وتعزيز صورتها لدى أصحاب المصالح وإضفاء الثقة على المعلومات المفصح عنها، لذلك ظهرت توجهات حديثة لمهنة مراجعة الحسابات حيث تخطت تأكيد مدى صحة ومصداقية القوائم المالية لتشمل مجالات جديدة فرضتها عليها تحديات التنمية المستدامة.

وعلى ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ماهي التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات التالية:

- فيما تتمثل التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية؟
- ماهي أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية؟
- ما هو دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة؟
- ما المقصود بمراجعة تقارير التنمية المستدامة؟
- ماهي التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات؟

وللإجابة عن تلك الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

- تعتبر التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح؛
- تعمل تقارير الاستدامة على تسهيل عملية اتخاذ القرارات مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر؛
- يتمثل دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة؛
- المقصود بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة؛
- تتمثل أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات في نقص المعايير والإرشادات الرسمية التي تعتبر إطار مرجعي له.

❖ **أهمية الدراسة:**

- محاولة معرفة تجسيد مفهوم الاستدامة في المؤسسات؛
- إهتمام أصحاب المصالح بالتقارير عن الاستدامة؛
- طرق إضفاء المصداقية والثقة للمعلومات الواردة في التقارير عن طريق مراجعتها من قبل جهة محايدة؛

- إبراز الدور الذي يلعبه المراجع للتحقق من محتوى تلك التقارير وتحديد الصعوبات التي تواجهه بخصوص إجراءات التحقق والمراجعة.

❖ **أهداف الدراسة:**

وتكمن أهداف الدراسة فيما يلي:

- التعرف على مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة؛
- توضيح مفهوم المراجعة الاجتماعية والبيئية؛
- بيان واقع التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية؛
- تبيان التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية؛
- تحديد العوامل المؤثرة على عمل مراجع الحسابات عند قيامه بالفحص وتقييم تقارير الاستدامة.

❖ **حدود الدراسة:**

ترتبط هذه الدراسة بدراسة الاتجاهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية دراسة استطلاعية لعينة من الأساتذة الأكاديميين ومراجعي الحسابات في ولاية الوادي.

- **الحدود الزمنية:** جانفي 2022 إلى ماي 2022.

❖ **منهجية الدراسة:**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بهدف الإلمام بالجانب النظري والتطبيقي للدراسة من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالتوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات واستدامة المؤسسات الاقتصادية، وتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة من الناحية النظرية أما الجانب الميداني فقد تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال إجـــراء استبيان مصمم لهذا الغرض وبغرض تحليله تم الاعتماد على برنامـــج SPSS v23 وذلك بهدف الوصول إلى النتائج المرغوبة.

❖ **مبررات اختيار الموضوع:**

لكل عمل وبحث علمي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتنا نختار هذا الموضوع، من بينها:

- توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص؛
- ميول الطالبات والاهتمام بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة؛
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع؛
- نقص وندرة الأبحاث في هذا المجال لحداثة الموضوع.

❖ **وسائل جمع المعلومات:**

سنعتمد في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعا، نختصرها في:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له؛
- البحوث والدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع؛
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع؛
- البحث في شبكة الانترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة به.

❖ **الدراسات السابقة حول الموضوع:**

1- غلاب فاتح، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2016-2017.

تهدف هذه الدراسة أساسا إلى كيفية تحقيق استدامة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال اقتراح إطار محاسبي لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، وتطبيقه في إحدى المؤسسات الاقتصادية، وكان التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة- سطيف-وأسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- استدامة المؤسسات الاقتصادية، من حيث أنه أنموذج جديد تماما من خلاله الأعمال يجب أن تعمل بدلا من متابعة نماذج تعظيم الربح إلى دمج الإدارة الممنهجة للجوانب البيئية والاجتماعية في الأعمال التجارية جنبا إلى جنب مع الجوانب الاقتصادية؛
- تقرير التنمية المستدامة هو تقرير سنوي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن آثارها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية؛
- المحاسبة عن التنمية المستدامة تتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم المطلوبة من أجل التسجيل والتقرير عن الأمور الاجتماعية والبيئية والاقتصادية؛
- قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة بدراستها للربط بين المحاسبة والاستدامة، حيث أخذ الباحث مبادرة التقارير العالمية للاستدامة الجيل الرابع كمدخل لتطبيق هذا الإطار؛

- إن الإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة والمبني على معايير مبادرة التقارير العالمية للاستدامة الجيل الرابع، يعمل على تسجيل الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي)؛
- مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تقوم بتبني ممارسات المسؤولية الاجتماعية والبيئية من خلال تطبيق تقنيات وأدوات وأساليب إدارية حديثة؛
- فالسياسة المحاسبية الوحيدة تركز على حصر البعد المالي للاستدامة من خلال تقاريرها المالية السنوية فقط، وتسجيل غياب سياسات محاسبية خاصة بقياس أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة محل الدراسة؛
- المؤسسة محل الدراسة تركز على مؤشرات الأداء الاجتماعي التي تتعلق بالأجور والامتيازات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، وتركز على عدد حوادث العمال لاستخدامها برامج للحد من ذلك، بالإضافة إلى التركيز على تكوين المورد البشري؛
- بخصوص مؤشرات الأداء البيئي في مؤسسة صناعة الإسمنت فقد تبين أن هذه المؤشرات تضمن في التقرير معلومات كمية ووصفية عن أنشطة التكوين والتحسيس في مجال البيئة، ومعلومات وصفية بخصوص أنشطة الإدارة البيئية؛
- إن هدف الإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، يحقق الإفصاح الواضح لكافة المبادئ والمعايير التي يقوم عليها هذا الإطار.

2- علي سيد حسين عبد الرحمان البارودي، **دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال**، كلية التجارة، جامعة القاهرة،2017. حيث هدفت الدراسة إلى ما يلي:

- دراسة وتحليل مفهوم تأكيد تقارير الاستدامة والفرق بين التأكيد والمراجعة والتصديق والاعتماد ومعرفة الصعوبات التي يواجهها المراجع الخارجي عند تأكيد تقارير الاستدامة. كما توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- المنشأة المستدامة هي المنشأة القادرة على الموازنة بين تعظيم أرباحها في الأجل القصير والوفاء بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية في الأجل الطويل؛
- أن تأكيد تقارير الاستدامة منشآت الأعمال يؤدي على تحسين درجة الثقة والمصداقية لهذا النوع من التقارير بالنسبة لأصحاب المصالح؛

- يمثل تقرير الاستدامة عرضا هيكليا منظما للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة المالية؛
- يساهم تأكيد تقارير الاستدامة بواسطة المراجع الخارجي في إضفاء درجة من المصداقية على المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير لدى أصحاب المصالح.

3- سارة ميسي، **مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالثLMD ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2019/2018.

حيث تكمن أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- إبراز مفهوم تقارير الاستدامة في المؤسسة وتوضيح ما تعكسه هذه الأخيرة من آثار إيجابية على صعيد تحسين ثقة وولاء أصحاب المصالح وتعزيز سمعة المؤسسة وتحسين أدائها المؤسسي وتطويره؛
- تمكين مراجع الحسابات من العمل على توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها لتشمل القيام بالدور المناسب في مجال استدامة المؤسسات، من خلال إضفاء المصداقية على المعلومات البيئية والاجتماعية إلى جانب المعلومات المالية المفصح عنها في تقارير الاستدامة من قبل المؤسسات؛
- التعرف على إطار مراجعة التقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع التركيز على البعدين البيئي والاجتماعي.

وخلصت نتائج الدراسة فيما يلي:

- تتمثل تقارير التنمية المستدامة في تلك التقارير السنوية العلنية التي تقدم معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية المصدرة من قبل المؤسسة. للإبلاغ عن القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وتمثل وسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال تحقيق التنمية المستدامة، تهدف إلى إعطاء مدخلا أكثر شمولا لإمكانية المساءلة المحاسبية وتعزيز التزامها تجاه أصحاب المصالح؛
- تعد مراجعة التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة؛

- يواجه مراجع الحسابات العديد من الصعوبات عند قيامه بمراجعة وفحص المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة خاصة تلك المتعلقة بالمعلومات الغير المالية، وهذا راجع إلى محدودية وعدم وضوح الأدلة لاختبار هذه الأخيرة وصعوبة كيفية تطبيق الأهمية النسبية لها؛
- يمكن تكييف معايير المراجعة الدولية بما يخدم مراجع الحسابات عند قيامه بفحص ومراجعة تقارير التنمية المستدامة؛
- اتفقت أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة على ضرورة قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي والبيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

❖ **اختلاف دراستنا على الدراسات السابقة:**

بناءا على ما سبق فقد تضمنت الدراسات السابقة مفاهيم التنمية المستدامة واستدامة المؤسسات الاقتصادية وأبعادها والصعوبات التي تواجه مراجع الحسابات، وأهمية التأكيد على تقارير الاستدامة لتعزيز صورة المؤسسة لدى أصحاب المصالح.

حيث شكلت لنا مرجعية هامة لدراستنا الحالية، إلا أن ما يميز هذه الأخيرة هو التطرق إلى تحديد ماهية التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات ليتم التركيز على المراجعة الاجتماعية والبيئية لما تمثله من دور مهم في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية.

❖ **هيكل الدراسة:**

بغية الإلمام بالموضوع من جميع جوانبه قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، على النحو التالي:

الفصل الأول المتمثل في التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، الأول تطرقنا فيه إلى التنمية المستدامة والمبحث الثاني تناولنا فيه استدامة المؤسسات الاقتصادية أما المبحث الثالث فأشرنا فيه إلى تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

وكان الفصل الثاني بعنوان استدامة المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجهات الحديثة في مراجعة الحسابات، والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث يضم المبحث الأول المراجعة الاجتماعية والمبحث الثاني المراجعة البيئية أما المبحث الثالث مراجعة التنمية المستدامة.

أما الفصل الثالث فارتأينا فيه عرض استبيان يقدم إلى محافظي الحسابات والأكاديميين ثم تحليل هذا الاستبيان باستخدام أدوات الإحصاء بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V23 وشملت الدراسة الميدانية بدورها مبحثين الأول تطرقنا فيه لمنهجية الدراسة الميدانية أما الثاني فتناولنا فيه خطوات المعالجة الإحصائية للاستبيان، ومن خلاله تم التوصل إلى النتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

الجانب النظري

الفصل الأول:
التنمية المستدامة للمؤسسات الإقتصادية

تمهيد:

اهتمت العديد من الدول والحكومات في الوقت الراهن بالتنمية المستدامة واعتبارها الشغل الشاغل لها، وباعتبارها تهدف لتحقيق التنمية الاقتصادية من ناحية والمحافظة على البيئة والمحيط من ناحية أخرى، فالتنمية المستدامة تسعى إلى تحقيق معدلات نمو اقتصادية معتبرة على الصعيد الاقتصادي وحماية البيئة وتحقي العدالة والمساواة بين جميع أفراد المجتمع من جهة أخرى، أي أن الاستدامة لها أبعاد ثلاثة: البعد الاقتصادي، البعد البيئي، والبعد الاجتماعي، ولتحقيقها وجب الأخذ بعين الاعتبار تأثير أنشطة المؤسسات الاقتصادية على البيئة المحيطة بها.

حيث يهدف هذا الفصل إلى دراسة الإطار المفاهيمي للتنمية المستدامة واستدامة المؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال التطرق إلى مجموعة من التعاريف المتعلقة بها، الأهمية والأهداف وعرض أهم المبادئ والأبعاد والمؤشرات، بالإضافة إلى التطرق إلى تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية من خلال تعريفها وإبراز أهميتها وطرق إعدادها.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: التنمية المستدامة.

المبحث الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث: تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: التنمية المستدامة

بعد تزايد الأضرار التي أصابت الكرة الأرضية الناتجة عن الإهمال والتلوث البشري وتأثيرها السلبي لجأ العديد من المفكرين الاقتصاديين والاجتماعيين والمنظمات الغير الحكومية إلى الدمج بين الاهتمامات الاقتصادية والمتطلبات الاجتماعية والوضعية البيئية من أجل الحفاظ أساسا على البيئة ومن هنا ظهر تطور مفهوم التنمية المستدامة فهذه الأخيرة تعتبر عملية متعددة الأبعاد تسعى لإيجاد توازن بين متطلبات التنمية الاقتصادية من ناحية والاحتياجات الاجتماعية والاستخدام الأمثل للنظم البيئية من ناحية أخرى.

المطلب الأول: ماهية التنمية المستدامة

الفرع الأول: تعريف التنمية المستدامة

تعددت تعاريف التنمية المستدامة بتعدد آراء ورؤية المفكرين والهيئات والمنظمات الدولية المختلفة وبهذا الصدد سوف نحاول عرض مجموعة من التعاريف كالتالي:

تقرير لجنة (Brandt Land) سنة 1987 الذي استعمل لأول مرة مصطلح التنمية المستدامة، والذي كان يقصد به "تنمية مبنية على التسيير الجيد للموارد المتاحة، بما يخدم الأجيال الحالية من عدم رهن مستقبل الأجيال القادمة".

تقرير مؤتمر "ريو دي جانيرو" حول "البيئة والتنمية" المعروف "بقمة الأرض" سنة 1992 "إن البشر هم محل التنمية المستدامة ... ينبغي على الحكومات بالتعاون مع المنظمات الدولية حسب الاقتضاء، أن تعتمد إستراتيجية وطنية للتنمية المستدامة، وينبغي لهذه الإستراتيجية أن تعزز مختلف السياسات والخطط القطاعية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، المنفذة في البلد المعني أن توفق بينها" [1].

يعتبر البنك الدولي أن التنمية المستدامة "هي تلك التنمية المستمرة والتي من خلالها يجب أن يتنعم الأفراد الحاليون بثمار التنمية الاقتصادية على حساب التدهور المفرط للبيئة والموارد الطبيعية ودون أخذ في الاعتبار لحقوق وحاجيات الأجيال المستقبلية" [2]

---

[1]– قادري محمد الطاهر، **التنمية المستدامة في البلدان العربية بين النظرية والتطبيق**، مكتبة حسين العصرية للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 2013، ص58.

[2]– محمد مسعودي، **اقتصاديات البيئة والتنمية المستدامة الأسس والمبادئ النظرية**، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2019، ص199–200.

وفي نفس الإطار يرى (William M. Lafferty) أن "التنمية المستدامة هي التنمية التي تضطلع بتلبية احتياجات الجيل المعاصر من دون التأثير على تلبية الاحتياجات المستقبلية للأجيال اللاحقة".

كما تعرف كذلك باعتبارها "طريقة أو منهج للتغيير الاقتصادي والاجتماعي الكفيل بتحقيق أقصى المنافع الاقتصادية والاجتماعية للجيل الحالي وهذا دون تعرض هذه المنافع للخطر المستقبلي".

المفهوم المعاصر للتنمية المستدامة يرجع الفضل فيه لتقرير مفوضية الأمم المتحدة للبيئة والتنمية (WCED) أو ما يعرف اختصارا بلجنة "برونتلاند" (Bruntland) سنة 1987 والتي عرفت التنمية المستدامة على أنها: "تلك التنمية التي تعني بتلبية احتياجات أجيال الحاضر، دون المساس بحقوق الأجيال المستقبلية في تلبية حاجياتها".

تعريف الاتحاد العالمي للحفاظ على الطبيعة سنة 1980 عرف التنمية المستدامة بأنها "التنمية التي تأخذ في الاعتبار البيئة والاقتصاد والمجتمع"[(1)].

يؤكد أصحاب التعريف المادي للتنمية المستدامة على ضرورة استخدام الموارد الطبيعية بطريقة لا تؤدي إلى فنائها أو تدهورها، أو تؤدي إلى تناقص جدواها المتجددة بالنسبة لأجيال المقبلة، وذلك مع المحافظة على رصيد ثابت بطريقة فعالة أو غير متناقص من الموارد الطبيعية[(2)]".

ويعرفها"إدوارد باربير" (Edward Barbier) "هي ذلك النشاط الذي يؤدي إلى الارتقاء بالرفاهية الاجتماعية أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة، وبأقل قدر ممكن من الأضرار والإساءة إلى البيئة، ويوضح بأن التنمية المستدامة تختلف عن التنمية في كونها أكثر تعقيدا وتداخلا فيما هو اقتصادي واجتماعي وبيئي[(3)]".

---

[1]– الطاهر خامرة، **المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006، ص28 –29.

[2] – بوبكر تونسي، **المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت 1995 سكيكدة، 2014/2013، ص43.

[3] – عماري عمار، **إشكالية التنمية المستدامة وأبعادها**، المؤتمر العلمي الدولي:" التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة"،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، يومي07– 08 أفريل2008، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص4.

يقر تقرير (Mastricht) أن التنمية المستدامة تتمثل في "تحقيق نمو مستدام يحترم البيئة وكذا يخلق أنماط تنموية استهلاكية جديدة تضمن رفاهية إنسان اليوم وعدم الإخلال برفاهية إنسان الغد"[1].

وتعرف التنمية المستدامة أيضا على أنها "تنمية بأبعاد ثلاثية مترابطة ومتكاملة في إطار تفاعلي يتسم بالضبط والتنظيم والترشيد للموارد".

ولقد طرح ماهر أبو المعاطي سنة 2014 خمسة مفاهيم مرتبطة بالتنمية المستدامة هي كالتالي:[2]

1. المفهوم الاقتصادي: ويأخذ مفهوم التنمية المستدامة نمطين:

أ. في دول الشمال الصناعية تعني: خفض عميق ومتواصل في استهلاك هذه الدول من الطاقة والموارد الطبيعية وأحداث تحولات جذرية في الأنماط الحيائية السائدة وامتناعها عن تصدير نموذجها التنموي الصناعي عالميا.

ب. في الدول الفقيرة والنامية يعني: توظيف الموارد من أجل رفع المستوى المعيشي للسكان الأكثر فقرا في الجنوب.

2. المفهوم الاجتماعي والإنساني: يعتبر السعي من أجل استقرار النمو السكاني ووقف تدفق الأفراد على المدن وذلك من خلال تطوير مستوى الخدمات الصحية والتعليمية وتحقيق أكبر قدر ممكن من المشاركة الشعبية في التخطيط للتنمية.

3. المفهوم السياسي:العملية التي بموجبها يتم توسيع فرص الاختيار أمام الناس لجعل التنمية أكثر ديمقراطية وأكثر مشاركة لكل فرد بطريقة كاملة في القرار المجتمعي ويتمتع بالحرية الإنسانية والاقتصادية والسياسية.

4. المفهوم البيئي:التنمية ذات القدرة على الاستمرار والتواصل في استخدامها وحمايتها الطبيعية وخاصة الزراعية والحيوانية والمحافظة على تكامل الإطار البيئي في تنظيم الموارد البيئية والعمل على تنميتها في العالم بما يؤدي إلى مضاعفة المساحات الخضراء على الأرض.

---

[1]– مريم قطوش، **التوجه نحو تحقيق أبعاد الاستدامة كمدخل لتعزيز المؤسسات المستدامة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2018/2017، ص7–8 .

[2]– مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، **التنمية المستدامة مفهومها– أبعادها– مؤشراتها**، المجموعة العربية للتدريب والنشر، ط1، القاهرة، 2017، ص22.

5. المفهوم التقني:ويشير إلى ذلك النمط من التنمية الذي ينقل المجتمع إلى عصر من الصناعات والتقنيات النظيفة التي تستخدم أقل قدر ممكن من الطاقة والموارد وتنتج الحد الأدنى من الغازات الضارة، حتى يتسنى الحد من التلوث وتحقيق استقرار المناخ.

الفرع الثاني: عناصر التنمية المستدامة

إن التنمية المستدامة تقوم على عدة عناصر أساسية وهي:[1]

1. العنصر الاقتصادي: وهو يستند إلى المبدأ الذي يقضي بزيادة رفاهية المجتمع إلى أقصى حد، والقضاء على الفقر من خلال الاستغلال الأمثل للموارد البشرية وبصورة كفؤة.

2. العنصر البيئي: وهو العنصر المتعلق بالحفاظ على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية، وعلم النظم الايكولوجية والنهوض بها، ولأن المجال البيئي يركز على كمال هذه النظم، في حين سعى النظام الاجتماعي إلى تحقيق طموح الأفراد والجماعات، مع التركيز على الصحة الشاملة للنظم الايكولوجية والاجتماعية، فلأي إطار التنمية المستدامة عشرة أعمدة وعناصر مكونة تشمل (تقليل الفقر، بناء القدرة، تطوير الموارد البشرية، المساواة بين الجنسين، الحكم الرشيد والشفافية، إصلاح القطاع العام، التوزيع العادل للموارد، دعم العدالة الدولية، بناء الاعتماد على النفس، تسيير الفارق الاجتماعي والاقتصادي وأفضل الممارسات من خلال الحلول المحلية).

3. العنصر الاجتماعي: وهو عنصر يشير إلى العلاقة بين البشر والطبيعة وكذلك النهوض برفاهية الأفراد، وتوفير الحد الأدنى من الأمن، وتحسين الخدمات المختلفة، كالخدمات الصحية والتعليمية، مع ضرورة احترام حقوق الإنسان والنمو بثقافته، وضرورة إشراك الأفراد في صنع القرار[2].

---

[1]– هشام بن عيسى بن عبد الله الدلالي الشحي، **حق التنمية المستدامة في قواعد القانون الدولي لحقوق الإنسان**، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، جانفي2017، ص30-31

[2] – حسونة عبد الغني، **الحماية القانونية للبيئة في إطار التنمية المستدامة**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص: قانون أعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص19.

الفرع الثالث: خصائص التنمية المستدامة

ومن خلال التعاريف التي وضعت للتنمية المستدامة نجد مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من أشكال التنمية ويمكن استخلاصها:

1. التنمية المستدامة تعني إحداث تغيرات في جميع مجالات الحياة الاقتصادية المتمثلة في زيادة كمية متوسط نصيب الفرد في الدخل الحقيقي وكذلك الحفاظ على الموارد الطبيعية سواء كانت متجددة أو غير متجددة بالاستغلال العقلاني لها، أما الجانب الاجتماعي ذلك بتحقيق العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع والبيئة بتحقيق التوازن البيئي لينعكس على الجانب الاجتماعي للمجتمع[1].
2. التنمية المستدامة هي تنمية دائمة حاضرة ومستقبلا تلبي أماني وحاجات الحاضر والمستقبل، فالدولة تسعى لتحقيق التنمية في جميع القطاعات لتغطية الحاجيات المتزايدة للمجتمع مع الاعتماد على المشاريع والطرق والآليات لضمان حاجيات الأجيال المستقبلية.
3. التنمية هي تنمية شاملة ومسؤولية مشتركة وذلك في جميع قطاعات الدولة وتقع على عاتق الدولة بمختلف مستوياتها المساهمة في عملية اتخاذ القرار.
4. يعتبر مصطلح التنمية المستدامة مصطلح عالمي، وذلك من خلال الدراسات السياسية والاقتصادية والثقافية التي ساهمت في إدراج مفهوم يجسد التنمية المستدامة.
5. للتنمية المستدامة أبعاد بيئية واجتماعية واقتصادية متشابكة ومتداخلة مع بعضها البعض في إطار تفاعلي يقسم بالضبط والتنظيم والترشيد.
6. للتنمية المستدامة أهداف تسعى لتحقيقها من خلال آليات فعالة ومبادئ تقوم عليها.
7. للتنمية المستدامة طرق عقلانية لاستغلال الموارد سواء كانت متجددة أو غير متجددة لضمان تحقيق التوازن بين مختلف الجوانب.

[1] – رياض دفاف، **المسؤولية الاجتماعية كأداة لتفعيل دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020/2019، ص25.

8. وجود علاقة تكاملية بين البيئة من ناحية والتنمية من ناحية أخرى وهذه العلاقة طردية إذ ترتبط بينهما علاقة تكاملية وتوافقية لتحقيق تنمية شاملة في جميع القطاعات المختلفة[1].

المطلب الثاني: أهمية، أهداف ومجالات التنمية المستدامة :

الفرع الأول: أهمية التنمية المستدامة

من الاهتمام العالمي الملحوظ بالتنمية المستدامة وبالنظر للأهداف التي تسعى لتحقيقها والمجالات التي تعالج مشاكلها. وأبعادها الإنسانية والاجتماعية والاقتصادية، يمكن استنتاج بعض النقاط التي توضح من خلالها أهمية التنمية المستدامة، ومن هذه النقاط: [2]

1. **شمولية أهداف التنمية:** حيث أن التنمية المستدامة لا تهتم بمجال محدد دون غيره فهي تجد في العمل الإنمائي تشابك وتأثير متبادل بين مجالات التنمية المختلفة، فالتنمية الاقتصادية مثلا سوف يكون لها تأثير على التنمية الاجتماعية، والتنمية الصناعية قد تؤثر سلبا على المحال البيئي، لذلك يجب أن تكون العملية التنموية متكاملة ومتوازية بين المجالات المتعددة للتنمية المستدامة.
2. **الحاجة العالمية لحلول التنمية المستدامة:** أصبح العالم اليوم وما فيه من مشاكل وعلى كافة الأصعدة البيئية والاجتماعية والاقتصادية والغذائية والصحية والسكانية في أمس الحاجة لحلول آنية ومستقبلية لهذه المشاكل، والتنمية المستدامة بشمولية أهدافها ومجالات اهتمامها من جهة ونظرتها المستقبلية من جهة أخرى، تعتبر الحل الأمثل لمشاكل العالم.
3. **النظرة البعيدة المستقبلية:** من كلمة المستدامة يتوضح لنا أن أهداف التنمية المستدامة لا تستهدف الحاضر فقط على حساب المستقبل والأجيال القادمة، بل على العكس يعتبر الاهتمام بالمستقبل وعدم استنزاف الحاضر هو جوهر عملية التنمية المستدامة وبعدها الرئيسي.

---

[1]– عصماني خديجة، عمومن الغالية، **إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012–2013، ص11

[2]– سامي بلال، **أهمية التنمية المستدامة وأهدافها**، منشورة في 15–3–2021، تاريخ الاطلاع: 4–3–2022 www.helloha.com/articles/3

4. **التشاركية الدولية:** من أهم ميزات التنمية المستدامة أن برامجها وخططها التنموية وأهدافها لا تقتصر على بلد محدد أو قارة بعينها ولا تتعارض مع مصلحة أحد البلدان ولا تتأثر بالخلافات السياسية الدولية، فهي خطة عالمية تؤمن بها وتتشارك في تحقيقها جميع بلدان العالم[1].

الفرع الثاني: أهداف التنمية المستدامة

ترتبط أهداف التنمية المستدامة فيما بينها على الرغم أن لكل منها أهداف صغيرة محددة خاصة به بحيث تغطي التنمية المستدامة مجموعة واسعة من قضايا التنمية الاجتماعية والاقتصادية والتي تسعى إلى تحقيق مجموعة منها والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. **تحسين نوعية الحياة:** من خلال التعليم الجيد والعناية الصحية، والتوزيع العادل للثروة والدخول، وإقامة نظام الأمن الاجتماعي، والاهتمام بالثقافة وإقامة علاقات إنسانية على أساس العدل والسلم والمساواة ورعاية الحقوق الأساسية، وإتاحة الفرصة للمشاركة والتداول السلمي للسلطة والتحرر من العبودية للغير أو الاعتماد عليهم، إضافة إلى التحرر من أسر الجهل والفقر والمرض[2].
2. **احترام البيئة الطبيعية:** التنمية المستدامة أنها ببساطة تنمية تستوعب العلاقة الحساسة بين البيئة الطبيعية والبيئة المبنية، وتعمل على تطوير هذه العلاقة لتصبح علاقة تكامل وانسجام.
3. **تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية القائمة:** تنمية إحساسهم بالمسؤولية تجاهها، وحثهم على المشاركة الفاعلة في إيجاد حلول مناسبة لها من خلال مشاركتهم في إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم برامج ومشاريع التنمية المستدامة.
4. **ترشيد استخدام الموارد الطبيعية:** تعمل التنمية المستدامة على تحسين نوعية حياة الإنسان لكن ليس على حساب البيئة، وذلك من خلال الحفاظ على الموارد الطبيعية بالإضافة إلى البحث عن بدائل لهذه الموارد حتى تبقى لفترة زمنية طويلة، ولا تخلف نفايات بكميات تعجز البيئة عن امتصاصها.

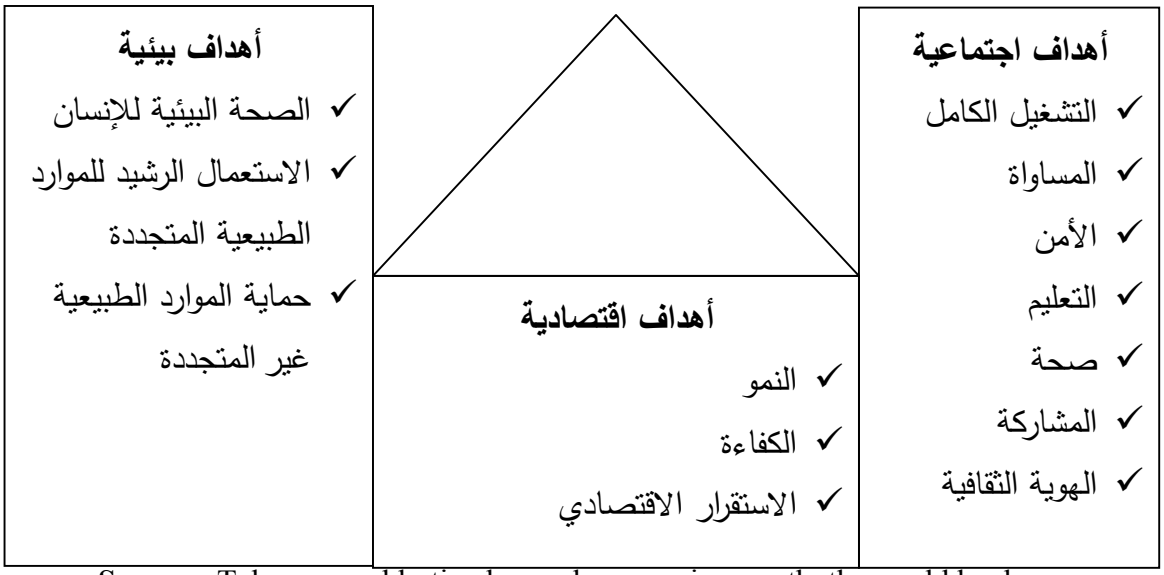
---

[1] – جميلة الجوزي، **أهمية المحاسبة البيئية في استدامة المؤسسة**، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي20–21 نوفمبر2012، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص73.

[2] – سمير جعفر، **التنمية واستراتيجيات تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاد دولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2018–2019، ص17–18

5. **ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع:** تسعى التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع من خلال نوعية أفراد المجتمع بأهمية التقنيات الحديثة في المجال التنموي، وكيفية استخدامها قصد تحسين نوعية حياة المجتمع، مع إيجاد الحلول المناسبة للسيطرة على المخاطر والمشكلات البيئية الناجمة عن استخدام هذه التكنولوجيا.
6. **إحداث تغير مستمر ومناسب في حاجات وأولويات المجتمع:** وبطريقة تلاءم إمكانية وتسمح بتحقيق التوازن الذي بواسطته يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية والسيطرة على جميع المشكلات البيئية ووضع الحلول المناسبة لها[1].

الشكل رقم (01-01) يبين أهداف التنمية المستدامة



Source : Talyna p.soubbotiva beyond economic growth, the world bank second edition waskinton, 2004,p10

[1] – عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنط، **التنمية المستدامة" فلسفتها وأساليب تخطيطها،أدوات قياسها"**، دار صفا للنشر والتوزيع، ط1، عمان ، 2007،ص30.

الفرع الثالث: مجالات التنمية المستدامة

التنمية المستدامة هي مفهوم شامل من حيث أهدافه والمجالات التي يعني بها فهو يريد خلق حالة أفضل للكوكب الذي نعيش فيه، من خلال ترشيد استخدام موارده وتحسين نوعية المعيشة للناس وتحسين تعاملنا مع البيئة عن موارد الطاقة المتجددة فيه وعدم استنزاف مقدراته، وعلى هذا الأساس يمكن تحديد بعض مجالات التنمية المستدامة كما يلي: [1]

1. التنمية المستدامة في التعليم: تهدف التنمية المستدامة في إطار برامجها الاجتماعية لتحسين التعليم على مستوى العالم، من خلال محو الأمية بالتعاون مع البلدان ذات العلاقة، وزيادة الفرص أمام الراغبين بالتحصيل العلمي ووضع القوانين التي تعطي حق التعليم للأطفال في العالم.

2. الموارد الطبيعية: أيضا الموارد الطبيعية وكيفية استخدامها واستغلالها تعد من مجالات اهتمام التنمية المستدامة، من خلال البحث الدائم عن الموارد بأشكالها المختلفة سواء الغذائية أو المائية أو الطاقة وغيرها ومحاولة ترشيد استخدام هذه الموارد بالطرق الأمثل تلافيا لنضوبها أو استنزافها على حساب المستقبل.

3. التنمية المستدامة لمصادر الطاقة: في كل يوم يزداد احتياج العالم للطاقة فهي أصبحت عصب ومحرك الحياة الحديثة، سواء في خدمة الناس وتحسين نوعية حياتهم أو للأهداف الصناعية أو الحضارية وغيرها، وهذا يتطلب الحفاظ على موارد الطاقة والبحث عن موارد جديدة والاستثمار في مصادر الطاقة المتجددة.

4. تحسن الدخل: في إطار عمليات التنمية الاجتماعية كأحد أبعاد التنمية الاقتصادية وضرورة محاربة الفقر وسوء المعيشة،تهتم التنمية المستدامة بتحسين الدخل المادي للناس، ولكن دون أن يؤدي هذا التحسين لحالات تضخم اقتصادي أو أزمات مالية.

5. المجال الغذائي: من المجالات التنموية المهمة تحسين الوضع الغذائي العالمي، من خلال محاربة المجاعات وتحقيق الأمن الغذائي العالمي ومساعدة البلدان المنكوبة بفعل الحروب أو الكوارث الطبيعية.

---

[1]–عبد الرحمن محمد الحسن، **التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها**، بحث مقدم لملتقى: إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، يومي 15–16 نوفمبر 2011 ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ، ص7.

6. المجال البيئي: وهو البعد الثالث لخطة التنمية المستدامة ومن مجالاتها الأساسية، وتحقق التنمية البيئية من خلال برامج حماية البيئة والحفاظ على النظام والتوازن البيئي وعدم التأثير فيه.

المطلب الثالث: تحديات التنمية المستدامة

الفرع الأول: أبعاد ومؤشرات التنمية المستدامة

إن التنمية المستدامة لا تتحقق إلا بتحقيق الاندماج والترابط الوثيق بين عناصر أساسية وهي: الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية للتنمية المستدامة، وأن إغفال أي بعد يؤثر سلبا على البعد الاقتصادي، ومن خلال ما سبق نلاحظ أن التنمية المستدامة تتضمن أبعاد متعددة ومتداخلة فيما بينها: [1]

أولا: الأبعاد الاقتصادية

1. حصة الاستهلاك الفردي من الموارد الطبيعية: فالنسبة للأبعاد الاقتصادية للتنمية المستدامة، نلحظ أن سكان البلدان الصناعية يستغلون قياسا على مستوى نصيب الفرد من الموارد الطبيعية في العالم أضعاف ما يستعمله سكان البلدان النامية. ومن ذلك مثلا، إن استهلاك الطاقة الناجمة عن النفط والغاز والفحم هو في الولايات المتحدة أعلى منه في الهند بـ 33 مرة، وهو في بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الـ OECD أعلى بعشر مرات في المتوسط منه في البلدان النامية مجتمعة.

2. إيقاف تبديد الموارد الطبيعية: فالتنمية المستدامة بالنسبة للبلدان الغنية في إجراء تخفيضات متواصلة من مستويات الاستهلاك المبددة للطاقة والموارد الطبيعية، وذلك عبر تحسين مستوى الكفاءة وإحداث تغيير جذري في أسلوب الحياة، ولابد في هذه العملية من التأكد من عدم تصدير الضغوطات البيئية إلى البلدان النامية، وتعني التنمية المستدامة أيضا تغيير أنماط الاستهلاك التي تهدد التنوع البيولوجي في البلدان الأخرى دون ضرورة، كالاستهلاك الدول المتقدمة للمنتجات الحيوانية المهددة بالانقراض.

3. مسؤولية البلدان المتقدمة عن التلوث وعن معالجته: وتقع على البلدان الصناعية مسؤولية خاصة في قيادة التنمية المستدامة، لأن استهلاكها المتراكم في الماضي من الموارد

[1] – نزار عوني اللبدي، **التنمية المستدامة استغلال الموارد الطبيعية والطاقة المتجددة**، دار النشر والطبع، ط1، عمان، الأردن،2015، ص152-163

الطبيعية مثل المحروقات، وبالتالي إسهامها في مشكلات التلوث العالمي، كان كبيرا بدرجة متناسبة، يضاف إلى هذه أن البلدان الغنية لديها الموارد المالية والتقنية والبشرية الكفيلة بأن تضطلع بالصدارة في استعمال تكنولوجيات أنظف وتستعل الموارد بكثافة أقل، وفي القيام بتحويل اقتصادياتها نحو حماية النظم الطبيعية والعمل معها[1]، وفي تهيئة أسباب ترمي إلى تحقيق نوع من المساواة للوصول إلى الفرص الاقتصادية والخدمات الاجتماعية داخل مجتمعاتها، والصدارة تعني توفير الموارد التقنية والمالية لتعزيز التنمية المستدامة في البلدان الأخرى، باعتبار أن ذلك استثمار في مستقبل الكرة الأرضية.

4. تقليص تبعية البلدان النامية: وثمة جانب من جوانب الروابط الدولية فيما بين البلدان الغنية والفقيرة يحتاج إلى دراسة دقيقة. وذلك أنه بالقدر الذي ينخفض به استهلاك الموارد الطبيعيةفي البلدان الصناعية، يتباطأ نمو صادرات هذه المنتجات من البلدان النامية وتنخفض أسعار السلع الأساسية بدرجة أكبر، مما يحرم البلدان النامية من إيرادات تحتاج إليها احتياجا ماسا، ومما يساعد على تعويض هذه الخسائر، الانطلاق من نمط تنموي على الاعتماد على الذات لتنمية القدرات الذاتية وتأمين الاكتفاء الذاتي وبالتالي التوسع في التعاون الإقليمي، وفي التجارة فينا بين البلدان النامية، وتحقيق استثمارات ضخمة في رأس المال البشري، والتوسع في الأخذ بالتكنولوجيات المحسنة.

5. التنمية المستدامة لدى البلدان الفقيرة: وتعني التنمية المستدامة في البلدان الفقيرة تكريس الموارد الطبيعية لأغراض التحسين المستمر في مستويات المعيشة، ويعتبر التحسين السريع كقضية أخلاقية، أمرا حاسما بالنسبة لأكثر من 20 % من سكان العالم المعدمين في الوقت الحالي، ويحقق التخفيف من عبء الفقر المطلق ناتج عملية هامة بالنسبة للتنمية المستدامة، لأن هناك روابط وثيقة بين الفقر وتدهور البيئة والنمو السريع للسكان والتخلف الناجم عن التاريخ الاستعماري والتبعية المطلقة للقوى الرأسمالية، أما الذين لا تلبي لهم احتياجاتهم الأساسية والذين ربما كان بقائهم على قيد الحياة أمرا مشكوكا فيه، فيصعب أن نتصور سيهتمون بمستقبل كرتنا الأرضية، وليس هناك ما يدعوهم إلى تقدير مدى صلاحية

[1] – شايب نبيل، **إشكالية تحقيق التنمية المستدامة في ظل متطلبات الواقع البيئي الجزائري**، قراءة نظرية وصفية لفهم حتمية التطور ورهانات التسيير البيئي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد09، جامعة يحي فارس، المدية، 2018، ص34–35.

تصرفاتهم للاستدامة، كما أنهم يجنحون إلى الاستزادة من الأطفال في محاولة لزيادة القوة العاملة للأسرة ولتوفير الأمن لشيخوختهم.

6. المساواة في توزيع الموارد: إن الوسيلة الناجعة للتخفيف عن عبء الفقر وتحسين مستويات المعيشة أصبحت مسؤولية كل من البلدان الغنية والفقيرة، وتعتبر هذه الوسيلة غاية في حد ذاتها، وتتمثل في جعل فرص الحصول على الموارد والمنتجات والخدمات فيما بين جميع الأفراد داخل المجتمع أقرب إلى المساواة، فالفرص غير المتساوية في الحصول على التعليم والخدمات الاجتماعية وعلى الأراضي والموارد الطبيعية الأخرى وعلى حرية الاختيار وغير ذلك من الحقوق السياسية، تشكل حاجزا هاما أمام التنمية، فهذه المساواة تساعد على تنشيط التنمية والنمو الاقتصادي الضروري لتحسين مستويات المعيشة[1].

7. الحد من التفاوت في المداخيل: فالتنمية المستدامة تعني الحد من التفاوت المتنامي في الدخل، وفي فرص الحصول على الرعاية الصحية في البلدان الصناعية مثل الولايات المتحدة، وإتاحة حيازات الأراضي الواسعة وغير المنتجة للفقراء الذين لا يملكون أرضا في مناطق مثل أمركا الجنوبية، أو المهندسين الزراعيين العاطلين كما هو الشأن بالنسبة لبلادنا، وكذا تقديم القروض إلى القطاعات الاقتصادية غير الرسمية وإكسابها الشرعية: وتحسين فرص التعليم والرعاية الصحية بالنسبة للمرأة في كل مكان، وتجب الإشارة إلى أن سياسة تحسين فرص الحصول على الأراضي والتعليم وغير ذلك من الخدمات الاجتماعية لعبت دورا حاسما في تحفيز التنمية السريعة والنمو في اقتصاديات النمو الآسيوية مثل ماليزيا وكوريا الجنوبية وتايوان.

8. تقليص الإنفاق العسكري: كما أن التنمية المستدامة يجب أن تعني في جميع البلدان تحويل الأموال من الإنفاق على الأغراض العسكرية وأمن الدولة إلى الإنفاق على احتياجات التنمية. ومن شأن إعادة تخصيص ولو جزء صغير من الموارد المكرسة الآن للأغراض العسكرية الإسراع بالتنمية بشكل ملحوظ.

---

[1] – بن حاج جيلالي، مغراوة فتيحة، **التنمية المستدامة بين الطرح النظري والواقع العملي– دراسة الإستراتيجية العربية المقترحة للتنمية المستدامة لما بعد عام 2015–**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد11، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة،2015 ، ص160.

ثانيا: الأبعاد البشرية.

1. تثبيت النمو الديموغرافي: وتعني التنمية المستدامة فيما يتعلق بالأبعاد البشرية العمل على تحقيق تقدم كبير في سبيل تثبيت نمو السكان، وهو أمر بدأ يكتسب أهمية بالغة، ليس لأن النمو المستمر للسكان لفترة طويلة وبمعدلات شبيهة بالمعدلات الحالية أصبح أكرا مستحيلا استحالة واضحة فقط، بل كذلك لأن النمو السريع يحدث ضغوطا حادة على الموارد الطبيعية وعلى قدرة الحكومات على توفير الخدمات، كما أن النمو السريع للسكان في بلد أو منطقة ما يحد من التنمية، ويقلص من قاعدة الموارد الطبيعية المتاحة لإعالة كل ساكن.

2. مكانة الحجم النهائي للسكان: وللحجم النهائي الذي يصل إليه السكان في الكرة الأرضية أهمية أيضا، لأن حدود قدرة الأرض على إعالة الحياة البشرية غير معروفة بدقة، وتوحي الإسقاطات الحالية، في ضوء الاتجاهات الحاضرة للخصوبة، بأن عدد سكان العالم سيستقر عند حوالي 6.11 مليار نسمة، وهو أكثر من ضعف عدد السكان الحاليين، وضغط السكان حتى بالمستويات الحالية، هو عامل متنام من عوامل تدمير المساحات الأخرى، لأن نمو السكان يؤدي بهم إلى الأراضي الحدية، أو يتعين عليهم الإفراط في استعمال الموارد الطبيعية.

3. أهمية توزيع السكان: كما أن لتوزيع السكان أهميته، فالاتجاهات الحالية نحو توسيع المناطق الحضرية، ولاسيما تطور المدن الكبيرة لها عواقب بيئية ضخمة، فالمدن تقوم بتركيز النفايات والموارد الملوثة فتتسبب في كثير من الأحيان في أوضاع لها خطورتها على الناس وتدمر النظم الطبيعية المحيطة بها، ومن هنا فإن التنمية المستدامة تعني النهوض بالتنمية القروية النشيطة للمساعدة على إبطاء حركة الهجرة إلى المدن، وتعني اتخاذ تدابير سياسية خاصة من قبيل اعتماد الإصلاح الزراعي واعتماد تكنولوجيات تؤدي إلى التقليص إلى الحد الأدنى من الآثار البيئية للتحضر.

4. الاستعمال الكامل للموارد البشرية: كما تنطوي التنمية المستدامة على استعمال الموارد البشرية استعمالا كاملا، وذلك بتحسين التعليم والخدمات الصحية ومحاربة الجوع، ومن المهم بصورة خاصة أن تصل الخدمات الأساسية إلى الذين يعيشون في فقر مطلق أو في المناطق النائية، ومن هنا فإن التنمية المستدامة تعني إعادة توجيه الموارد أو إعادة

تخصيصها لضمان الوفاء أولا بالحاجيات البشرية الأساسية مثل تعلم القراءة والكتابة، وتوفير الرعاية الصحية الأولية، والمياه النظيفة، والتنمية المستدامة تعني فيما وراء الاحتياجات الأساسية تحسين الرفاء الاجتماعي، وحماية التنوع الثقافي، والاستثمار في رأس المال البشري، بتدريب المرين والعاملين في الرعاية الصحية والفنيين والعلماء وغيرهم من المختصين الذين تدعو إليهم الحاجة لاستمرار التنمية.

5. الصحة والتعليم: ثم إن التنمية البشرية تتفاعل تفاعلا قويا مع الأبعاد الأخرى للتنمية المستدامة، من ذلك مثلا، إن السكان الأصحاء الذين نالوا من التغذية الجيدة ما يكفيهم للعمل، ووجود قوة العمل الحسنة التعليم، أمر يساعد على التنمية الاقتصادية، ومن شأن التعليم المزارعين وغيرهم من سكان البادية على حماية الغابات وموارد التربة البيولوجي حماية أفضل[1].

6. أهمية دور المرأة: ولدور المرأة أهمية خاصة، ففي كثير من البلدان النامية يقوم النساء والأطفال بالزراعات المعيشية، والرعي وجمع الحطب ونقل الماء، وهم يستعملون معظم طاقتهم في الطبخ، ويعتنون بالبيئة المنزلية مباشرة، والمرأة بعبارة أخرى هي المدبر الأول للموارد البيئية في المنزل، كما أنها هي أول من يقدم الرعاية للأطفال، ومع ذلك فكثيرا ما تلقى صحتها وتعليمها الإهمال الصارخ مقارنة بصحة الرجال وتعليمهم، والمرأة الأكثر تعليما لديها فرص أكبر في الحصول على وسائل منع الحمل، كما أن معدلات خصوبتها أقل في المتوسط، وأطفالها أكثر صحة، ومن شأن الاستثمار في صحة المرأة وتعليمها أن يعود على القابلية للاستدامة بمزايا متعددة.

ثالثا: الأبعاد البيئية.

1. إتلاف التربة، استعمال المبيدات، تدمير الغطاء النباتي والمصايد: بالنسبة للأبعاد البيئية نلحظ أن تعرية التربة وفقدان إنتاجياتها يؤديان إلى التقليص من غلتها، ويخرجان سنويا من دائرة الإنتاج مساحات كبيرة من الأراضي الزراعية، كما أن الإفراط في استعمال الأسمدة ومبيدات الحشرات يؤدي إلى تلوث المياه السطحية والمياه الجوفية، أما الضغوط البشرية والحيوانية فإنها تضر بالغطاء النباتي والغابات أو تدمرها، وهناك مصايد كثيرة

[1] – فتيح محمد لمين، أحمدوش بلال، **التنمية المستدامة: الأبعاد، الآفاق والعلاقة بالطاقات المتجددة**،جامعة لونيسي علي، البليدة2، الجزائر،2018، ص6.

للأسماك في المياه العذبة أو المياه البحيرة يجري استغلالها فعلا بمستويات غير مستدامة، أو أنها توشك أن تصبح كذلك.

2. حماية الموارد الطبيعية: والتنمية المستدامة تحتاج إلى حماية الموارد الطبيعية اللازمة لإنتاج المواد الغذائية والوقود، ابتداء من حماية التربة إلى حماية الأراضي المخصصة للأشجار وإلى حماية مصايد الأسماك، مع التوسع في الإنتاج لتلبية احتياجات السكان الآخذين في التزايد، وهذه الأهداف يحتمل تضاربها، ومع ذلك فإن الفشل في صيانة الموارد الطبيعية التي تعتمد عليها الزراعة كفيل بحدوث نقص في الأغذية في المستقبل، وتعني التنمية المستدامة هنا استعمال الأراضي القابلة للزراعة وإمدادات المياه استعمالا أكثر كفاءة، وكذلك استحداث وتبني وممارسة وتكنولوجيات زراعة محسنة تزيد الغلة، وهذا يحتاج إلى اجتناب الإسراف في استعمال الأسمدة الكيميائية والمبيدات، حتى لا تؤدي إلى تدهور الأنهر والبحيرات، وتهدد الحياة البرية، وتلوث الأغذية البشرية والإمدادات المائية، وهذا يعني استعمال الري استعمالا حذرا، واجتناب تلميح أراضي المحاصيل وتشبعها بالماء[1].

3. صيانة المياه: وفي بعض المناطق تقل إمدادات المياه، ويهدد السحب من الأنهار باستنفاذ الإمدادات المتاحة، كما أن المياه الجوفية يتم ضخها بمعدلات غير مستدامة، كما أن النفايات الصناعية والزراعية والبشرية تلوث المياه السطحية والمياه الجوفية، وتهدد البحيرات والمصبات في كل بلد تقريبا، والتنمية المستدامة تعني صيانة المياه بوضع حد للاستعمالات المبددة وتحسين كفاءة شبكات المياه، وهي تعني أيضا تحسين نوعية المياه وقصر المسحوبات من المياه السطحية على معدل لا يحدث اضطرابا في النظم الإيكولوجية التي تعتمد على هذه المياه، وقصر المسحوبات من المياه الجوفية على معدل تجددها.

4. تقليص ملاجئ الأنواع البيولوجية: وتواصل مساحة الأراضي القابلة للزراعة وهي الأراضي التي لم تدخل بعد في الاستعمال البشري انخفاضها، مما يقلص من الملاجئ المتاحة للأنواع الحيوانية والنباتية، باستثناء القلة التي يديرها البشر إدارة مكثفة، أو التي تستطيع العيش في البيئة المستأنسة، وتتعرض الغابات المدارية والنظم الإيكولوجية للشعب المرجانية والغابات الساحلية، وغيرها من الأراضي الرطبة وسواها من الملاجئ الفريدة الأخرى لتدمير سريع، كما أن انقراض الأنواع الحيوانية والنباتية آخذ في التسارع، والتنمية

[1]– جابرساسي دهيمي، **الإدارة البيئية والتنمية المستدامة**، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1 ،عمان، الأردن، 2015، ص207.

المستدامة في هذا المجال تعني أن يتم صيانة ثراء الأرض في التنوع البيولوجي للأجيال المقبلة، وذلك بإبطاء عمليات الانقراض وتدمير الملاجئ والنظم الإيكولوجية بدرجة كبيرة، وإن أمكن وقفها.

5. حماية المناخ من الاحتباس الحراري:والتنمية المستدامة تعني كذلك عدم المخاطرة بإجراءات تغيرات كبيرة في البيئة العالمية، بزيادة مستوى سطح البحر، أو تغيير أنماط سقوط الأمطار والغطاء النباتي، أو زيادة الأشعة فوق البنفسجية، يكون من شأنها إحداث تغيير في الفرص المتاحة للأجيال المقبلة، ويعني ذلك الحيلولة دون زعزعة استقرار المناخ، أو النظم الجغرافية الفيزيائية والبيولوجية أو تدمير طبقة الأزون الحامية للأرض من جراء أفعال الإنسان[1].

رابعا: الأبعاد التكنولوجية.

1. استعمال تكنولوجيات أنظف في المرافق الصناعية: كثيرا ما تؤدي المرافق الصناعية إلى تلويث ما يحيط بها من هواء ومياه وأرض، وفي البلدان المتقدمة النمو، يتم الحد من تدفق النفايات وتنظيف التلوث بنفقات كبيرة، أما في البلدان النامية فإن النفايات المتدفقة في كثير منها لا يخضع للرقابة إلى حد كبير، ومع هذا فليس التلوث نتيجة لا مفر منها من نتائج النشاط الصناعي، وأمثال هذه النفايات المتدفقة تكون نتيجة لتكنولوجيات تفتقر إلى الكفاءة أو لعمليات التبديد، وتكون نتيجة أيضا للإهمال والافتقار إلى فرص العقوبات الاقتصادية، وتعني التنمية المستدامة هنا التحول إلى تكنولوجيات أنظف وأكفأ وتقلص من استهلاك الطاقة وغيرها من الموارد الطبيعية إلى أدنى حد[2]، وينبغي أن يمثل الهدف في عمليات أو نظم تكنولوجية تتسبب في نفايات أو ملوثات أقل في المقام الأول، وتعيد تدوير النفايات داخليا، وتعمل مع النظم الطبيعية أو تساندها، وفي بعض الحالات التي تفي التكنولوجيات التقليدية بهذه المعايير فينبغي المحافظة عليها.

2. الأخذ بالتكنولوجيات المحسنة وبالنصوص القانونية الزاجرة: والتكنولوجيات المستعملة الآن في البلدان النامية كثيرا ما تكون أقل كفاءة وأكثر تسببا في التلوث من التكنولوجيات

---

[1] – العايب عبد الرحمن، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص24–25.

[2] – الجودي صاطوري، **التنمية المستدامة في الجزائر: الواقع والتحديات**، مجلة الباحث، العدد16، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، 2016، ص300.

المتاحة في البلدان الصناعية[1]، والتنمية المستدامة تعني الإسراع بالأخذ بالتكنولوجيات المحسنة، وكذلك بالنصوص القانونية الخاصة بفرض العقوبات في هذا المجال وتطبيقها، ومن شأن التعاون التكنولوجي سواء بالاستحداث أو التطويع لتكنولوجيات أنظف وأكفأ تناسب الاحتياجات المحلية الذي يهدف إلى سد الفجوة بين البلدان الصناعية والنامية أن يزيد من الإنتاجية الاقتصادية، وأن يحول أيضا دون مزيد من التدهور في نوعية البيئة، وحتى تنجح هذه الجهود فهي تحتاج أيضا إلى استثمارات كبيرة في التعليم والتنمية البشرية، ولاسيما في البلدان الأشد فقرا، والتعاون التكنولوجي يوضح التفاعل بين الأبعاد الاقتصادية والبشرية والبيئية والتكنولوجية في سبيل تحقيق التنمية المستدامة.

3. المحروقات والاحتباس الحراري: كما أن استعمال المحروقات يستدعي اهتماما خاصا لأنه مثال واضح على العمليات الصناعية غير المغلقة، فالمحروقات يجري استخراجها وإحراقها وطرح نفايات داخل البيئة، فتصبح بسبب ذلك مصدرا رئيسا لتلوث الهواء في المناطق العمرانية، وللأمطار الحمضية التي تصيب مناطق كبيرة، والاحتباس الحراري الذي يهدد بتغير المناخ، والمستويات الحالية لانبعاث الغازات الحرارية من أنشطة البشر تتجاوز قدرة الأرض على امتصاصها، وإذا كانت الآثار قد أصبحت خلال العقد الأخير من القرن العشرين واضحة المعالم، فإن معظم العلماء متفقون على أن أمثال هذه الانبعاثات لا يمكن لها أن تستمر إلى ما لا نهاية سواء بالمستويات الحالية أو بمستويات متزايدة، دون أن تتسبب في إحترار عالمي للمناخ، وسيكون للتغيرات التي تترتب عن ذلك في درجات الحرارة وأنماط سقوط الأمطار ومستويات سطح البحر فيما بعد، ولاسيما إذا جرت التغيرات سريعا أثار مدمرة على النظم الإيكولوجية وعلى رفاه الناس ومعاشهم، ولاسيما بالنسبة لمن يعتمدون اعتمادا مباشرا على النظم الطبيعية.

4. الحد من انبعاث الغازات: وترمي التنمية المستدامة في هذا المجال إلى الحد من المعدل العالمي لزيادة انبعاث الغازات الحرارية، وذلك عبر الحد بصورة كبيرة من استعمال المحروقات، وإيجاد مصادر أخرى للطاقة لإمداد المجتمعات الصناعية، وسيكون من المتعين على البلدان الصناعية أن تتخذ الخطوات الأولى للحد من إنبعاثات ثاني أكسيد الكربون

[1] – زرنوح ياسمينة، **إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر**، مذكرة لنيل درجة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2006/2005، ص131.

واستحداث تكنولوجيات جديدة لاستعمال الطاقة الحرارية بكفاءة أكبر، وتوفير إمدادات من الطاقة فير الحرارية تكون مأمونة وتكون نفقتها محتملة، على أنه حتى تتوافر أمثال هذه التكنولوجيات، فالتنمية المستدامة تعني استعمال المحروقات بأكفأ ما يستطاع في جميع البلدان[1].

الفرع الثاني: مستويات ومؤشرات التنمية المستدامة

إن التفكير بالديمومة أدى بشكل معمق إلى تطوير أدوات قياس التنمية التي كان دورها خلال فترة طويلة مقتصرة على ملاحظات معدلات النمو الاقتصادي، وفي مطلع التسعينات استكملت عن طريق صياغة مؤشرات تنمية مستدامة الغرض منها الإحاطة بالأبعاد البيئية، الاجتماعية والاقتصادية.[2]

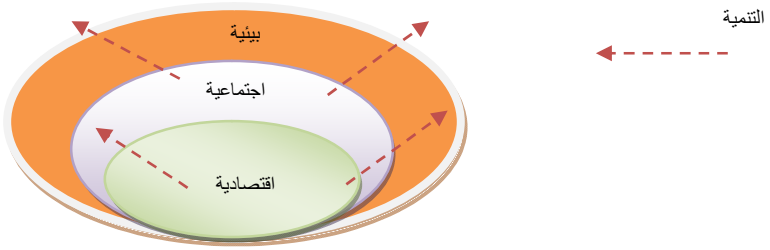
1. مستويات التنمية المستدامة: يمكن تقيم الاستدامة إلى ثلاثة مستويات ضعيفة، منطقية، قوية جدا اعتمادا على الدرجة التي تلتزم بها في التعامل مع الحفاظ على رأس المال بكل أنواعه:

1.1 الاستدامة القوية: تتمثل في الحفاظ على المكونات المختلفة لرأس المال في مستواها الأصلي كل على حدى، وفقا لهذا المفهوم فإن مكونات رأس المال تعد مكملة لبعضها البعض وليست بدائل، فعلى سبيل المثال فإن حصيلة بيع البترول لابد وأن تستثمر في مجالات الطاقة وتطويرها والحصول على إنتاج مستديم للطاقة، وإذا بدلنا جهدا في المقابل لتثبيت مستوى احتياطي الرأسمالي الكلي، حينئذ ننقل للأجيال القادمة القدرة ذاتها في إنتاج الخيرات والخدمات أي إنتاج الرفاهية.

[1] – عبد الباقي محمد، **مساهمة الجباية البيئية في تحقيق التنمية المستديمة**، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص37–38..

[2] – أحمد تي وآخرون، **التنمية المستدامة،أبعادها ومؤشراتها قياسها: قراءة اقتصادية**، أعمال الملتقى الوطني الأول: جودة الحياة والتنمية المستدامة في الجزائر– الأبعاد والتحديات–، يومي 4–5 فيفري 2020، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ص289–290.

الشكل رقم (01-02): الاستدامة القوية

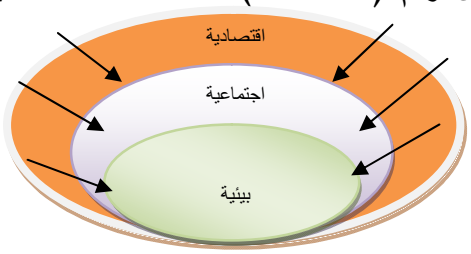


المصدر: العابد برينس شريفة ، **دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق التنمية المستدامة،** المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد الرابع، جامعة الجزائر3، 2013، ص.178

يوضح الشكل أن التوسع في إحداث التنمية الاقتصادية بمختلف مجالاتها يجب أن يكون على حساب الاعتبارات البيئية، وأن يكون ذلك التوسع في إطار الحدود البيئية، لهذا فمقارنة الاستدامة القوية ترفض فكرة الإحلال بين مختلف أشكال رأس المال (المادي، المالي، التكنولوجي...)، وتدعم ضرورة بقاء جزء من مخزون رأس المال الطبيعي ثابتا.

2.1. الاستدامة الضعيفة: تتمثل في الحفاظ على رأس المال الكلي عند مستواه الأصلي دون الأخذ في الاعتبار التغيرات في مكونات رأس المال (الطبيعية، البشرية، الاجتماعية، من صنع الإنسان)، وبالتالي فإن الاستدامة الضعيفة تقوم على افتراض أن هذه الأنماط من رأس المال تعد بدائل لبعضها البعض، على الأقل بالنسبة لمستويات الأنشطة الاقتصادية الحالية والموارد المتاحة.

الشكل رقم (01-03): الاستدامة الضعيفة



المصدر: العابد برينس شريفة ، **دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق التنمية المستدامة،** المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد الرابع، جامعة الجزائر3، 2013، ص179.

يوضح الشكل أن التوسع في إحداث التنمية الاقتصادية بمختلف مجالاتها يجب ألا يكون على حساب الاعتبارات البيئية ورصيد الموارد البيئية، وأن يكون ذلك التوسع مربوط بضرورة بقاء رصيد رأس المال الشامل من خلال عمليات التنمية نحو الداخل[1].

3.1. الاستدامة المنطقية: يتطلب هذا النمط من الاستدامة بالإضافة إلى الحفاظ على رأس المال الكلي عند مستواه الأصلي، والاهتمام بكل مكون من مكونات رأس المال من طبيعية وبشرية واجتماعية ومن صنع الإنسان، فمثلا يمكن استهلاك البترول طالما تستخدم الحصيلة في الاستثمار في مكون آخر (رأس المال البشري مثلا)، كذلك يجب العمل على تحديد المستويات الحرجة لكل مكون من مكونات رأس المال، والتي يمكن أن يؤدي تعديها إلى ظهور مشكلة عدم القدرة على الإحلال.

2. مؤشرات التنمية المستدامة: تتحد جوانب وأبعاد التنمية المستدامة في ثلاثة أبعاد رئيسية وهي الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتي لابد من التركيز عليها جميعا بنفس المستوى من أهداف عملية التنمية نفسها، فإن هذه المؤشرات والمعاملات تختلف في عددها ونوعها من فترة زمنية لأخرى ومن منطقة لأخرى نظرا لاختلاف وتعدد أهداف التنمية واختلاف الأولويات والخبرة المتاحة والبيانات المتوفرة، إن مؤشرات التنمية المستدامة تعكس حقيقة أن الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية هي جوانب مترابطة ومتكاملة ومتداخلة وأي تغير يطرأ على جانب منها فإنه ينعكس على الجوانب الأخرى، إلى جانب أن هذه المؤشرات تم تطويرها لمتابعة التقدم الحاصل وتقييم فاعلية وأثر السياسات التنموية المطبقة على تنمية واستغلال الموارد الطبيعية، لذلك فإن عملية إعداد مؤشرات لقياس التنمية المستدامة في المستويات المكانية المختلفة تمر بمجموعة من المراحل[2].

المرحلة الأولى: وتشمل الخطوات التالية:

- تحديد الجهات ذات العلاقة بعملية التنمية المستدامة بشقيها الحكومية والخاصة؛
- تحديد دور كل جهة في عملية التنمية والأهداف التي تسعى لتحقيقها في ظل الأولويات الوطنية؛

[1] – نعمة الله،أحمد رمضان، **اقتصاديات الموارد والبيئة**، مركز الإسكندرية للكتاب، بدون طبعة، الإسكندرية، 1995، ص300-301.

[2] – فتوح خالد، **قراءة تحليلية لمؤشرات التنمية المستدامة في الجزائر خلال الفترة 2000-2016**، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 4، جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر، الجزائر،2018، ص24.

- وضع آلية لتحقيق التنسيق والتكامل بين أدوار هذه الجهات؛
- تحديد المؤشرات التي تستخدمها هذه الجهات في تقييم إنجازاتها.

المرحلة الثانية: وتشمل الخطوات التالية:

- تحديد المؤشرات المستخدمة في الدولة أو الإقليم والوضع الحالي لهذه المؤشرات؛
- بيان مدى انسجام هذه المؤشرات مع قائمة المؤشرات التي أعدتها الأمم المتحدة لقياس التنمية المستدامة؛
- تحديد الجهات التي تستخدم هذه المؤشرات؛
- تحديد الأهداف التي من أجلها تستخدم هذه المؤشرات.

المرحلة الثالثة:يجب اختبار المؤشرات التي تعكس العلاقة بين الأولويات الوطنية وإستراتيجية التنمية المستدامة في الدولة أو الإقليم من خلال قائمة المؤشرات المستخدمة وتلك التي أعدتها الأمم المتحدة مع ضرورة التأكيد على ما يلي:

- مدى توفر البيانات لهذه المؤشرات؛
- إمكانية جمع ما هو غير متاح من البيانات؛
- مصدر البيانات؛
- استمرارية توفر البيانات؛
- إمكانية الحصول على البيانات بسهولة؛
- مدى واقعية هذه البيانات؛
- طريقة إنتاج هذه البيانات (مطبوعة، إلكترونية، على شكل تقرير...).

1.2. القضايا والمؤشرات الاجتماعية: تتمثل القضايا المرتبطة بالمؤشرات الاجتماعية للتنمية المستدامة فيما يلي[1]:

أ. المساواة الاجتماعية: تعد المساواة الاجتماعية إحدى أهم القضايا الاجتماعية للتنمية المستدامة إذ تعكس إلى درجة كبيرة نوعية الحياة والمشاركة العامة وترتبط المساواة مع درجة العدالة والشمولية في توزيع الموارد وإتاحة الفرص واتخاذ القرارات، وتتضمن فرص الحصول على العمل والخدمات العامة وأهمها الصحة والتعليم والعدالة، ومن القضايا الهامة المرتبطة بتحقيق المساواة الاجتماعية تبرز قضية مكافحة الفقر والعمل وتوزيع الدخل والوصول إلى

[1] – أحمد تي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 291.

الموارد المالية وعدالة الفرص بين الأجيال، وقد تم اختيار مؤشرين رئيسيين لقياسها هما نسبة السكان تحت خط الفقر ومؤشر جيني القياسي لتفاوت الدخول.

ب. الصحة العامة: هناك ارتباط وثيق ما بين الصحة والتنمية المستدامة فالحصول على مياه الشرب وغذاء صحي ورعاية صحية تعد من أهم مبادئ التنمية المستدامة، لأن تدهور الأوضاع الصحية تلوث البيئة المحيطة بالسكان والفقر وغلاء المعيشة يؤدي إلى الفشل في تحقيق التنمية المستدامة، وخاصة في الدول النامية، وأهم مؤشرات الصحية هي: العمر المتوقع عند الولادة، ومعدلات وفيات الأمهات والأطفال، والرعاية الصحية[1].

ج. التعليم: يعد التعليم مطلبا أساسيا لتحقيق التنمية المستدامة وقد تم التركيز عليه في جدول أعمال قرن الحادي والعشرون، لأن التعليم من أهم المكاسب التي يمكن أن يحصل عليها الفرد لتحقيق النجاح في الحياة، ويرتكز التعليم في وثيقة جدول أعمال القرن الواحد والعشرين حول الأهداف التالية:

- إعادة توجيه التعليم نحو التنمية المستدامة؛
- زيادة فرص التدريب؛
- زيادة التوعية العامة؛

ومن أهم المؤشرات الخاصة بالتعليم هي معدل معرفة القراءة والكتابة وعدل الالتحاق بالمراحل التعليمية المختلفة.

د. الأمن: يقصد به في التنمية المستدامة الأمن الاجتماعي وحماية الناس من الجرائم فالعدالة والديمقراطية والسلام الاجتماعي تعتمد كلها على وجود نظام للإدارة الأمنية متطور وعادل يحمي المواطنين من الجريمة، إلا أنه ينبغي في الوقت ذاته ألا تثير هذه الإدارة القلق الاجتماعي أو تمارس سلطتها من خلال الإساءة إلى الأفراد والتعدي على حقوق الإنسان، ومن المسائل المتعلقة بالأمن والتي ركز عليها جدول أعمال القرن 21 العنف والجرائم ضد الأطفال والمرأة وجرائم المخدرات وغيرها عادة من خلال نسبة مرتكبي الجرائم.

[1] – عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنط، مرجع سبق ذكره، ص255.

2.2. القضايا والمؤشرات الاقتصادية: تشمل هذه المؤشرات قضايا البنية الاقتصادية وأنماط الإنتاج والاستهلاك والمتمثلة فيما يلي[1]:

أ. البنية الاقتصادية: ويكس تطوير المؤشرات الاقتصادية المستدامة طبيعية تأثير سياسات الاقتصاد الكلي على الموارد الطبيعية مما يعد من أولويات قياس التنمية المستدامة، وتتمثل أهم المؤشرات في التالي:

- **الأداء الاقتصادي:** ويمكن قياسه من خلال نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي ونسبة الاستثمار فيه.
- **التجارة:** وتقاس بالميزان التجاري للسلع والخدمات.
- **الوضع المالي:** ويقاس من خلال احتساب نسبة المديونية الخارجية أو الداخلية إلى الناتج القومي الإجمالي، وكذلك من خلال نسبة المساعدات الإنمائية التي يتم تقديمها أو الحصول عليها مقارنة بالناتج القومي الإجمالي.

ب. أنماط الإنتاج والاستهلاك: تعد أنماط الاستهلاك والإنتاج من أهم القضايا الاقتصادية للتنمية المستدامة إذ أن العالم يتميز بنزعات استهلاكية في الدول المتقدمة صناعيا، وأنماط الإنتاج غير المستدامة التي تستنزف الموارد الطبيعية سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية، وعليه لا مناص من إحداث تغيير جذري في سياسات الإنتاج والاستهلاك للمحافظة على الموارد وجعلها متاحة لجميع سكان العالم بصورة متساوية شريطة أن تبقى متوفرة للأجيال المقبلة.

وتتمثل أهم مؤشرات أنماط الإنتاج والاستهلاك بالآتي:

- **استهلاك المادة:**يقصد بالمادة كل الخامات الطبيعية وتقاس بمدى كثافة استخدام المواد الخام في الإنتاج.
- **استخدام الطاقة:** وتقاس من خلال احتساب استهلاك الطاقة السنوي للفرد.
- **إنتاج وإدارة النفايات:** وتقاس بكميات إنتاج النفايات الصناعية والمنزلية وإنتاج النفايات الخطرة والمشعة وإعادة تدوير النفايات.
- **النقل والمواصلات:** وتقاس بالمسافة التي يقطعها الفرد سنويا مقارنة بنوع المواصلات.

[1] – باتر محمد علي وردم، **العالم ليس للبيع مخاطر العولمة على التنمية المستدامة**، دار الأهلية للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2003، ص180.

3.2. القضايا والمؤشرات البيئية: تتمثل القضايا والمؤشرات البيئية في المؤشرات التالية:

أ. الغلاف الجوي: هناك ثلاثة مؤشرات رئيسية تتعلق بالغلاف الجوي هي:

- **التغيير المناخي:** وتحكمه اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية لتغير المناخ وبروتوكول كيوتو.
- **استنفاذ طبقة الأوزون:** وتتم متابعتها من خلال استهلاك المواد المستنفذة لطبقة الأوزون وتحكمها اتفاقية فيينا وبروتوكول مونتريال
- **نوعية الهواء:** ويتم قياسها من خلال درجة تركيز ملوثات الهواء في البيئة الخارجية للمناطق الحضرية[1].

ب. الأراضي: ويدعو جدول أعمال القرن 21 إلى إتباع نهج كلي باستعمال إدارة متكاملة ومعتمدة على النظم الإيكولوجية لتحقيق التنمية المستدامة لموارد الأراضي، ويقصد بتطبيق هذه النهج حل أوجه التضارب بين الاستخدامات المتنافسة للأراضي مع الاهتمام بمسألة توفير الأراضي والحقوق المتعلقة بها، وتركز المؤشرات المتعلقة باستخدامات الأراضي على تدهور الأراضي والتصحر وإزالة الغابات والتنمية الزراعية والنمو الحضري.

ج. البحار والمحيطات والمناطق الساحلية: بما أن البحار والمحيطات نشغل ما نسبته 70% من مساحة الكرة الأرضية فإن إدارة هذه المناطق الشاسعة بيئيا هو أحد أكبر التحديات التي تواجه البشرية، كما أنه من أصعب المهام نظرا لتقيد الأنظمة البيئية للمحيطات وهشاشتها وكونها الأقل استكشافا من قبل العلماء.

د. المياه العذبة: لا شك أن المياه هي عصب الحياة الرئيسي وهي العنصر الأكثر أهمية للتنمية، وكذلك فهي من أكثر الموارد الطبيعية تعرضا للاستنزاف والتلوث، ونجد كل الدول تتميز بقلة مصادر المياه نفسها وضع اقتصادي صعب، وتعتبر أنظمة المياه العذبة من أنهار وبحيرات من أكثر الأنظمة البيئية هشاشة وتعرضا للتأثيرات السلبية للنشاطات الإنسانية، كما أن إدارة الموارد المائية بطريقة مستدامة بيئيا من أهم التحديات الني تواجه دول العالم حاليا.

[1]– عاشور مزريق ، بن نافلة قدور، **التنمية المستديمة في الوسط الصناعي بين إلزامية التشريعات البيئية والالتزام المؤسسي**، الملتقى الوطني الأول حول : آفاق التنمية المستدامة والتأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية، يومي 17–18 ماي2010، جامعة 08 ماي1945، قالمة، ص11.

و. التنوع الحيوي: يتم قياس التنوع الحيوي من خلال مؤشرين رئيسيين هما الأنظمة البيئية والتي يتم قياسها بحساب نسبة مساحة المناطق المحمية مقارنة بالمساحات الكلية، وكذلك مساحة الأنظمة البيئية الحساسة، والمؤشر الثاني هو الأنواع ويتم قياسها بحساب نسبة للكائنات الحية المهددة بالانقراض.

4.2. القضايا والمؤشرات المؤسسية: وتتمثل في أهم القضايا ذات العلاقة بالمؤشرات المؤسسية للتنمية المستدامة فيما يلي[1]:

أ. الإطار المؤسسي: تشمل عملية إنشاء الإطار المؤسسي المناسب لتطبيقات التنمية المستدامة على وضع إستراتجيات وطنية للتنمية المستدامة ترمي إلى الاندماج المتكامل للأولويات الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، واتخاذ إجراءات للتوقيع على الاتفاقيات العالمية والتصديق عليها، ويتم قياس الإطار المؤسسي من خلال مؤشرين هما الإستراتيجية الوطنية للتنمية المستدامة وتنفيذ الاتفاقيات العالمية المصدق عليها.

ب. القدرة المؤسسية: وتمثل القدرة المؤسسية مهمة لتسيير التقدم صوب التنمية المستدامة، ومن المؤشرات المختارة لهذا الموضوع نذكر: الإنفاق على البحث العلمي والتطور كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي تقيس إمكانية الوصول إلى المعلومات والبنية الأساسية للاتصالات والعلم والتكنولوجيا، ومؤشر الخسائر البشرية والاقتصادية بفعل الكوارث الطبيعية يقيس درجة التأهب للكوارث الطبيعية والاستجابة لها.

[1] – نوزاد عبد الرحمن الهيتي وآخرون، **مقدمة في اقتصاديات البيئة**، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص33.

المبحث الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية

استدامة المؤسسات الاقتصادية، هو أن تعمل إلى إدماج الإدارة الممنهجة للجوانب البيئية والاجتماعية في الأعمال التجارية جنبا إلى جنبا مع الجوانب الاقتصادية بدل العمل على تعظيم الربح، أي أن دمج الأداء البيئي والاجتماعي في إدارة الأعمال يمكن أن يؤدي أيضا إلى تحسين الأداء المالي، وباعتبار استدامة المؤسسات الاقتصادية محط أشغال العديد من الباحثين والمسيرين حاولنا من خلال هذا المبحث التطرق إلى استدامة المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية استدامة المؤسسات الاقتصادية

الفرع الأول: تعريف استدامة المؤسسات الاقتصادية

أصبحت التنمية المستدامة تمثل اليوم إحدى القضايا الإدارية المهمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي تريد أن يكون لها مستقبل في القرن الواحد والعشرين، حيث أن الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملا رئيسيا في الأعمال الناجحة في هذه الشركات، ومع تبني المؤسسات الاقتصادية لمبادئ التنمية المستدامة ظهرت مفاهيم كثيرة ترتبط ارتباطا مباشرا بهذا المفهوم ومن تلك المفاهيم ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية للشركات.

وفي هذا الصدد أورد الباحثون في شأنه وجهات نظر متعددة ومختلفة، كما أن المنظمات وهيئات محلية ودولية دأبت على إعطاء تعاريف خاصة بها المسؤولية الاجتماعية للشركات.[1]

عرفها الأكاديمي الفرنسي المختص في مجالات علاقة المؤسسة الاقتصادية بالتنمية المستدامة "**كريستيان**" (Christian Bradhag)على أنها "الأخذ بعين الاعتبار بصفة طوعية الاهتمامات الاجتماعية والبيئية من طرف المؤسسات أثناء أدائها لأنشطتها التجارية وكذلك في علاقاتها مع أصحاب المصالح، فالمسؤولية الاجتماعية لا تعني فقط المطابقة لكل ما هو التزامات قانونية سارية المفعول ولكن أيضا الذهاب إلى ما هو أبعد من ذلك ويكون بالاستثمار في الرأسمال البشري وفي البيئة وفي العلاقات بين أصحاب المصالح".

أما التعاريف المقدمة من طرف المنظمات والهيئات الدولية فيمكن تقديم جملة منها وهي:

[1]– ترقو فتيحة، **دور المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون المؤسسة والتنمية المستدامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018/2017، ص31–32.

- تعريف المرصد الفرنسي للمسؤولية الاجتماعية للشركات (ORES) هي "تجنيد كل طاقات المؤسسة كي تساهم بشكل ايجابي إلى جانب كل الفاعلين العموميين في التنمية المستدامة ويكون ذلك بإدماج الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في أنشطتهم وهذا حتى تصبح متوائمة مع أهداف التنمية المستدامة"[1].
- تعريف الإتحاد الأوربي (Européenne Commission) هي "الطريقة التي يجب أن تعمل بها الشركات والمؤسسات لدمج الاهتمامات والقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية في صنع القرار واستراتيجيات وسياسات وقيم وثقافة الشركة والعمليات والأنشطة داخل الشركة وبشفافية ومحاسبته ليتم تطبيق أحسن الممارسات.
- ومن جهة أخرى حسب (Wilson) يستمد مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية عناصره من أربعة مجالات تتمثل في: "التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية، نظرية الأطراف ذات المصلحة، حكومة الشركات".[2]

1. مفهوم التنمية المستدامة: منذ أن تبلور مفهوم التنمية المستدامة في منتصف الثمانينات تمت العديد من المحاولات لتقديم تعريف دقيق لها، إذ عرفتها اللجنة العالمية للبيئة والتنمية المستدامة عام 1978 على أنها "التنمية التي تفي حاجات الجيل الحالي دون الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على الوفاء بالاحتياجات".

وقد عرفتها اللجنة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية (لجنة برونتلاند) على أنها "التنمية التي تلبي حاجات الجيل الحاضر دون التعرض للخطر احتياجات أجيال المستقبل".

وعرفت التنمية المستدامة من قبل "أدورارد بابر" (Edward Barbier) وهو أول من استخدم تعبير التنمية المستدامة "بأنها ذلك النشاط الاقتصادي الذي يؤدي إلى الارتفاع بالرفاهية الاجتماعية مع أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدر من الأضرار وإساءة البيئة"[3].

---

[1] – زروقي زينب، **محاسبة التنمية المستدامة واقع وأفاق تطبيقه في بيئة الأعمال الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2018/2017، ص9-11

[2] – عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة- وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص 520.

[3] – عبدالله حسون محمد وآخرون، **التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد**، مجلة ديالى، العدد67، جامعة ديالى، العراق، 2015، ص340.

وعرفت كذلك على أنها "نتيجة تفاعل مجموعة في أعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع من أجل تلبية الحاجات الأساسية والصحية للإنسان، وتنظيم تنمية اقتصادية لفائدته والسعي انسجام اجتماعي في المجتمع بغض النظر عن الاختلافات الثقافية اللغوية والدينية للأشخاص ودون رهن مستقبل الأجيال القادمة على تلبية حاجياتها[1].

2. المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: برز الاهتمام بالعلاقة بين التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل واضح في الفترة الأخيرة، وأصبحت المؤسسات الاقتصادية تهتم بمسؤوليتها عن أثر نشاطاتها الاقتصادية من أجل مجتمع أفضل وهذا يوضح العلاقة الوطيدة بين المفهومين، حيث تسعى المؤسسات إلى المساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال أدائها للمسؤولية الاجتماعية.

عرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها: "إلتزام المستمر من قبل منظمات الأعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، إضافة إلى المجتمع المحلي والمجتمع ككل".

وتعرف المفوضية الأوروبية المسؤولية الاجتماعية بأنها "التطوع الذاتي للمنظمات في المساهمة في خلق مجتمع وبيئة أفضل".

بناءا على ما تم سرده من وجهات نظر ورؤى تتعلق بهذا المفهوم، يمكن أن نستخلص أن المسؤولية الاجتماعية هي الالتزام الأخلاقي والتصرف المسؤول تجاه مجموعة من الأطراف وهم أصحاب المصلحة ومنهم: العاملون، الزبائن، المستهلكون، حملة الأسهم المجتمع، البيئة وغيرهم[2].

3. نظرية الأطراف ذات المصلحة: لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالأطراف ذات المصالح رغم تعدد المصطلحات لدى الباحثين المعربين الخاصة بهؤلاء، فمن جماعات المصالح الجماعات الضاغطة، إلى ذوي العلاقة، إلى الأِطراف المؤثرة أما الكتاب المفرنسين فاستعملوا مصطلح (lespartie prenantes) وبالنظر إلى المصطلحات السابقة نجد أن

---

[1] – كمال رزيق، **التنمية المستدامة في الوطن العربي من خلال الحكم الصالح والديمقراطية**، مجلة العلوم الإنسانية (الجندول)، العدد25،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، نوفمبر 2005، ص2.

[2] – العايب عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص51.

الأطراف ذات المصلحة هي أكثر دقة في الكتابات العربية مقارنة بما يقابلها في اللغات الأجنبية الأخرى والتي تعني:

- "مجموعة الأفراد والجماعات والمؤسسات التي تؤثر وتتأثر بالأفعال التي تتخذها المؤسسة".
- "أصحاب المصالح هم أفراد أو جماعات لهم مصالح أو نصيب لدى الشركة، يعطيهم الحق في السؤال عن طبيعة كيفية أدائها[1]".

من خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن للأطراف ذا المصلحة البعض من الحقوق، التي ترتقي في بعض الأحيان إلى مستوى المطالبة لأن تعمل المؤسسة ضمن أطر قانونية واجتماعية وبيئية، من أجل الاستجابة لطموحات وأولوياتهم واحتياجاتهم.

4. حوكمة المؤسسات: يعتبر الباحثان الأمريكيان (Mean & Berle) أول من اهتم بمفهوم حوكمة المؤسسات، وكان ذلك سنة 1932 من خلال قيامها بدراسة تركيبية رأسمالية كبريات المؤسسات الأمريكية، وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين.

تعرفها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) بأنها "النظام التي تتم من خلاله إدارة المؤسسات، والتحكم في أعمالها"[2].

وتعرف على أنها "حقل من حقول الاقتصاد، والتي تبحث في كيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفء في المؤسسات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز مثل العقود، التشريعات وتصاميم الهياكل التنظيمية.

ارتبط أصل مفهوم استدامة المؤسسات بشكل أساسي بتعريفات:

وهذا ما أكده(Brundtland) و (Dyllick Hockerts) في تعريفهما لاستدامة المؤسسات على أنها "تلبية احتياجات أصحاب المصلحة المباشرين وغير المباشرين دون المساس بقدرتها على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة في المستقبل أيضا".

[1] – أحمد القطامين، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقها**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن،2009، ص24.

[2] – مريم قطوش، مرجع سبق ذكره، ص115

عرفت التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسة "هي عملية ضمان تنمية عبر مقارنة كلية لأداء، محاطة بزمن، تقاوم المخاطر،تحترم نظام صريحا وجليا من القيم، تتطلب عدة ممثلين فاعلين داخليين وخارجيين في ظل منطق تنموي دائم".

فحسب "فيليب ديتري" (Philippe Détrie) فيتطرق إلى المؤسسة المستدامة فيقول "ينبغي أن تكون الشركة فعالة لتصبح مستدامة، كما يجب أن تستجيب لتطلعات موظفيها وتطلعات المجتمع المدني التي هي في تزايد، ولن تكسب اليوم أي شركة الثقة إلا بتحقيق الأهداف الأربعة التالية: الفائدة التي تحققها الشركة للمجتمع، الظفر برضا الزبائن والمستخدمين والمنخرطين، تحقيق أحسن أداء لأصحاب الشركة: أصحاب الأسهم والدولة والمنخرطين، وتفاني موظفي الشركة في عملهم"[1].

والمؤسسة المستدامة هي مؤسسة تعمل بمنطق التنمية المستدامة، وأن هذه الأخيرة تستدعي الاضطلاع بمسؤوليات وأخلاقية حيال البيئة المباشرة وغير المباشرة، ويراعي هذا النوع من المؤسسات الآثار التي تخلفها أنشطتها على المجتمع المحيط بها وتتخذ التزامات ترمي إلى تحقيق رفاه السكان الموجودين في بيئتها المباشرة، فعلى سبيل المثال، ينبغي على أي مؤسسة مستدامة تقع في وسط يقطنه مرضى أن تنظم أنشطة اجتماعية لصالحهم، لاسيما لأولئك المتضررين بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمخلفات المؤسسة.

وفي نفس السياق فإن المؤسسة المستدامة هي: المؤسسة التي تنتهج طرق وأساليب حديثة في التسيير من خلال اعتماد استراتيجياتها على مجموع الأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، وبهذا فهي مدعوة للمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تحقيق الاحتياجات والتطلعات الخاصة بمختلف الأطراف ذات المصلحة، وفي سبيل ذلك فهي تتحمل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية.

المؤسسة المستدامة هي المؤسسة التي تقوم بدمج كل القضايا والاهتمامات الاجتماعية والبيئية إضافة إلى الاهتمامات الاقتصادية الأساسية ضمن استراتيجيات وسياساتها، وفي نفس الوقت تعمل على تطبيق القوانين والتشريعات الدولية ذات الصلة بالتنمية المستدامة.

[1]– مريم قطوش، مرجع سبق ذكره، ص115

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة المستدامة، أثر التنمية المستدامة على المزايا التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

أولا: خصائص المؤسسة المستدامة

من خلال استعراض مفهوم المؤسسة المستدامة الوارد في مختلف التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص المؤسسة المستدامة في النقاط التالية:[1]

1. الحوكمة الرشيدة: بمعنى وجود نظام تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء وتقدم أكثر المؤسسات استدامة حوافز مرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي للمسيرين ولأعضاء الإدارة .

2. تحقيق مصالح وتطلعات الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة: تعمل المؤسسة المستدامة بمشاركة مختلف الأطراف ذات المصلحة في صياغة استراتيجيات وتحقيق أهدافها مع إتاحة الفرصة للأطراف ذات المصلحة للتعبير عن مشاغلهم ووجهات نظرهم وتطلعاتهم.

3. الاعتماد على نظام اتصال: تعمل المؤسسات المستدامة على إقامة اتصالات على المدى الطويل مع المحللين وباقي الأطراف ذات المصلحة، مستقطبة بذلك مستثمرين على المدى الطويل كالمؤسسات مثلا.

4. الالتزام بالشفافية والإفصاح: تشاطر أكثر المؤسسات استدامة الأطراف ذات المصلحة تدابيرها، وتدرج الأداء البيئي والاجتماعي في تقاريرها المالية كما تستعين بمدققين من خارج المؤسسة مختصين في مجال التنمية المستدامة.

5. إن المؤسسة المستدامة تحترم نظام القيم المعلن عنه فهي مرتبطة بالنظام السياسي القائم على تحقيق جميع مبادئ الديمقراطية وحقوق الإنسان والشفافية، وأنها تسعى دائما إلى تحقيق التنمية المستدامة باعتبارها الجهة المسؤولة عن ظهور فكرة التنمية المستدامة.

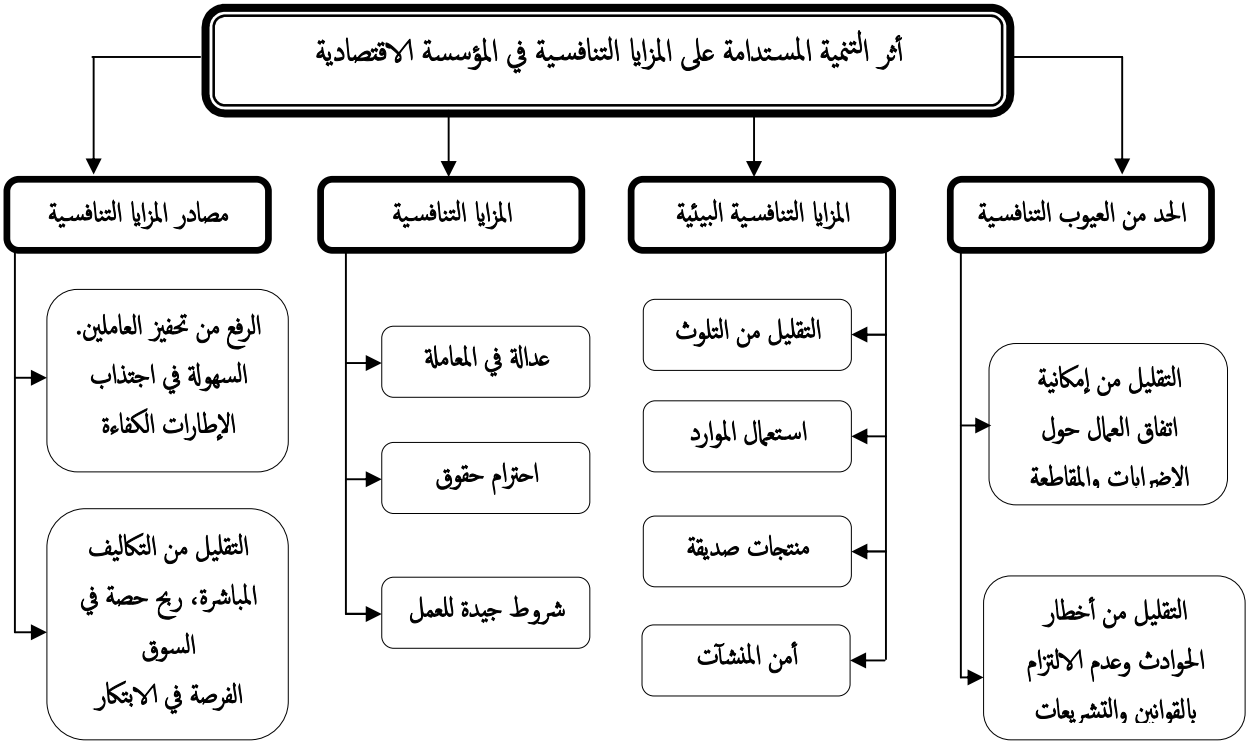
6. خاصية الاستدامة: فالمؤسسة المستدامة تتصف بالاستمرارية والمرونة عبر الزمن بالرغم من كل الضغوطات الخارجية التي تواجهها، إذ تحاول دائما ضمان استمرارية التنمية.

[1] – غادر محمد ياسين ، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، أيام 10-11-12 نوفمبر 2012 ، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، ص13.

ثانيا: أثر التنمية المستدامة على المزايا التنافسية في المؤسسة الاقتصادية

إذا كانت المؤسسة الاقتصادية تكتسب مزايا تنافسية عديدة في الجانب الاقتصادي من خلال المنافسة بالتكلفة (السعر)، المنافسة النوعية أو المنافسة التقنية، فإنه في حال تطبيق المؤسسة للتنمية المستدامة وفق أطر صحيحة، فإنها ستكتسب مزايا تنافسية جديدة ومتعددة في الجانبين الاجتماعي والبيئي تزيد من تنافسيتها في مجال نشاطها، كما ستجد من العيوب التنافسية التي قد تواجهها عندما تأخذ بمفهوم التنمية المستدامة والشكل يبين أهم المزايا التنافسية في الجانبين الاجتماعي والبيئي.[1]

الشكل رقم (01-04): أثر التنمية المستدامة على المزايا التنافسية في المؤسسة



Source : Alain Charles Martinet et Emmanuelle Reynaudm Entreprise durable, finance et stratégie, lavoisier revue française de gestion, n°152, 5/2004,p127. Article est disponible en ligne en format html à l'adresse :
http://www.cairn.info/article.php?id_revue=rfg&id_152&id_article=rfg_152_0121

[1] – عامر حبيبة، **دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل التكتلات الاقتصادية العالمية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**-، مذكرة مكملة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016، ص74

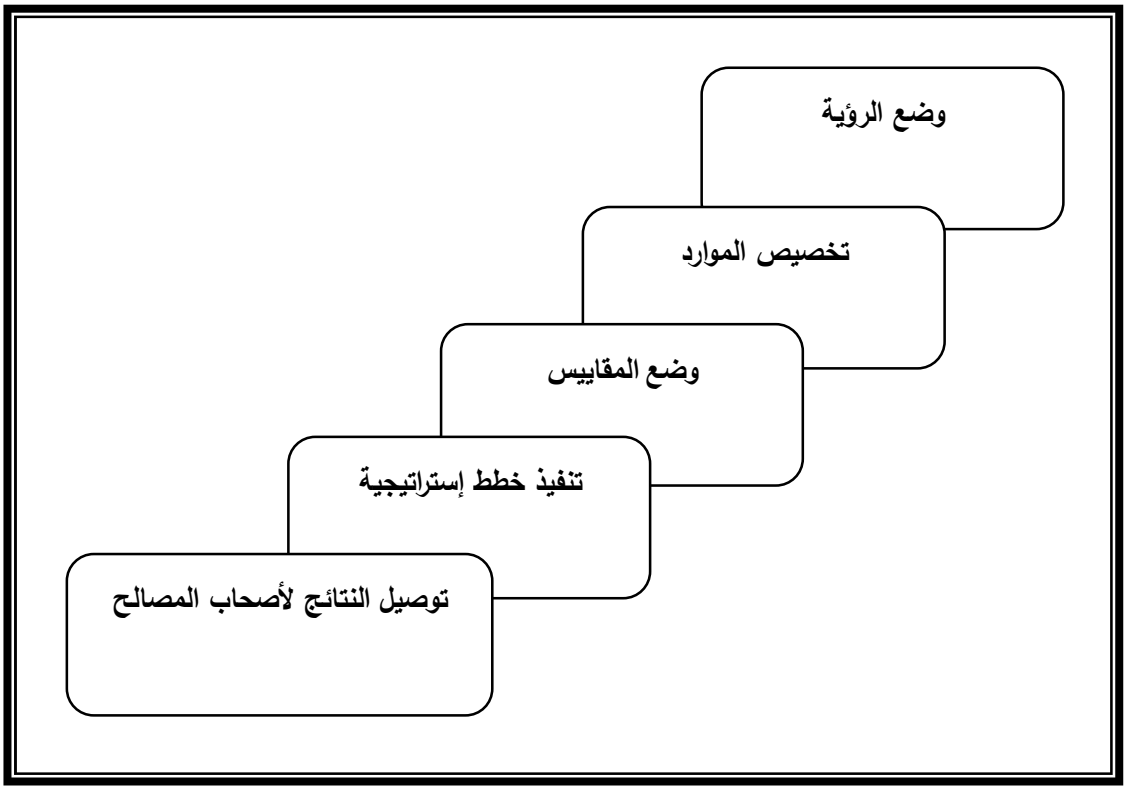
الفرع الثالث: الخطوات والمراحل الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية

أولا: خطوات وضع برنامج الاستدامة [1]

من خلال المداخل المعتمدة في تطبيق استدامة المؤسسة الاقتصادية، يمكن وضع الخطوات الرئيسية التالية التي تعبر كبرنامج لاستدامة المؤسسة الاقتصادية.

الشكل الموالي يوضح الخطوات الرئيسية لوضع برامج الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية:

الشكل رقم (01-05): الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات



المصدر: عفت أبو بكر محمد الصاوي، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقرير الاستدامة**- دراسة تطبيقية-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد48، العدد2، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، القاهرة، 2011، ص9

[1]- عفت أبوبكر محمد الصاوي، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الاستدامة- دراسة تطبيقية-**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد48، العدد2، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، القاهرة، 2011 ، ص08.

حيث تتمثل الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات في مايلي:

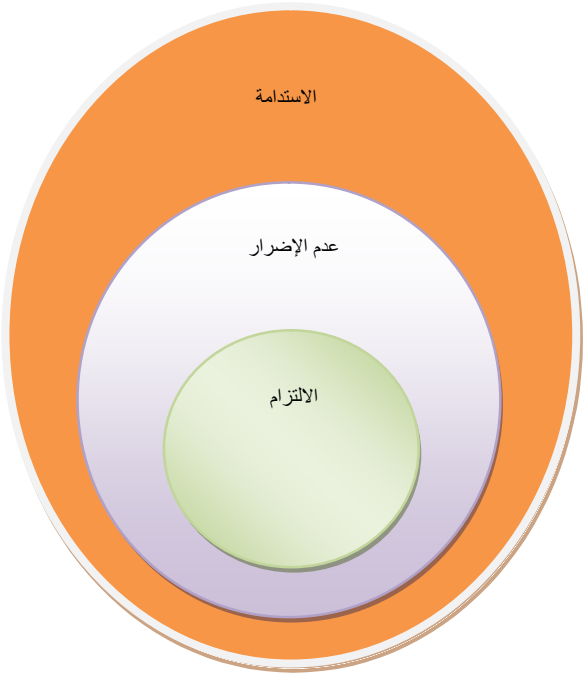
- **وضع الرؤية:** تتمثل الخطو الأولى في برنامج استدامة المؤسسات في تحديد رؤية الاستدامة، والتي يجب أن تحاول التركيز على نقاط القوة الداخلية للمؤسسات والاستفادة من الفرص الخارجية، بما يخلق ميزة تنافسية للمؤسسات. وهذا بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف ومعالجتها، ومواجهة التهديدات التي تواجهها المؤسسة في البيئة الخارجية وتؤثر على نشاطها بل واستمرارها في الأجل الطويل.
- **تخصص الموارد:** بمجرد قيام المؤسسات بوضع رؤية الاستدامة الخاصة بها، تتحدد الخطوات التالية في تحديد فريق عمل الاستدامة، وفي المؤسسات الكبرى يتم تخصيص وظيفة على المستوى التنفيذي مثل تعيين مدير تنفيذي للاستدامة، ويشمل فريق عمل الاستدامة أفراد من الأقسام المختلفة للمؤسسات، بما يضمن الخبرات المتنوعة ووجهات النظر لفريق العمل مما يدعم أفكار تحقق استدامة المؤسسات وتتمثل مهام فريق عمل الاستدامة في جمع وتحليل المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للمؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات والخطط الإستراتيجية وتحقيق رؤية الاستدامة للمؤسسات.
- **وضع مقاييس الأداء:** يمثل وضع مقاييس الأداء الجانب الهام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال نظام متكامل يتضمن أدوات المحاسبة عن التنمية المستدامة، بما يضمن تقييم الأداء والكشف عن الفرص الإستراتيجية والتحقق من الكفاءة الاقتصادية لعملياتها، وعلى مستوى الأثر البيئي لعمليات وأنشطة المؤسسات، يتم وضع نظام لقياس مدى التقدم المحقق نحو تحقيق أهداف الاستدامة، وتشمل تلك المقاييس معدلات استخدام الطاقة، وقياس انبعاث الغازات، واستخدام المياه، وإعادة التدوير، والناتج من النفايات، وتوليد الطاقة المتجددة بينما يتضمن الأثر الاجتماعي لعمليات المؤسسات، قياس المنافع والتكاليف من الأنشطة الاجتماعية ومساهماتها في المجتمع، والمحاسبة عن الاستثمارات الاجتماعية والعائد الاجتماعي، وتتضمن تلك الخطوة تجميع البيانات الفعلية السنوية على مستوى المؤسسة ومقارنتها بالمعايير والمعدلات المقبولة والمحددة دوليا.

- **تنفيذ الخطط الإستراتيجية:** بمجرد أن يتم وضع رؤية المؤسسات الاستدامة، واختيار فريق العمل، ووضع المقاييس يتم تنفيذ الخطط الإستراتيجية للاستدامة بما يتلاءم مع الوضع التنافسي للمؤسسات ونقاط القوة الداخلية والفرص المتاحة خارجيا.
- **توصيل النتائج لأصحاب المصالح:** جهود المؤسسات لتحقيق الاستدامة يجب أن يتم توصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، وذلك من خلال نشر والإفصاح عن تقارير الاستدامة، وما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية عن أداء المؤسسات على مستوى الأبعاد الثلاثة للاستدامة، وتشمل البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي بما يفيد في عمليات اتخاذ القرارات.

ثانيا: مراحل استدامة المؤسسات الاقتصادية

تمر المؤسسات الاقتصادية بثلاث مراحل وفقا للشكل الموالي عند تطبيق مفهوم الاستدامة كما يلي[1]:

الشكل رقم (01-06): مراحل التنمية المستدامة للمؤسسات



المصدر: غلاب فاتح، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2016/2017، ص29.

[1] – غلاب فاتح، مرجع سبق ذكره، ص28-29

- **المرحلة الأولى:** تتمثل في الالتزام، وهو الحد الأدنى لتحقيق الاستدامة، ويقصد بتلك المرحلة أنه ينبغي على المؤسسات أن تلتزم وتتمثل للقوانين واللوائح والتشريعات الوطنية والدولية المتفق عليها للحفاظ على البيئة.
- **المرحلة الثانية:** تتمثل في عدم الإضرار، ويتضمن ذلك أن المؤسسات يجب أن تكون لديها الوعي الكافي بقدرتها على خلق أثار بيئية واجتماعية واقتصادية حقيقية ومحتملة، وبناء على هذه الوعي ينبغي على المؤسسات وضع وتنفيذ سياسات وإجراءات للحد من أي ضرر يمكن أن ينتج عن عمليتها التشغيلية، على سبيل المثال الأيزو 14001.
- **المرحلة الأخيرة:** تتمثل المرحلة الثالثة في الاستدامة، وهذه المرحلة تتجاوز الالتزام وعدم الإضرار، بمعنى أن المؤسسات يمكن أن تساهم في تحقيق الاستدامة على المستوى الوطني من خلال الانخراط في الاستثمار الاجتماعي والحوار مع أصحاب المصالح، والعمل على تحقيق التكامل بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية[1].

المطلب الثاني: أهمية وأساليب الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية

الفرع الأول: أهمية الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

إن المؤسسات التي تعمل على تحقيق التنمية من خلال إحداث تغيرات سواء تعلقت بالسياسات أو العمليات أو المنتجات، ويمكنها تحقيق مجموع من المنافع تتمثل فيما يلي:[2]

- **خلق ميزة تنافسية:** إن النظر إلى عمليات المؤسسة من خلال عدسة التنمية المستدامة من شانه أن يخفض التكاليف ويزيد من العوائد، فالمؤسسات التي تطور منتجات تقدم حلولا جديدة لمشاكل قديمة سوف يؤدي هذا التطور إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن إنتاج نفس المستوى من الإنتاج في ظل مدخلات أقل، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون لها أثر بيئي اقتصادي ايجابي، كما سيكون له تأثير ايجابي على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة.

[1] – عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سبق ذكره ، ص12.

[2] – حميدة المحجوب، حنان أبو شعالة، **أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب**، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد5، جامعة مصراته، ليبيا، مارس2017، ص175-176.

- **تخفيض المخاطر:** إن المؤسسات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الاستدامة، هي المؤسسات التي يزيد فيها احتمال تخفيض المخاطر عدم الاتفاق مع القوانين وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلويثها للبيئة،والتي يمكن أن تأثر سلبا على أدائها المالي وسيولتها، وذلك بالمقارنة بالمؤسسات التي لا تنشر هذه التقارير.
- **الاحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة:** إن عدم استجابة المؤسسات لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، سوف يعرضها لمخاطر جوهرية مما قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة، فالمؤسسات التي تستجيب الآن هي تلك التي يمكنها أن تتخذ قراراتها واختياراتها بنفسها وإلا ستكون مدفوعة للاستجابة لجمعيات الضغط أو تنص على معايير يضعها الآخرين.
- **تفعيل حوكمة المؤسسات:** إن المؤسسات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها على الاستدامة، من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والاجتماعي، الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ الحوكمة.

وقد اكتسب مفهوم الاستدامة المؤسسية أهمية في السنوات الأخيرة على الصعيد النظري والممارسة التنظيمية، بينما مازال هناك عدم وضوح حول ما يشكل الاستدامة المؤسسية وكيفية تحقيق أفضل منه، أكد الكثير من العلماء إلى أن المسار الاعتماد المؤسسات مبادئ يؤدي عبر اعتماد ثقافة الاستدامة داخل المؤسسة[1].

الفرع الثاني: أساليب تحقيق التنمية المستدامة على أداء المؤسسات الاقتصادية

وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي: [2]

- **مدى كفاءة نظم الإدارة البيئية:** إن تطبيق نظام إدارة بيئية فعال يساهم في الحد من التلوث البيئي بالمؤسسات والوحدات الإنتاجية، كما يعمل على زيادة حجم الإنتاج نتيجة انخفاض حجم المخلفات الناتجة عن التلوث البيئي، وإعادة تدوير الجزء الذي يتم التخلص منه، كما يعتبر أسلوب حياة المنتج من الأساليب التي يمكن الاعتماد

[1] – عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 523.

[2] – بلهادف رحمة، **انعكاسات سياسة التنمية المستدامة على أداء المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد53، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية الإسلامية، جامعة مستغانم، أكتوبر2016، ص37-38

غليها في حصر وتحديد كمية الإنتاج التي تتسبب في زيادة معدلات التلوث البيئي بأنواعه، ويقوم نظام الإدارة البيئية على إعداد سياسة بيئية تهدف إلى تعديل نظام التعامل مع الموارد الطبيعية، بما يؤدي إلى الحد من استخدامها بتخفيض حجم الملوثات أو استبدال أنواع معينة من المواد بأنواع أخرى في تصنيع المنتجات الأكثر ارتباطا بأهداف التنمية المستديمة.

- **التوزيع والاستعمال الأمثل للموارد المتاحة:** إن من أهم السمات السائدة في دول العالم هي محدودية الموارد المتجددة وغير المتجددة، مما يؤدي إلى ضرورة البحث عن أساليب ملائمة لتحقيق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، وهذا لا يعني أنه لا يجب زيادة معدلات استهلاك الموارد النفطية مثلا بمعدلات تتساوي أو تزيد عن معدلات الاحتياجات من هذه الموارد خلال الفترات أو السنوات القادمة، بل يجب تخصيص هذه الموارد خاصة غير المتجددة للاستخدامات التي تحقق أعلى نواتج ممكنة وبأقل معدلات من الآثار البيئية السالبة.
- **الانتفاع بالطاقات الإنتاجية المتاحة:**يتم تخطيط الطاقات الإنتاجية للشركات ومؤسسات الأعمال طبقا للاحتياجات الخاصة بأسواق المنتوج أو الخدمة، ويؤدي استغلال الطاقة الإنتاجية إلى تحقيق استمرارية توفرها في أسواق العمل المختلفة، ويؤدي عدم استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة لكل شركة أو مؤسسة منها إلى عدم التمكن من تحقيق الأهداف الاقتصادية المستديمة لها، بالإضافة إلى عدم مقابلة احتياجات الأسواق المحلية والخارجية من منتجات هذه المؤسسات، وبالتالي ضعف مساهمتها في تحقيق الأهداف المرتقبة لضعف مقومات التنمية لديها، لذا فإن تخفيض حجم الإنتاج نتيجة عدم إمكان تحقيق معدلات الطاقة الإنتاجية المستغلة يؤدي إلى التأثير على معدلات التنمية المستديمة، ولذلك فإن من أهم الحلول التي يمكن الاعتماد عليها في تحقيق التنمية المستديمة هي:

- إجراء دراسات تبحث عن مسببات انخفاض حجم الإنتاج الذي يعتمد على الموارد الطبيعية؛
- تطبيق نظم كافية لصون الموارد (الطبيعية، البيئية والبيولوجية) والحد من التلوث الطبيعي الصناعي؛

- تحقيق التوازن بين التوسع في الإنتاج والتجارة بين الآثار البيئية الناتجة عن ذلك، بما لا يؤثر على النمو المستديم للموارد الطبيعية.

المطلب الثالث: أسس الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

الفرع الأول: أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية وتكاملها

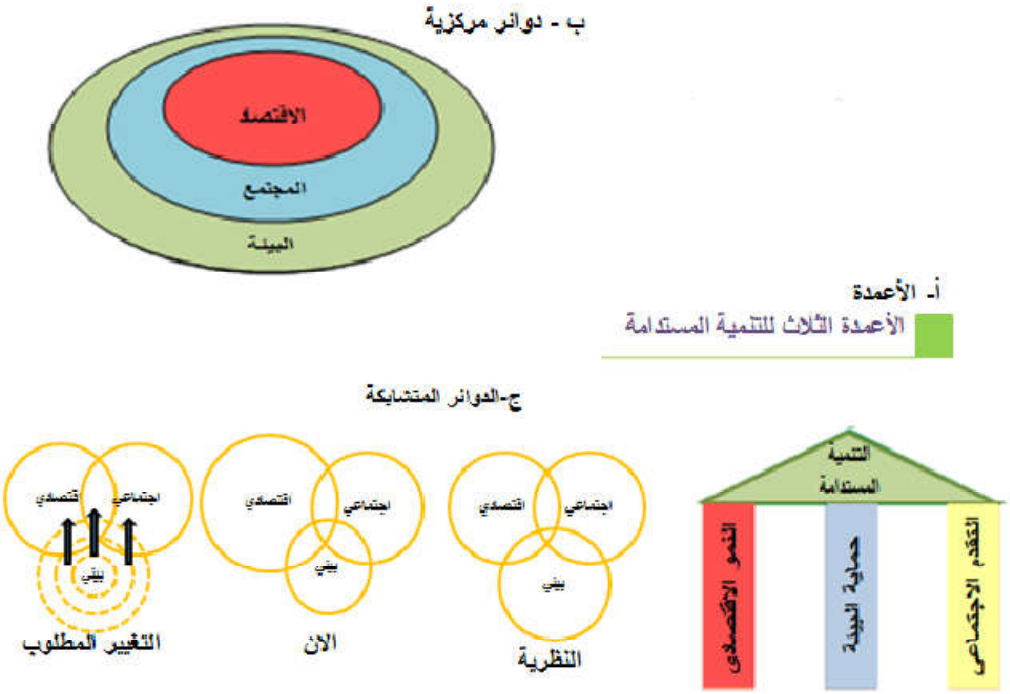
أولا: أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية

حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبورغ عام 2002 مجالات التنمية المستدامة بثلاث أبعاد رئيسية، الاقتصاد والمجتمع مع الاعتراف بوجود حدود للقدرة على توفير الموارد، حيث أصبح هناك اعتقاد قويا بأن فعالية التنمية المستدامة تعتمد على تضافر الجهود في ثلاثة مجالات هي: المجال الاجتماعي والمجال الاقتصادي والمجال البيئي، وأن كل مجال من هذه المجالات الثلاثة يشمل عددا من الأنشطة التي تتداخل مع بعضها بما يكفل تحقيق التنمية المستدامة[1].

أصبح جوهر التفكير السائد للاستدامة فكرة ذو ثلاثة أبعاد، وهي الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية هذه الأبعاد تم رسمها في مجموعة من الطرق من حيث دوائر مركزية وأعمدة ودوائر متشابكة، حيث استخدمت الدوائر المتشابكة كنموذج لإثبات أن ثلاثة الأهداف تحتاج إلى أن تكون أكثر تكاملا، مع اتخاذ إجراءات لإعادة التوازن بين أبعاد الاستدامة.

[1] – جمال كامل محمد عبد الرحيم، **قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة**، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة قناة السويس، مصر، 2015، ص24.

الشكل رقم (01-07): تمثيلات مرئية للتنمية المستدامة :أعمدة،دوائر ،دوائرمتشابكة



Source: The Future of Sustainability Re-thinking Environment and Development in the Twenty-first Century Report of the IUCN Renowned Thinkers Meeting,29-31 January, 2006, p03

الثلاث أعمدة للتنمية المستدامة من اليسار إلى اليمين، في النظرية الواقع والتغيير المطلوب لتحقيق توازن أفضل للأنموذج، وفقا لتعريفات المشتركة هناك ثلاثة أبعاد رئيسية للاستدامة، كل بعد يركز على مجموعات فرعية مختلفة كما هي مبينة في الجدول التالي[1]:

[1]- العايب عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص26.

جدول رقم (01-01): معايير الثلاثة لاستدامة المؤسسة الاقتصادية

العوامل الاقتصادية	العوامل الاجتماعية	العوامل البيئية
المساءلة/الشفافية	مجتمع الاستثمار	الطاقة
حوكمة المؤسسات	ظروف العمل	الماء
أصحاب المصلحة	حقوق الإنسان والتجارة العادلة	غازات الاحتباس الحراري
القيمة	السياسة العامة	انبعاثات الخطرة وغير
الأداء الاقتصادي	التنوع	الخطرة النفايات
الأداء المالي	السلامة	إعادة تدوير
	مكافحة الفساد	التعبئة والتغليف

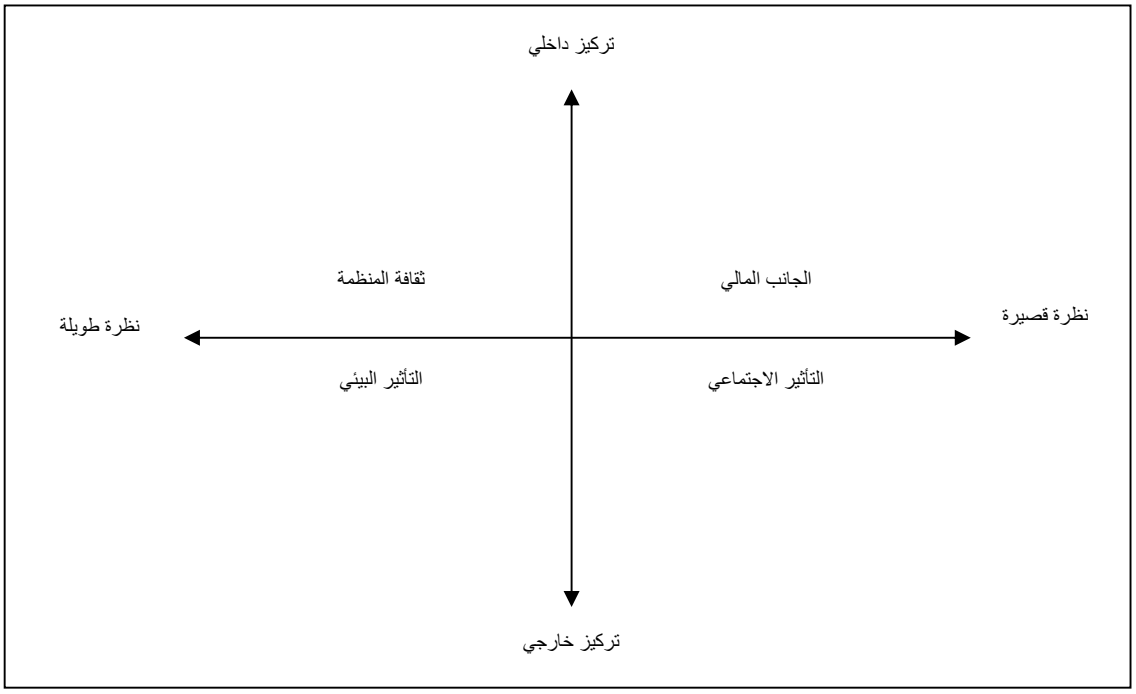
Source : Ernst and young, Climate change and sustainability, how sustainability has expanded the FO'srole, 2011. In site Internet: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Sustainability_extends_CFO_role/$FILE/CFOSustain.pdf, Retrieved:21.12.2012

تتمثل أهمية أبعاد الاستدامة المؤسسات من خلال ثلاثة أبعاد تتمثل في: الدوى الاقتصادية، المسؤولية الاجتماعية، المسؤولية البيئة. في حين يجب أن تكون هذه الأبعاد مترابطة بطرق مختلفة، بحيث لا يمكن للمسؤولية البيئية والاجتماعية أن تقف بمعزل عن الجدوى الاقتصادية، ويجب على المؤسسات مواصلة تقديم المنتجات والخدمات التي يرغب المجتمع في أجل توليد الأرباح، والنمو ... إلخ، في الوقت الذي تواصل حتمية التجارية للمؤسسات، يجب عليها أيضا أن تأخذ في الاعتبار أثرها الاجتماعي والبيئي كجزء لتوليد قيمة مستدامة[1].

[1]- Stat his Gould, **Accounting for Sustainability**, Finance & Management, IFAC, 2011, P19

على مستوى المؤسسات الاقتصادية هناك أربع جوانب للاستدامة، يمكن أن تظهر من خلال المصفوفة التالية:

الشكل رقم (01-08): مصفوفة استدامة المؤسسات



Source: Stat his Gould, Accounting for Sustainability, Finance & Management, IFAC, 2011, P19

يلاحظ من الشكل أعلاه ما يلي:

- **يقصد بالجانب المالي:** العائد المناسب لمستوى المخاطر.
- **يقصد بالتأثير الاجتماعي:** تأثير عمليات وأنشطة المؤسسات الاقتصادية على المجتمع في ضوء العقد الاجتماعي وتأثير أصحاب المصالح.
- **يقصد بثقافة المنظمة:** العلاقة بين المؤسسة وأصحاب الداخلين وخاصة العاملين والموظفين.
- **يقصد بالتأثير البيئي:** تأثير عمليات وأنشطة المؤسسات الاقتصادية والبيئية الجيوفيزيائية.

ثانيا: تكامل أبعاد الاستدامة

يمثل مثلث الاستدامة في الشكل أدناه، ثلاثة من منظورات المتعلقة بالتنمية المستدامة (المنظور الاقتصادي والاجتماعي والبيئي) ليس فقط من خلال التخطيط للأهداف البيئية والاجتماعية والاقتصادية في مثلث الاستدامة، ولكن تتناول أيضا العلاقات المتبادلة بين هذه الأبعاد الثلاثة، بحيث أن التحديات التي تواجه استدامة المؤسسات تتصل بالأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاعتبارات الاجتماعية في المثلث وترابطها[1].

تمثل الزوايا فعالية المؤسسة في تحقيق كل عنصر على حدة، حيث يمكن قياس فعالية تحقيق كل بعد على حدى من خلال مؤشرات في المطلق أو أرقام، في جين أن خطوط تمثل الطرق المختلفة في الكفاءة الايكولوجية والاجتماعية والكفاءة الاقتصادية.

الفعالية البيئية للمؤسسة تعكس مدى نجاح ذلك في الحد من آثارها على البيئة الطبيعية، وعادة ما يتم التعبير عن هذا من حيث المبالغ المطلقة من الكميات الفيزيائية مثل انبعاثات، الآثار الإيكولوجية، أو ببساطة مجموع كتل من المواد التي تشارك في دورة حياة المنتج، وتعكس الفعالية الاجتماعية كيف اتخذت المؤسسة في الاعتبار التنوع الاجتماعي، وكذا المطالب الثقافية لضمان قبولها من قبل المجتمع الذي تعمل فيه، وهذا يمكن أن يشمل مجموعة واسعة من العوامل المختلفة، وعلى الرغم من المعايير المقترحة من قبل المنظمات مثل منظمة الصحة العالمية (WHO) ومنظمة التعاون والتنمية (OECD)، من الصعب إعطاء تعريف شامل للأداء الاجتماعي ومتطلبات المعلومات بسبب الاختلاف في الثقافات، التحدي الاقتصادي التقليدي الذي يواجه العمل هو من أجل تحقيق أقصى قدر من الكفاءة من حيث العائدات المالية (الأرباح) نسبة إلى الموارد المالية مثل رأس المال المستثمر، في حين أن التحدي الأخر يعود لإدارة الاستدامة، هو تحقيق أقصى قدر ممكن من الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي، ويتم قياسها عن طريق الكفاءة البيئية والكفاءة الاجتماعية على التوالي.

[1]- غلاب فاتح، مرجع سبق ذكره، ص32-34

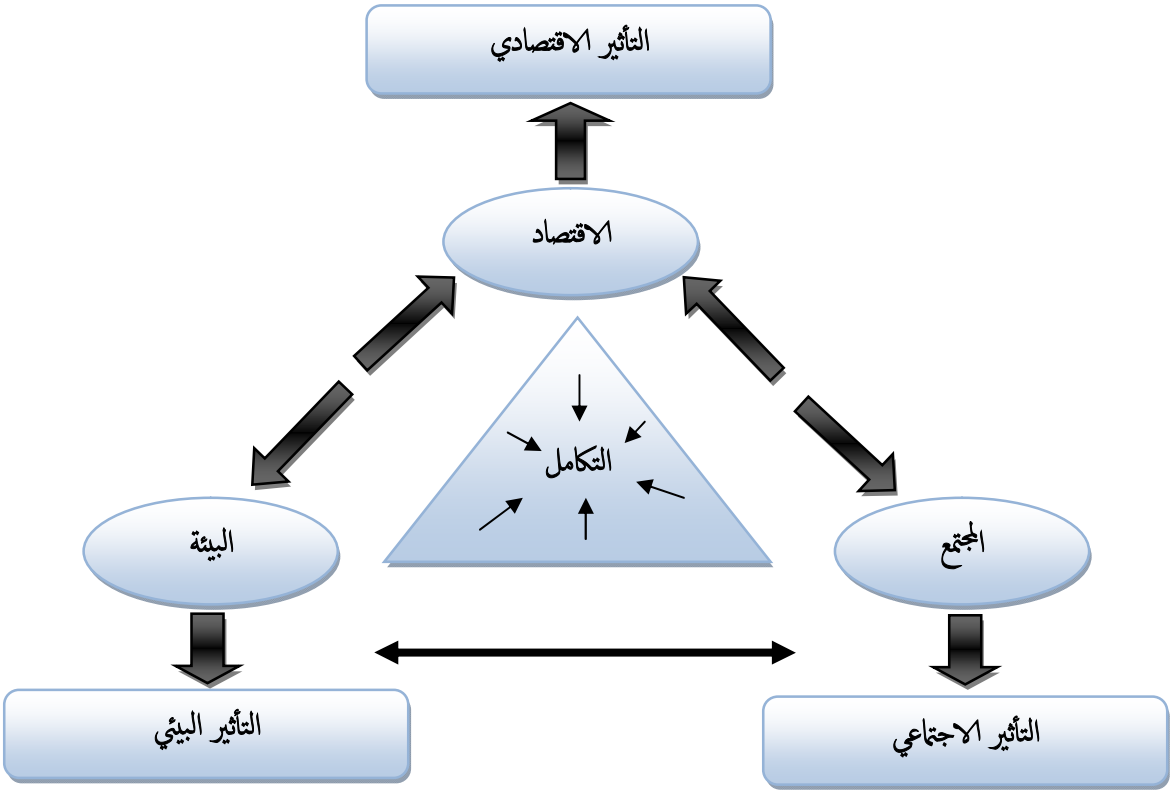
يتم تعريف الكفاءة الإيكولوجية بأنها نسبة القيمة المضافة للأثر البيئي لكل وحدة، حيث الأثر البيئي المضاف يعاد لمجموع كل التأثيرات البيئية والتي ولدت مباشرة أو بشكل غير مباشر من قبل المنتج أو مثال آخر القيمة المضافة للطعن الواحد من CO2 المنبعث، وبالمثل يمكن تعريف الكفاءة الاجتماعية بأنها الارتفاع النسبي للتدبير الاقتصادي، وعلى سبيل المثال للأثر الاجتماعي، القيمة المضافة بالنسبة لعدد الحوادث التي يتعرض لها الموظفين،[1] والعدالة الإيكولوجية تعكس النسبة بين الأهداف البيئية والاجتماعية.

ويتبين مما سبق أن هناك علاقة ارتباط قوية بين الأبعاد التي تعتمد عليها التنمية المستدامة، حيث تعد هذه العلاقة شرطية، ولكي تطول هناك استدامة يجب أن يكون هناك توازن في الأنظمة المتضمنة للعلاقات بين المجتمعات البشرية والطبيعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى التحدي الرئيسي لأية مؤسسة اقتصادية هو دمج كل هذه الجوانب المختلفة، وهذا يتطلب على حد سواء السعي في وقت واحد دمج جميع الجوانب، والتكامل للمحاسبة ذات الصلة بالتنمية المستدامة مع المحاسبة التقليدية، حيث أن الهدف التقليدي في إدارة الأعمال هو الفعالية الاقتصادية وهذا بدعم من المحاسبة الإدارية التقليدية، ولكن التحدي هنا للمحاسبة عن أبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة التي تدعم الفعالية البيئية والاجتماعية لتوفير معلومات متكاملة عن الاستدامة.

1- Stefan Schaltegger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accoounting and Reporting**, Published by Springer, PO Box 17, 3300 AA Dordrecht, The Netherlands, 2006, p06.

حيث هذه التمثيلات موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-09): تكامل أبعاد الاستدامة المؤسسة



Source : Stefan Schaltegger, Martin Bennett, Roger Burritt, Sustainability Accoounting and Reporting, Published by Springer, PO Box 17, 3300 AA Dordrecht, The Netherlands, 2006, p08

الفرع الثاني: مبادئ استدامة المؤسسة الاقتصادية

لما كانت الأنشطة المرتبطة باستدامة التنمية تتسم نطاقها، فإن تحقيق التنمية المستدامة تستند إلى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالات الاستدامة الثلاثة ويمكن الاسترشاد بها، وهذه المبادئ وضعها المجلس الدولي للتنقيب واستخراج المعادن (ICMM) من مبادئ خاصة بالتنمية المستدامة، والتي يجب على المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في هذا المجال الالتزام بها، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي[1]:

[1]– الطاهر ميمون، فاتح غلاب، **إطار مقترح لتقرير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد17 ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2017، ص 72

المبدأ الأول: تنفيذ الممارسات الأخلاقية والمحافظة عليها وعلى نظم حوكمة الشركات، وذلك من خلال:

- تطوير وتنفيذ قوائم خاصة بالمبادئ الأخلاقية والممارسات التي تلتزم الإدارة بتطبيقها داخل المؤسسات؛
- الامتثال لمتطلبات القوانين واللوائح التي تقرها الدولة؛
- العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وغيرها من أصحاب المصلحة لتحقيق وتنفيذ سياسة عامة مناسبة وفعالة لتدعيم التنمية المستدامة.

المبدأ الثاني: دمج مبادئ التنمية المستدامة في عمليات اتخاذ القرار داخل المؤسسات، وذلك من خلال:

- دمج مبادئ التنمية المستدامة في سياسات وممارسات المؤسسات؛
- تخطيط وتصميم وتشغيل النظم التي تدعم التنمية المستدامة؛
- تنفيذ ممارسات فعالة وابتكار وتحسين الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي في نفس الوقت؛
- تشجيع العملاء والموردين على تبني مبادئ وممارسات مماثلة لما تتبعه المؤسسات، مما يجعله قابلا للمقارنة؛
- توفير التدريب على التنمية المستدامة لضمان الكفاءة على جميع المستويات بين العاملين؛
- دعم السياسات والممارسات العامة التي تعزز الموقف التنافسي للمؤسسات.

المبدأ الثالث: دعم حقوق الإنسان الأساسية واحترام الثقافات والعادات والقيم لجميع أصحاب المصلحة، وذلك من خلال ما يلي:

- ضمان أجور عادلة وظروف عمل آمنة لجميع العاملين؛
- المشاركة البناءة مع العاملين بشأن المسائل ذات الاهتمام المشترك؛
- تنفيذ السياسات والممارسات الهادفة إلى القضاء على التميز والمعاملة غير العادلة؛
- التعويض العادل للآثار السلبية على المجتمع والتي لا يمكن تجنبها؛
- احترام ثقافة وتراث جميع فئات المجتمع.

المبدأ الرابع: تنفيذ استراتيجيات إدارة الخطر على أساس معلومات علمية صحيحة وسليمة، وذلك من خلال[1]:

- التشاور مع الأطراف المهتمة والمتأثرة لتحديد وتقييم وإدارة جميع الآثار الاجتماعية، والصحية، والبيئية والاقتصادية المرتبطة بأنشطة المؤسسة؛
- ضمان الفحص المنتظم، وتحديد نظم إدارة المخاطر؛
- إبلاغ الأطراف التي يحتمل أن تتأثر بدرجة كبيرة من مخاطر التعدين والمعادن والفلزات بالتدابير التي سيتم اتخاذها لإدارة المخاطر المحتملة على نحو فعال؛
- تطوير والحفاظ على اختبار فعالية إجراءات الاستجابة لحالات الطوارئ بالتعاون مع الأطراف التي يحتمل أن تتأثر.

المبدأ الخامس: البحث عن التحسين المستمر للصحة وسلامة الأداء، وذلك من خلال ما يلي:

- تنفيذ نظام للإدارة التي ترتكز على التحسين المستمر لجميع جوانب العمليات التي يمكن أن يكون لها تأثير على صحة وسلامة العاملين بالمؤسسة؛
- اتخاذ جميع التدابير المعقولة والعملية للقضاء على الظلم والإصابات والأمراض التي تصيب العاملين بالمؤسسات؛
- تزويد جميع العاملين بتدريبات الصحة والسلامة.

المبدأ السادس: ابحث عن التحسين المستمر للأداء البيئي، وذلك من خلال:

- تقييم الآثار البيئية الإيجابية والسلبية، المباشرة وغير المباشرة، والمتراكمة للمشاريع الجديد؛
- تنفيذ نظام الإدارة البيئية والذي يرتكز على التحسين المستمر لاستعراض، منع، أو التخفيف من الآثار البيئية الضارة؛
- تقييم طرق آمنة لتخزين النفايات المتبقية والمخلفات منها؛
- تصميم وتخطيط جميع المعلومات والتي توافر موارد كافية لتلبية الاحتياجات.

[1] – محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق**،المكتب الجامعي الحديث، ط1،الإسكندرية، 2013، ص24-25.

المبدأ السابع: المساهمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية للمجتمعات التي تعمل المؤسسات فيها، وذلك من خلال ما يلي:

- الدخول في مناقشة بشكل علمي مع الأطراف المتضررة والرد على القضايا والصراعات بشأن إدارة الآثار الاجتماعية؛
- ضمان تفعيل النظم الملائمة لإجراء تفاعل مستمر مع الأطراف المتضررة؛
- المساهمة في تنمية المجتمع المحلي؛
- تشجيع الشراكة مع الحكومات والمنظمات غير الحكومية لضمان أن البرامج (مثل المجتمع والصحة، والتعليم، وتطوير الأعمال التجارية المحلية) مصممة بشكل جيد وفعال.

المبدأ الثامن: تقديم تقارير تتصف بالفعالية والشفافية لأصحاب المصلحة من خلال:

- التقرير عن التنمية الاقتصادية والاجتماعية والأداء البيئي والمساهمة في التنمية المستدامة؛
- توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب؛
- إجراء مشاورات مع أصحاب المصلحة من خلال عمليات التشاور[1].

وهذا وإن كانت المبادئ سالفة الذكر ينطوي مضمونها على توسيع نطاق العمليات المرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسات، وانعكاس ذلك على أدائها في مجالات التنمية المستدامة، فإن إطار نطاق الأنشطة ذات الأثر الاجتماعي ينبغي تحديده، وذلك على أساس أن تلك الأنشطة تمثل الموضوع الذي يدور في نطاقه جوهر الوظيفة المحاسبية.

[1] – إلهام الشيلي، **دور استراتيجية الجودة الشاملة في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2014/2013، ص66-67.

المبحث الثالث: تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل تقارير الاستدامة والتي من خلال تقدم معلومات مالية وغير مالية، وتوصيلها لأصحاب المصالح وهناك عدة أشكال ونماذج لتقييم معلومات محاسبة التنمية المستدامة.

ويعد التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية المعلومات اللازمة لتقييم أدائها المستدام.

المطلب الأول: ماهية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

الفرع الأول: تعريف وتطور تقارير الاستدامة

أولا: تعاريف تقارير الاستدامة

هناك مجموعه من التعريفات المقدمة حول تقارير الاستدامة نذكر منها وأشهرها عن مكاتب الاستشارة العالمية والهيئات والممثلين الأطراف ذات المصلحة كما يلي: [1]

- **WBCSD** :تقارير التنمية المستدامة هي تلك التقارير المعلنة من قبل الشركات لتزويد أصحاب المصلحة الداخلية والخارجية لصور وأنشطة الشركات المرتكزة على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية[2].
- **KPMQ**:تقارير المسؤولية المشتركة هي تلك التقارير التي تتضمن معلومات كميه ونوعيه متعلقة بالأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي والأخلاق على النحو المتوازن.
- **GRI** : تعبر تقارير التنمية المستدامة عن ممارسه القياس والإفصاح على التنمية المستدامة، وان تكون الشركة مسؤولة أمام الأطراف ذات المصلحة الداخليين والخارجيين للأداء التنظيمي نحو هدف التنمية المستدامة[3].
- **Accounability** :التقرير عن الاستدامة هو مجموعه من المعلومات التي تعدها الشركة المستدام سواء التقرير العامة أو للأطراف الداخليين أو الخارجين، كما عرفها

---

[1]– ست أبوها أحمد البشرى، **دور المراجعة الخارجية في تقويم تقارير التنمية المستدامة**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، 2020، ص106.

[2]– آفاق ذنون إبراهيم، **نموذج محاسبي للإفصاح الإختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار– دراسة تطبيقية–**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العراق، 2014، ص28.

[3]. – Global Reporting Initiative. **Sustainability Reporting Guidelines**.Version G3.0.2006. p6.

البعض بأنها حسابات توضح الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشر في ما يتعلق بعملياتها وخدماتها، كما أنها تربط بين وظائف التمويل والبحث والتطوير للمنشأة بطريقه أكثر استراتيجيه[1].

- تعرف مبادرة الإفصاح الشامل عن تقرير التنمية المستدامة بأنها ممارسه عمليات القياس والإفصاح وتحقيق المسألة لأصحاب المصالح الداخلية والخارجية بخصوص أداء المؤسسة تجاه هدف التنمية المستدامة.
- **CORMIER** :كما عرف أيضا بأنه الاتجاه نحو الإفصاح على الاستدامة يتسق من العاملين أساسيين، الأول هو زيادة إدراك أصحاب المصالح الداخلية والخارجيين للقضايا المرتبطة بالاستدامة وتأثيرها على الأداء الاقتصادي طويل الأجل بالمنشأة. ويتمثل العامل الثاني في حاجه ودوافع مجتمع الأعمال والوحدات الاقتصادية ذاتها للاستجابة بصوره ملائمة بقضايا الاستدامة والإفصاح عن تلك الاستجابة ومبادرات الاستدامة التي تتبناه.

ويعد مفهوم المدخل ثلاثي الأبعاد **(Triple Bottom Line-TBL)** الذي وضعه **(John Elkington)** في عام 1997 تطورا جديدا للتقارير البيئية والاجتماعية حيث أشار إلى أهميه قيام المنشآت بالإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية والبيئية إلى جانب أنشطتها المالية، معللا ذلك بان المدخل أحادي البعد والذي كان ممثلا في الأداء المالي فقط لم يعد كافيا لوصف الأداء المستدام لأي منشأه، الأمر الذي استوجب ضرورة إضافة بعدين جديدين متمثلين في الأداء البيئي والاجتماعي للوصول إلى المفهوم الشامل للأداء المستدام، الأمر الذي ترتب عليه بان الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية تعتبر العنصر الرئيسي لتقارير الاستدامة **(Sustaianability Reports)** التي اعتمدت في بناء المبادئ التوجيهية لتقارير الاستدامة فيما بعد، وتشير بعض الدراسات إلى تزايد الاهتمام في الوقت الراهن بتقارير الاستدامة من قبل كل من منظمات الأعمال والأكاديميين على حد سواء، حيث توصلت احد الدراسات إلى

[1] – فاتح غلاب وآخرون، **الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة لبعض مؤسسات صناعة الاسمنت الجزائرية–**، مداخلة في الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25–26 نوفمبر2013، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص366.

وجود اختلافات في مدى الإفصاح، وشكل تقارير الاستدامة بين الدول، بسبب اختلاف الثقافات والبيئة الاقتصادية والاجتماعية بين الدول.[1]

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

تعرف مبادرة الإفصاح الشامل عن تقارير التنمية المستدامة بأنها ممارسه عمليات قياس والإفصاح وتحقيق المساءلة لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بخصوص أداء المؤسسة تجاه هدف التنمية المستدامة.

ويمكن تعريف تقرير الاستدامة على انه تقرير سنوي، سداسي، ثلاثي غير مالي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسئولة، للإفصاح على آثرها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، حيث يمثل هذا التقرير وسيله لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسات في مجال الاستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها اتجاهها الأطراف ذات المصلحة مثل الموظفين والمساهمين والمجتمع المحلي والبيئة والحكومة والعملاء بهدف تحقيق التنمية المستدامة.

ثانيا: تطور تقرير الاستدامة:

بفحص التطور التاريخي للتقرير عن الاستدامة خلال العقود الحديثة يتضح أن الشركات قد غيرت وجهات نظريه أو اتجاهاتها عن تقاريرها غير الآلية، بالاستجابة إلى التحديات المجتمعية المختلف حيث تتباين الخطوات والأنماط المختلفة للتقرير إلى المداخل الثلاثة للتنمية المستدامة. إن مرحلة التطور الأساسية التي برزت هنا تعكس احتمال أن بعض من الشركات المتطلعة للأمام قد أخذت تلك الخطوات المتتالية على نحو المبكر وان بعض التأخر مازال قائما[2].

وقد نشأ التقرير المالي أصلا في القرن التاسع عشر حيث ركز على نحو حصري على الأسس النقدية، وامتدت من السبعينيات نحو الجوانب الاجتماعية، إن الاهتمام الأساسي قد

[1]– خالد معتوق وآخرون،مرجع سابق ذكره،ص187–188

[2] – فاتح غلاب،**التقرير المحاسبي عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية العربية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد26 ، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2017، ص 384–385.

يمثل في إخطار أصحاب المصالح الداخليين والخارجين بخصوص أنشطة ومنتجات وخدمات الشركة، بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية الايجابية والسلبية ذات الصلة.
حيث تمثل التركيز في الآثار الاجتماعية أو الفعالية الاجتماعية وجزئيه فقط في الكفاءة الاجتماعية على سبيل المثال في سياق التقرير القيمة المضافة Value Added Reports وبعد عقد من الزمن برزت التقارير البيئية وعلى مدى واسع تم إحلالها محل أنشطة التقرير الاجتماعي المبكرة. إن التركيز الرئيسي للتقرير البيئي يتمثل غالبا في "الفاعلية البيئية". وبعبارة أخرى المستوى المطلق للآثار البيئية على سبيل المثال انبعاث الهواء والمياه وقيم النفايات والضياع بدلا من تركيزها على الأبعاد فقط في أنشطه الاتصال، وقد بدا إعداد التقارير في التركيز على بعدين مرتبطان معا وهما: البعد الاقتصادي بالارتباط بالبعد البيئي "الكفاءة البيئية" وحاليا يتم بذل محاولات رئيسيه تتمثل في إصدار تقارير متكاملة تتناول كافه الأبعاد الثلاثة والروابط بينهما. إن التحديات الرئيسية في تقارير الاستدامة التفاعلية تتمثل في التكامل السياقي لتلخيص آثار أنشطه الشركة والمشاكل التركيبية والأولويات وعمليات اتخاذ القرار. وثانيا إن تقارير الاستدامة المتكاملة تواجه تحدي تكامل المنهجي بهدف تضمين كافه الأنماط المتداخلة المختلفة للتقارير الموجودة، علاوة على أنشطة وقنوات الاتصال بالإضافة إلى إدارة المعلومات القائمة ومداخل المحاسبة التي توفر معلومات التقرير، وفيما يلي سوف يتم شرح تطور ذلك على نحو أكثر تفصيلا مع التركيز الرئيسي على التطورات الأوروبية[1]:

وفي السبعينيات تم تحقيق مستويات دخل مرتفع وقد تحرك التركيز على الجوانب المجتمعية والسياسية إلى جوده الحياة. بينما تم اخذ الآثار السلبية لنمو الاقتصادي الكمي وتنظيم عمليات الإنتاج كمرحلة مركزية في معظم أجزاء أوروبا وفي ذلك الوقت بدأت شركات عديدة في نشر أهدافها وأنشطتها وآثارها الاجتماعية ليس كجزء من التقرير المالي التقليدي للشركة بل يتم إصدارها في تقارير اجتماعيه معينه، وفي نهاية السبعينيات فان التقرير على الحسابات الاجتماعية ونشر التقارير اجتماعيه معينه قد اختفى على مدى واسع.

[1] – أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية،2011 ص32-33.

وفيما الأسباب الخاصة بذلك التطور ما يلي:

- توجه غير كافي للهدف؛
- عدم الوفاء باهتمامات معظم أصحاب المصالح للمعلومات التي غالبا ما يتم تصميمها على نحو علمي وبشكل بعيد عن حقيقة حياة معظم الأفراد؛
- إن إليه التقرير الاجتماعي كأداة علاقات عامه قد خفضت من مصداقيتها؛
- التكامل غير الكافي للتقرير الاجتماعي والمالي؛
- التطور الاقتصادي والسياسي الايجابي لأوروبا مع تحركات العمل إلى قطاع الخدمات بالإضافة إلى ظروف العمل المحسنة.

وقد برز التقرير البيئي في أواخر الثمانينيات وأوائل التسعينيات نتيجة كرد فعل للحوادث والكوارث البيئية على سبيل المثال Bhopal Schweizerhalle And Chernobgl الخطيرة الأخرى على سبيل المثال أحداث Hoechst AG في التسعينيات وكنتيجة لذلك فقط أدركت الشركات الأسباب الرئيسية وراء خلق تلك المشاكل البيئية، وبهدف تجنب فقد الشرعية المجتمعية فقد بدأت الشركات تدعم على نحو الجزئي إجباريا لمجموعه من القوانين الجديد (التقرير الإلزامي compulsory reporting)، وجزئيا الاختياريا بهدف توفير معلومات عن أنشطة الشركات الملائمة بيئيا لمجموعات مختلفة من أصحاب المصالح.

إن تلك التقارير البيئية والانتباه التي حظيت به من وسائل الإعلام والمجتمع قد تزايد عددها على نحو جوهري منذ ذلك الحين وبعد ذلك، كما زادت أيضا جوده تلك التقارير على نحو مضطر، علاوة على ذلك فان أكثر من 3000 شركه في أوروبا قد تم تأهيلها طبقا لنظام الإدارة والمراجعة الاقتصادية الاجتماعية EMAS وتبعا لذلك فقد أرغمت على نشر قوائم بيئية.

منذ منتصف التسعينات قامت شركات الإفصاح على نحو المتزايد عن المعلومات تتعلق بالعلاقات التبادلية بين المخرجات الاقتصادية والمدخلات البيئية (الكفاءة الاقتصادية) في تقاريرها الاقتصادية التي تم تطويرها أولا في الأدبيات الأكاديمية، والذي تم انتشاره عن طريق مجلس الأعمال العالم لتطور الاستدامة والذي اخذ لاحقا الزعامة في نشر مدخل الكفاءة الاقتصادية داخل ممارسات الأعمال، وعلى النقيض بالنسبة لتاريخ مفهوم الكفاءة الاقتصادية فان التحليل والعرض التناظري للكفاءة الاجتماعية ترابط بين القضايا الاجتماعية

والاقتصادية كواضع مقارن مازال محل تجاهل في التقارير الأعمال، ولا شك فان الأسباب المرتبطة وراء ذلك قد يكون بسبب العيوب والقصور في بداية التقرير الاجتماعي بالإضافة إلى الصعوبات في التحديد الكمي للجوانب الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فان تجميع العوامل الاجتماعية النقدية وغير النقدية تؤدي إلى مزيد من المشاكل المرتبطة بالقضايا البيئية.

ومنذ منتصف التسعينات وحتى نهاية ذلك العقد تم الاتجاه على نحو المتزايد تجاه عدد الشركات التي تقوم بالتقرير على الأبعاد الثلاثة للاستدامة. بمعنى أن عدد الشركات التي تدمج المعلومات المرتبطة بالجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية داخل تقاريرها قد تزايد عددها على نحو الجوهري، ويعكس ذلك مطالب تلك الشركات على تصوير صوره شامله لأنشطة الاستدامة بالإضافة إلى أخطار أصحاب المصالح وإعلامهم بالمدى الذي خلاله تساهم في تنميه الاستدامة وكيف تتم المساهمة. وكنتيجة فان تلك الجوانب عاده ما يتم مراعاتها بطريقه مضافة وتحاول الشركات القائدة في الوقت الحاضر إن تعظم في تكامل المعلومات المحاسبية البيئية والاجتماعية والمالية بطرق مختلفة تماما الأمر الذي يؤدي إلى التوسع في التقارير الحالية إلى مدى متباين واسع ومزيج متنوع من أنماط التقارير المختلف بالإضافة إلى تطوير أنواع جديدة من التقارير.

حيث نرى أن التقارير لم تعد مجرد توفير المعلومات البيئية للمستثمرين، ولتوسيع فقط في نطاق أنشطتها، ولكن أيضا التقارير غير المالية بدأت بصوره متزامنة لتوفير المعلومات ذات الصلة إلى أكثر مجتمع شامل من أصحاب المصلحة. ومن هذا فان تقارير الاستدامة أصبحت من الآن فصاعدا في الواقع سببا ودافعا للشركات للكشف والتقرير عن معلومات من الاجتماعية والاقتصادية والبيئية[1].

[1] – فاتح غلاب ، بوبكر رزيقات، امحمد بوقره، مرجع سبق ذكره، ص 365–366.

الفرع الثاني: الجهود والمبادرات الدولية التوجيهية لتقارير الاستدامة

هناك العديد من الهيئات الدولية التي عملت تعزيز التقارير الاستدامة وقدمت إرشاداتها من خلال مبادئ توجيهيه ومعايير واطر تعتمد بصوره رئيسيه على استعدادات وقدره المنشأة على تقديمها، وتعد هذه الأطر وسائل لإعداد تقارير الاستدامة والمساعدة في الكشف عن المعلومات غير المالية[1].

وذكر (Marimon2012) أنواعا مختلفة من الوسائل أو الأدوات لإعداد تقارير الاستدامة منها : نظم الإدارة، والمبادئ التوجيهية العملية، حيث توفر المبادئ إرشادات تتعلق بالقياس والاتصالات وضمان الإفصاح في غضون تقارير الاستدامة، وتعد (GRI) مثلا للمؤسسة التي توفر المبادئ العملية، أما بالنسبة لنظم الإدارة فإنها توفر التوجيه المفصل والمتكامل عن كيفيه دمج الإدارة للقضايا البيئية والاجتماعية مع عمليات المنشات.

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

1. المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI :

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

وتم إنشاء (GRI) في عام 1997 من قبل برنامج الأمم المتحدة لحماية البيئة (United Nations Environment Programme-UNEF) والتحالف من اجل اقتصادات مسؤولة بيئيا، واقترحت المسودة الأولى لمبادئ التوجيه في مارس (1999) وتم إطلاق أول إصدار رسمي في يوليو (2000) وأطلق في الطبعة الثانية من المبادئ التوجيهية في أغسطس 2002 وأفرج عنه في النسخة الثالثة في المبادئ التوجيهية **(G3)** في أكتوبر 2006 الجيل الرابع **(G4)** أطلق في مايو 2013 وقد تم تنقيحها وتعزيزها لتعكس الاتجاهات الحالية والمستقبلية المهمة في تقاريرالاستدامة من خلال عمليه أصحاب المصالح المتعددة العالمية ،التي تنطوي على ممثلين عن رجال الأعمال والعمال والمجتمع المدني وكذلك على المراجعين والخبراء

[1] -خالد عمر معتوق وآخرون ،مرجع سبق ذكره، ص189-190.

في مختلف المجالات ،والمنظمين والهيئات الحكومية في عده بلدان، وتوفر دليل لتحديد مضمون وحدود تقرير الاستدامة، فانه يتطلب محتويات قياسيه متعلقة بصورة المنشاة وهياكلها وعمليات إداراتها، وإدارة قضايا الاستدامة، بما في ذلك الأهداف ومؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي. ويمكن للمنشاة إعداد تقارير الاستدامة وفق الاتساق مع المبادئ التوجيهية[1].

2. الميثاق العالمي للأمم المتحدة:

يقدم إطار للتقارير من خلال اقتراح تم في 1999 في المنتدى الاقتصادي العالمي في "دافوس" من قبل الأمين العام للأمم المتحدة وبدا في يوليو2000 تطبيق الميثاق العالمي للأمم المتحدة **(United Nations Global Compact-UNGC)**، الذي يهدف إلى تشجيع المنشات على تبني مبادئ مقبولة عالميا، والتي تتعلق بحقوق الإنسان والعمل والبيئة ومكافحه الفساد، إذ تدعم هذه المبادئ أهداف الأمم المتحدة، وتوفر **(UNGC)** منصة القيادة لوضع وتنفيذ الإفصاح عن سياسات المؤسسية والأداء والممارسات المسؤولية والمستدامة، وان الموقعين على هذا الميثاق العالمي يتوقعون إدخال تغيرات بحيث تصبح هذه المبادئ جزءا من العمليات والاستراتيجيات للمنشات والتي تحتاجها لمواصله التزامها وتقدمها.

الفرع الثالث: نماذج ومنافع الإفصاح عن التقارير الاستدامة:

أولا: نماذج الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية:

يتم توصيل المعلومات عن التنمية المستدامة من خلال نماذج معينة في صورة مجموعة من التقارير الملحقة بالقوائم المالية المنشورة، على أن تلحق تلك النماذج كقوائم مالية تكميلية للقوائم المالية المنشورة، وهذه النماذج هي:

[1] – مؤمن فرحات السيد محمد، **تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة في إشارة للمؤشر المصري– دراسة ميدانية–**، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد20، العدد4، جامعة عين شمس، مصر، ديسمبر 2016، ص215–216.

1. قائمه الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة:

تهدف هذه القائمة إلى إظهار اثر المساهمات المؤسسة في مجال التنمية المستدامة على صافي الربح،[1] فتوضح اثر المساهمات البيئية والاجتماعية والاقتصادية المفروضة بقرارات سيادية على هذا الربح. وكذلك اثر المساهمات البيئية والاجتماعية الاختيارية، بحيث تظهر هذه القائمة في الإبلاغ عن إسهامات المؤسسة المرتبطة بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة فالمؤسسات التي تتحمل مسؤولية القيام بتلك الأنشطة قد تظهر اقل كفاءة عند مقارنتها بالمؤسسات الأخرى التي لا تتحمل تلك المسؤولية، وذلك بسبب الأعباء الإضافية التي تؤدي إلى تخفيض أرباحها، فإهمال المؤسسة لمسؤولياتها البيئية والاجتماعية قد تبدو أكثر المؤسسات النجاح لارتفاع معدل ربحيتها، بالرغم مما قد يؤدي إلى الأضرار بمصلحه المؤسسات التي تهتم بتلك المسؤوليات.

يمكن إعداد قائمه الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة بحيث توضح ما تحتمله المؤسسة من أعباء لتحقيق التنمية المستدامة ،على أن تظهر هذه الأخيرة مصنفة حسب طبيعة المسؤوليات إلى إجبارية أو اختياريه.

جدول رقم (01-02): قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة عن السنة المنتهية في.....

صافي الربح المحاسبي			**XX**
يضاف اليه:			
أولا: أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية			
1. مجال المساهمات البيئية:			
تكلفه اكتشاف مصادر جديدة للطاقة	**X**		
تكلفه عمليات الرقابة على تلوث الهواء	**X**		
تكلفه معالجه المخلفات السائلة	**X**		
تكلفه تحسين المظهر الجمالي للبيئة	**X**		
2-مجال المساهمات العامة:			
فروق توظيف عمالة زائدة	**X**	**X X**	

[1]- أحمد عدنان العرموطي، **أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنيةّ المدرجة في بورصة عمان** ، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2013، ص33-34

فروق توظيف المعوقين	X			
إعانات ومنح إضافية للعاملين	X			
فروق خدمات النقل والمواصلات	X			
تكلفه خدمات إسكان للعاملين	X			
تكلفه مركز حضانة أطفال العاملين	X			
خسائر التسعيرة الخيرية	X			
3- مجال الموارد البشرية:				
تكلفه تدريب العاملين	X			
تكلفه اشتراطات الأمن الصناعي				
4-مجال المنتج:	X			
تكلفه الرقابة على المواصفات القياسية للجودة				
تكلفه اختبار أمان استخدام المنتج	X	X X		
إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية	X			
صافي الربح المعدل للأعباء الإجبارية				
ثانيا: أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية:		X X		
1. مجال المساهمات البيئية:				(X X)
تكلفه عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء		X X		X X
تكلفه المعالجة الإضافية للمخلفات السائل				
تكلفة التحسينات الإضافية للمظهر الجمالي للبيئة	X X			
2. مجال المساهمات العامة:	X X			
مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة	××			
تكلفه خدمات ترفيهية لسكان المنطقة				
تكلفه خدمات صحية لسكان المنطقة	X X			
تكلفه خدمات الإسكان				
تكلفه خدمات النقل والمواصلات	X X			
إعانات ومنح إضافية للعاملين	X X			
3. مجال الموارد البشرية:				
تكلفه خدمات تعليمية للعمال			X X	
تكلفه خدمات صحية للعاملين	X X			
تكلفه التدريب غير العاملين	X X			
4. مجال المنتج:	X X			
تكلفه عملية الرقابة الإضافية على الجودة		X X		
تكاليف اختيارات إضافية بأمان المنتج	X X	X X		

إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية			**X X**	
إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية			**X X**	
صافي الربح المعدل (عائد الوظيفة الاقتصادية)			**X X**	
	X X			**(X X)**
		X X		**X X**

المصدر: محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق،** المكتب الجامعي الحديث ،ط1، الإسكندرية،2013، ص137-138.

2. قائمه المركز المالي المعدل للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة[1]

تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي وما يقابلها من حقوق الغير، ويفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات في مجالات التنمية المستدامة في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصها المشروع لاقتنائها، ويتم إعداد قائمه المركز المالي المعدل بإعادة عرض مكونات الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمه المركز المالي التقليدية، ستظهر الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية، وتحقيقا للهدف من إعداد هذه القائمة، يتم تصنيف الأصول البيئية والاجتماعية بحسب انتمائها لكل مجال من مجالات المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة وبينما يؤدي إليهم المساهمات الاجتماعية تنسب لهذا المجال.

جدول رقم (01-03): قائمة المركز المالي المعدل للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة في.....

مجموع صافي الأصول			
يخصم منه:			
1. **صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية:**			
مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث	X		
أجهزه الرقابة على تلوث الهواء	X		
معدات تنقية المخلفات السائلة	X		
نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة	X		

[1] – محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، مرجع سبق ذكره، ص137.

مخزون مواد تتقيه المخلفات الصناعية	X		
مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية		XX	
2. **صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة:**			
مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة	X		
مباني سكنيه للعاملين	X		
منشات ووسائل الترفيه	X		
منشات الرعاية الصحية	X		
وسائل النقل والمواصلات	X		
معدات وأجهزة طبية	X		
مخزون المستلزمات الطبية	X		
خسائر التسعيرة الجبرية	X		
مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة	X		
3. صافي للأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية		XX	
مباني وإنشاءات مركز التدريب			
وسائل ومعدات التدريب			
معدات وأجهزة رقابه بيئة العمل			
مخزون مهمات وقاية العاملين			
مجموع صافي أصول مجال الموارد البشرية			
4- صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج			
أجهزة الرقابة على جوده المنتج			
أجهزة اختبار أمان المنتج			
مخزون ملصقات ونشرات			
مجموع صافي أصول المجال المنتج		XX	
مجموع صرف الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية			
مجموع صافي الأسود الخاصة بالأنشطة الاقتصادية			
مجموع الخصوم			
يخصم منه:			
مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية		XX	
مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة			

المصدر: محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق** ،المكتب الجامعي الحديث، ط1،الإسكندرية، 2013، ص144-145.

3. القائمة المالية لتأثير عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة:[1]

تهدف القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي، حيث تفيد هذه المعلومات في التعرف على قيمه التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الأضرار لنوعيه الحياة في المجتمع مما يؤدي إلى تأثيرات السالبة على استدامة التنمية، وتعبر هذه القيمة على الأعباء التي كان ينبغي أن تتحملها الشركة للوفاء بمسؤوليتها عن القيام بالأنشطة التي تؤدي إلى تفعيل تحقيق التنمية المستدامة،

جدول رقم (01-04): القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة في.....

البيان	القيمة	
أولا: مجالات المساهمات البيئية		
قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء	X	
قيمه الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء	X	
نصيب المشروع من قيمه أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء	X	
قيمه أضرار عدم تنقيه المخلفات السائلة	X	
نصيب المشروع من قيمه أضرار تراكم مسببات تلوث المياه والتربة	X	
إجمالي التأثيرات السالبة		XX
ثانيا: مجالات المساهمات العامة	X	
مقابل عدم توظيف المعوقين	X	
مقابل عدم توفير وسائل النقل والمواصلات	X	
مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة	X	
إجمالي التأثيرات السلبية		XX
ثالثا: مجال الموارد البشرية	X	
قيمه أضرار إصابات العمل أدت إلى:	X	
التوقف عن العمل للعلاج	X	
العجز الجزئي	X	

[1] – أحمد عدنان العرموطي، مرجع سبق ذكره، ص39-40.

العجز الكلي		
الوفاة المبكرة		
إجمالي التأثيرات السالبة		
رابعا: مجال المنتج		
قيمة الأضرار الناتجة عن:	**X**	
عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة	**X**	
عدم أمان استخدام المنتج		
إجمالي التأثيرات السالبة		**XX**
إجمالي التأثيرات السلبية نتيجة عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية		**XX**

المصدر: محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق** ، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية، 2013، ص 152.

4. تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد: [1]

يهدف هذا التقرير إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية المؤدية لاستدامة التنمية، والتي اعتمد في قياسها على مدخل القياس متعدد الأبعاد، التقرير عن القائمتين السابقتين بما يلي:

- يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتفعيل تحقيق التنمية المستدامة حتى ولم تقم الشركة بتلك العمليات، بينما يدور جوهر القائمتين السابقتين حول الإبلاغ عن المعلومات البيئية والاجتماعية التي قامت بها الشركة فعلا؛
- المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير دلاله بيئية واجتماعية أكثر وضوحا لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية بما يفيد في تقييم فعاليه الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية واجتماعية في تحقيق التنمية المستدامة؛
- يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المتخصصة المختلفة التي يتركز اهتمامها في التعرف على الأداء البيئي والاجتماعي في سبيل سعيها لتحقيق التنمية المستدامة بغض النظر عما تحمله من مبالغ في سبيل ذلك،حيث تهتم هذه الأخيرة بالتعرف على مدى التزام بتنفيذ الاشتراطات التي تحددها لضمان حماية البيئة.

[1] – محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سبق ذكره، ص144.

جدول رقم (01-05): تقرير الإفصاح الشامل عن التنمية المستدامة عن السنة المنتهية في.....

أولا: مجال المساهمات البيئية

العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية	وحدة القياس	المستويات القياسية	المستويات الفعلية	الانحرافات
1. عناصر مسببة لتلوث الهواء:				
أول أكسيد الكربون	مج/م3			
ثاني أكسيد الكربون	مج/م3			
.....				
الضوضاء	ديسيل			
2. عناصر مسببة لتلوث المياه:				
درجة الحرارة	جزء/مليون			
الأكسجين الحيوي	جزء/مليون			
.....				
3. عناصر مسببة لتلوث التربة:				
أملاح دائبة	جزء/مليون			
الكبريتات	جزء/مليون			
.....	.....			

ثانيا: مجال المساهمات العامة

البيان	المقدار
1. توفير فرص العمالة:	
عدد العاملين بالمشروع	
نسبة العاملين من الذكور	
نسبة العاملين من الإناث	
عدد العاملين الذين يزيدون عن احتياجات المشروع	
عدد العاملين المعوقين	
نسبة العاملين لمعوقين إجمالي عدد العاملين	
2. الرفاهية المادية للعاملين:	
متوسط الأجر في المشروع	
متوسط الأجر في الصناعة	
نسبة الزيادة (النقص) في متوسط الأجر عن متوسط الصناعة	
3. عناصر مسببة لتلوث المياه:	
عدد الوحدات السكنية	
عدد الأسر المستفيدة	
عدد أفراد الأسر المستفيدة	
نسبة مساحة الأرض المقامة عليها المباني لإجمالي مساحة المشروع	
4. خدمات المواصلات:	
عدد السيارات المخصصة لنقل الأفراد	
عدد المستفيدين بخدمة النقل لإجمالي عدد العاملين	
5. الخدمات الصحية:	
عدد الأسر المتاحة بالوحدة الصحية	
عدد الأطباء العاملين بالوحدة الصحية	
عدد المستفيدين من الخدمات الصحية	
متوسط عدد المترددين على الوحدة الصحية للمساحة الكلية للمشروع	
6. رعاية مجموعات خاصة:	
عدد الأسر المستفيدة بخدمة مركز رعاية الطفولة	
عدد الأطفال مركز رعاية الطفولة	
عدد العاملين مركز رعاية الطفولة	
عدد المستفيدين من الخدمات الترفيهية	

(تابع)

ثالثا: مجال الموارد البشرية

البيان	المقدار
1. التدريب:	
عدد العاملين المستفيدين من برنامج التدريب	
نسبة العاملين المستفيدين من التدريب لإجمالي العاملين بالمشروع	
عدد العاملين الذين تم ترقيتهم بعد التدريب	
عدد المستفيدين من التدريب من غير العاملين بالمشروع	
2. الأمن الصناعي:	
معدل تكرار الإضاءة	
معدل تكرار الإصابة في الصناعة	
معدل شدة الإصابة في المشروع	
معدل شدة الإصابة في الصناعة	
نسبة التعرض لإصابات العمل في المشروع	
نسبة التعرض لإصابات العمل في الصناعة	
عدد المصابين بإصابات العمل	
عدد حالات الوفاة بسبب إصابات العمل	
عدد حالات العجز الكلي نتيجة إصابات العمل	
عدد حالات العجز الجزئي نتيجة إصابات العمل	

3. معايير ومستويات الأمان للموارد الضارة بالصحة

المادة	وحدة القياس	المستويات القياسية	المستويات الفعلية	الانحرافات
الوطأة الحرارية	درجة مئوية			
شدة الإضاءة	شمعة/قدم			
الضوضاء	ديسيل			
الأتربة	مج/م3			
أدخنة	مج/م3			
ثاني أكسيد النتروجين	مج/م3			
.....				

(تابع)

رابعا: مجال المنتج

البيان	المقدار
1. توفير فرصة العمالة:	
عدد شكاوي العملاء من مستوى الجودة	
كمية المنتج المرتدة من العملاء لعدم الجودة	
عدد ساعات إصلاح المنتج ليتماشى مع مستويات الجودة	
2. الرفاهية المادية للعاملين:	
عدد الحوادث الناتجة عن استخدام المنتج	
عدد شكوى العمال الناتجة من الاستخدام الغير آمن للمنتج	
عدد ساعات إصلاح المنتج لتحقيق الاستخدام الآمن له	

المصدر: محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، **المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق** ، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية ،2013، ص 148-150.

ثانيا: منافع الإفصاح عن تقارير الاستدامة

1-**التركيز على الشفافية:** يحقق الإفصاح عن التقرير الاستدامة الشفافة، وذلك من خلال توصيل أهداف المؤسسة الاقتصادية، ورؤيتها وكيفية إدارتها للمخاطر، وتعاملها مع تأثيرات عملياتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية. وهذا يدعم وجود أساس سليم للحوار مع أصحاب المصالح، مما يؤثر على النجاح المنشأة طويل الأجل وقيمته.

2-**خلق قيمه ماليه:** يتضمن تقرير الاستدامة جمع وتحليل بيانات عن الموارد والمواد المستخدمة والتقييم عمليات المشروع، مما يمكن إدارة المؤسسة الاقتصادية من تحديد الفرص لتوفير التكلفة وتوليد الإيرادات، وذلك من خلال إدارة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة الاقتصادية بصوره كفء.

3-**تدعيم السمعة:** سمعه المنشأة هي دالة لطريقة عملها وإدارتها لأنشطتها، والتي يدركها أصحاب المصالح على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لمجالات أعماله[1]. ويلعب تقرير الاستدامة دورا هاما في تشكيل إدراك أصحاب المصالح مما يساعد على حماية وتدعيم سمعه المؤسسة الاقتصادية.

4-**تحقيق التحسينات المستمر:** الإفصاح عن معلومات الاستدامة يركز اهتمام الإدارة على مدخلها إستراتيجيتها نحو الاستدامة، مما يحفز العمل نحو التحسين المستمر في مجالات الأداء المفصح عنها ويدعم خطة الاستدامة التي تضعها الإدارة في تقرير الاستدامة.

5-**تحسين الالتزام بالإجراءات والتشريعات:** يفصح تقرير الاستدامة على مدى التزام المؤسسة الاقتصادية بالإجراءات والتشريعات في المجالات المختلفة البيئية والاجتماعية وحقوق الإنسان، وهذا يساعد على إدراك أصحاب المصالح لمدى وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسؤوليتها والتزامها بالتشريعات والقوانين واللوائح المرتبطة بمجال عملها.

6-**إدارة المخاطر:** يوفر تقرير الاستدامة معلومات عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية وكيفية مواجهة وإدارة تلك المخاطر من جانب الإدارة.

7-**تشجيع الابتكار:** يمكن تقرير الاستدامة المؤسسة الاقتصادية من تدعيم وضعها التنافسي، وذلك من خلال دراسة وتحليل احتياجات أصحاب المصالح وتوقعاتهم والحصول على فهم أفضل لمتطلباتهم، مما يؤدي إلى تحفيز الإدارة على الابتكار والتطوير لعمليات وأنشطة المؤسسة الاقتصادية وتطوير منتجاتها وخدماتها وذلك لتمييز نفسها وتدعيم الوضع التنافسي للمؤسسة الاقتصادية.

8-**تدعيم نظم الإدارة واتخاذ القرارات:** الإفصاح عن تقارير الاستدامة يساعد على دمج القضايا المرتبطة بالاستدامة داخل عمليات اتخاذ القرارات، مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر البيئية والاجتماعية والاقتصادية، والتعرف على الفرص والتهديدات

[1] – أحمد حامد محمود عبد الحليم ، نبيل ياسين أحمد ، **دور الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة في ترشيد قرارات المستثمرين: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية**، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد21، العدد2، جامعة عين شمس، مصر، جويلية 2017، ص872-873.

الخارجية، والتعرف على نقاط القوه والضعف داخل المؤسسة الاقتصادية والتعامل معها.

9-**زيادة إدراك وتحفيز العاملين:** الموظفين الحاليين والمحتملين يكون لديهم توقعات حول السلوك البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية، ويهتمون بهذه العوامل لتقرير البقاء والاستمرار مع المؤسسة الاقتصادية. ويساعد نشر معلومات مرتبطة بالاستدامة في زيادة ولاء الموظفين والعاملين لدى المؤسسات الاقتصادية، وتخفيض معدل دوران العمال، بالإضافة إلى زيادة قدرة المؤسسة الاقتصادية على جذب موظفين ذوي جوده وخبره عاليه.

10- **جذب رؤوس الأموال:** مع زيادة إدراك المستثمرين للقضايا المرتبطة بالاستدامة، وإدخال تلك القضايا والاعتبارات داخل عمليات اتخاذ القرارات الاستثمارية، وكذلك المقرضين عند اتخاذ قرارات الإقراض والائتمان، تستجيب الوحدات الاقتصادية توقعات المستثمرين والمقرضين من خلال نشر تقارير الاستدامة[1].

المطلب الثاني: مرتكزات تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

الفرع الأول: أهمية وأهداف تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

أولا: أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

أشارت المبادرة العالمية للتقارير إلى أن عملية الإفصاح عن الاستدامة تعد خطوة حيوية نحو تحقيق اقتصاد عالمي مستدام من خلال ما تقدمه من تعزيز لمساءلة الشركات على الآثار المترتبة عن أنشطتها الاقتصادية، والبيئية ،والاجتماعية، ومن ثم مساهمتها (الايجابية أو السلبية) في تحقيق التنمية المستدامة، بالإضافة إلى تعزيز الثقة وسهولة تقاسم القيم التي يبنى عليها المجتمع لجعله أكثر تماسكا، كما أنها تتيح الحكومات تقييم مساهمة الشركات في التنمية الاقتصادية وفهم أكثر شمولا للقضايا التي يتم التعامل معها من قبل الأطراف الفاعلة.

[1] – جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص44-45.

وترجع أهميه الإفصاح عن تقارير الاستدامة إلى ما يلي: [1]

1. تحسين الأداء المالي، للشركات وإدارة مخاطر الأعمال، وخلق قيمة مضافة، وزيادة فرص النمو لمشاريع الشركات.
2. إن الإفصاح المحاسبي على المعلومات الغير المالية للمسؤولية الاجتماعية تؤثر على دقه تنبؤات المحللين الماليين، وتؤدي إلى زيادة مستوى الإفصاح والشفافية مما يؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات، وتخفيض تكاليف الوكالة.
3. تحسين سمعة الشركة وعلامتها التجارية، مما ينعكس ايجابيا على أدائها ومركزها التنافسي في السوق، ومن ثم زيادة التعامل على أسهمها ببورصة الأوراق المالية.
4. تحسين كفاءة الأداء التشغيلي، وزيادة الأرباح عن طريق تخفيض التكاليف وترشيد استغلال الموارد، والمحافظة على مستوى الأمان والسلامة العامة لأنشطة الشركة.
5. تساعد في قياس وتقييم أداء الاستدامة في كافة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، مما يعزز قدرة الشركة على بناء الاستراتيجيات والخطط طويلة الأجل.
6. تمكين أصحاب المصالح من فهم القيمة الحقيقية للمنظمة واتخاذ القرارات المناسبة.
7. تساعد في تخفيض الرقابة التنظيمية، فالشركات التي تصدر تقارير الاستدامة تخضع لعمليات التفتيش أقل، وتمنح الأفضلية من قبل مؤسسة حكومية.
8. تساعد في تخفيض تكاليف التوظيف والتدريب، فالشركات المسؤولة اجتماعيا يسهل عليها تعيين موظفين ذوي الكفاءة عالية، وبناء علاقات جيده معهم، مما ينعكس على تحسين رضا وولاء القوة العاملة مع زيادة الإنتاجية وتقليل الفاقد.
9. تعمل على تعزيز ولاء وثقة العملاء مما ينعكس على زيادة المبيعات والأرباح.

ثانيا: أهداف تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

قامت العديد من الشركات على نحو المتزايد بإصدار تقارير الاستدامة أو التقارير البيئية والتي تطرح تساؤلات على الأسباب المرتبطة بأنشطه الشركات إضافة إلى العوائد التي يخلقها تقرير الاستدامة بالشركة متمثله في الأهداف التالية: [2]

- جعل أنشطه ومنتجات وخدمات الشركة التي تخلق أثار بيئيه واجتماعيه شرعيه؛

[1]- نجاة محمد مرعي يونس،**أثر مستوى وجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات**، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة جدة، السعودية،المجلد22،العدد الأول، جامعة جدة، السعودية، جانفي 2021،ص382-383

[2] - ست أبوها احمد البشرى، مرجع سبق ذكره، ص95-96.

- زيادة الشفافية والمساءلة المحاسبية داخل الشركة؛
- تقرير ودعم وتحفيز العاملين إضافة إلى المعلومات الداخلية وعمليات الرقابة؛
- تدعيم السمعة: يلعب تقريب الاستدامة دور هاما في تدعيم سمعة الشركة وذلك من خلال معرفه عملها والاطلاع على أنشطه إدارتها والوقوف على مجالاتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية؛
- تحقيق التحسينات المستمرة: الإفصاح على المعلومات الاستدامة يركز اهتمام الإدارة على مداخلها واستراتيجيها نحو الاستدامة مما يحفز العمل نحو التحسين المستمر في مجالات الإفصاح ودعم خطه الاستدامة؛
- إدارة المخاطر: يوفر التقرير الاستدامة معلومات على المخاطر التي تتعرض لها المنشأة وكيفية مواجهة وإدارة من جانب الإدارة؛
- تشجيع الابتكار: يسعى تقرير الاستدامة إلى دعم الوضع التنافسي وذلك من خلال دراسة وتحليل احتياجات أصحاب المصالح وتوقعاتهم مما يؤدي إلى تحفيز الإدارة إلى الابتكار والتطوير لعمليات وأنشطة المنشأة؛
- دعم نظم الإدارة واتخاذ القرارات: الإفصاح عن تقرير الاستدامة يساعد على دمج القضايا المرتبطة بالاستدامة داخل عمليات اتخاذ القرارات مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر البيئية والاجتماعية والاقتصادية، والتعرف على فرص التهديدات الخارجية. ونقاط القوه والضعف داخل المنشأة وكيفيه التعامل معها؛
- يعمل على المساعدة والتسييل والحصول على فرص أعمال جديد؛
- يعمل على توضيح تفاصيل ما تقوم بالشركة من الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية[1].

[1] – أسامة عبد المنعم، أحمد طه العجلولي، **تقارير الاستدامة التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية للشركات**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد5، العدد10، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الزرقاء،الأردن، 2013، ص159.

الفرع الثاني: عناصر ومزايا تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

أولا: عناصر تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

سوف نتطرق إلى عناصر التقارير التنمية المستدامة التي تمثل الجوانب الرئيسية وهي:

1. التنمية الاقتصادية ومعوقاتها:

تتطلب عمليه التنمية الاقتصادية استخدام المزيد من الموارد و على أساسها يتحدث تأثير التنمية الاقتصادية على البيئة من حيث تدهورها أو تلوثها، وعلى صانعي القرار في الدول اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية التي من شانها تحقيق السلامة البيئية، وهذا مما يساعد على تشجيع التخطيط الجيد والشامل للموارد على المدى الطويل وتقسيمها بطريقه عادلة لضمان استدامة الدخل والعدالة بين الأفراد وعليه تتطلب عمليات التنمية الاقتصادية استخدام مزيد من الموارد الطبيعية والبشرية لما لها من تأثير على المشاريع في النمو والتطور وزيادة الإنتاج وتحقيق أقصى حد من الرفاهية من جراء الأنشطة الاقتصادية مع المحافظة على الموارد الاقتصادية على مر الزمان لضمان استخدامه استخدامها من اجل تحقيق التنمية الاقتصادية العامة[1].

ومع تزايد الاهتمام بالتنمية الاقتصادية والعمل على استدامتها إلا أن هناك مجموعه من المعوقات التي تقف أمام تنفيذها لعل أبرزها:

- الزيادة المطربة في عدد السكان العالم، إذا تشير الإحصائيات إلى أن ما يزيد على 6 مليار شخص يسكنون هذه الأرض أو ما يمثل 140 % خلال 50 عاما ماضية؛
- انتشار الفقر المدقع في العالم، تشير الإحصائيات إلى أن خمس منهم السكان العالم مضطرون للعيش على اقل من دولار واحد في اليوم، إضافة إلى عدم توفر مياه الشرب الصحية، حيث أن مياه الشرب الملوثة وعدم كفاية الإمدادات من الماء أدى إلى انتشار جميع الأمراض في الدول النامية إلى نحو عشرة بالمئة؛
- عدم الاستقرار في الكثير من مناطق العالم الناتج عن غياب السلام والأمن؛
- ارتفاع عدد السكان في بعض دول العالم وزيادة البطالة وتراكم الديون وفوائدها والاستغلال الغير الرشيد للموارد الطبيعية؛

[1]– سعد محمود الكوان، **تعزيز دور المنظمات المحاسبية في تفصيل التنمية المستدامة باستخدام الشبكات العصبية**، الدار الجامعية، بدون طبعة، جامعة الموصل، العراق ،2018، ص463.

- استمرار الهجرة من الأرياف إلى المناطق الحضرية وانتشار ظاهره المناطق العشوائية، وتفاقم الضغط على الأنظمة الايكولوجية وعلى المرافق والخدمات الحضرية وتلوث الهواء وتراكم النفايات؛
- عدم ملائمة بعض التقنيات والتجارب المستوردة من الدول المتقدمة مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في بعض الدول العالم النامي، ونقص الكفاءات الوطنية القادرة على التعامل معها.

2. التنمية البيئية ومعوقاتها:

تتعلق التنمية البيئية بالمحافظة على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية وعلى نظم الايكولوجية، ولصعوبات إدارة العلاقات بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية إلا أن الجانب البيئي يتطلب التحديات الكبيرة من صانعي قرار وذلك بإعداد السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق التوازن البيئي.ومن معوقاتها نذكر ما يلي :

- تعرض مناطق من العالم بصفه خاصة لظروف مناخيه قاسيه، مثل انخفاض معدلات الأمطار وارتفاع درجات الحرارة وزيادة معدلات التبخر فضلا عن ظاهره الاحتباس الحراري؛
- اختلال نظام التوازن البيئي مما أدى إلى تكرار ظاهره الجفاف وزيادة التصحر؛
- سوء استغلال الموارد الطبيعية مما أدى إلى تلوث المياه والهواء بالمخلفات الصناعية غير المرشدة؛
- انقراض العديد من الكائنات الحية نسبه للسلوكيات الإنسان الضارة بالبيئة، وقيام الإنسان بالنشاطات التنموية والصناعية غير المتوازنة التي أضرت بكوكب الأرض؛
- استخدام الأسمدة الزراعية والكيميائية التي تؤثر على خصوبة التربة وبالتالي على صحة الإنسان؛
- زيادة حجم النفايات المختلفة نتيجة الإنتاج أو الاستهلاك حيث أنها تمثل خطورة على البيئة[1]؛

[1] – بومدين طاشمة، **التنمية المستدامة وإدارة البيئة بين الواقع ومقتضيات التطور**، مكتبة الوفاء القانونية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2016، ص72.

- التصدير المباشر لثروات الطبيعية دون عمليات إضافة قيمة عينيه لها مما يؤثر على هذه الثروات من الناحية البيئية والاقتصادية؛
- عدم وجود قوانين وتشريعات محلية تعمل على حماية البيئة.

3. التنمية الاجتماعية ومعوقاتها:

ترتكز استدامة التنمية الاجتماعية على أن الإنسان هو محورها الأساسي وجورها باعتباره وسيله وهدف في أن واحد وعليه يهتم هذا الجانب بالعدالة الاجتماعية وتحقيق المادة ومكافحه الفقر وتوزيع الموارد بصورة عادلة، وتقديم وتحسين مستوى الخدمات الاجتماعية الرئيسية منها الفرعية، مع عدم وجود ضغوط على الموارد الطبيعية والعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية في كافه المجالات التي تعمل على وجود مجتمع على مستوى عالي من التطور والتقدم، ومن معوقاتها نذكر ما يلي :

- الحروب الداخلية وانعدام الاستقرار وغياب الأمن، والسباق نحو التسلح مما يؤدي إلى استنزاف أموال طائلة[1]؛
- ضعف الإمكانيات التقنية والخبرات الفنية بسبب هجره وخبرات الكادر البشري إلى الدول المتقدمة على خطط التنمية الاجتماعية؛
- تدني الأوضاع الاقتصادية وانتشار البطالة وضعف التنمية الاقتصادية؛
- النمو السكاني المتزايد الذي يؤثر على الخطط الاقتصادية والاجتماعية؛
- تراكم الديون الخارجية التي لها تأثير الكبير في عرقله بعض البرامج؛
- عدم القابلية لاستيعاب أساليب إنتاجيه جديدة ومتطورة؛
- عدم إشراك المواطن في تجسيد برامج التنمية التي تخدم جميع قطاعات المجتمع.

[1] – حجاب محمد منير، **الإعلام والتنمية الشاملة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، بدون طبعة، القاهرة، 2009، ص64-65.

ثانيا: مزايا تقارير الاستدامة

1. **الحفاظ على استمرارية الشركة:** يمكن أن توفر أساسا سليما للحوار والمناقش مع أصحاب المال وبتالي تساعد على الحفاظ أو على تعزيز استمرارية الشركة للعمل.
2. **خلق قيمه ماليه للشركة:** تعكس بشكل غير مباشر قدرة واستعداد الشركات لتعزيز قيمة طويلة الأمد للأصول الغير الملموسة للمساهمين[1].
3. **جذب رؤوس الأموال للشركة وبشروط تمويليه مناسبة:** أي جذب مساهمين على الأفق بعيد المدى ويمكن أيضا أن تساعد على تقليل مخاطر أقساط الممولين وشركات التأمين.
4. **زيادة الوعي وتحفيز والتوفيق بين الموظفين وجذب المواهب:** يمكن أن تساعد الشركة على إظهار قدرتها للرقي إلى مستوى قيمه أعمالها والمبادئ المتعلقة بالقضايا البيئية سواء في البيئة الداخلية للشركة أو الخارجية.
5. **تطوير النظام الإداري للشركة:**أي تشجيع وتسهيل تنفيذ النظم الإدارية بصرامة وقوة أكثر لتحسين التعامل مع الآثار البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وباختصار يمكن أن يؤدي إلى عرض مجموعه من أفضل البيانات الصحيحة.
6. **زيادة الوعي ضد المخاطر في الشركة:**أي عكس لقدرة وأسلوب الشركة في مواجهة وإدارة المخاطر.
7. **تشجيع الخلق والإبداع:**القدرة على التحفيز والقيادة والتركيز على الأداء مما يساعد على استمرارية الشركة بالقدرة على المنافسة.
8. **التحسين المستمر:**تدعم التحسين المستمر والتعلم، الإبلاغ عن أهم ما يحث الإدارة لاتخاذ الإجراءات لتحقيق مزيد من التقدم، والتي سيتم التقرير عنها في السنة اللاحقة.
9. **تعزيز السمعة:** يمكن أن تساعد على بناء سمعه جيده، والتي على المدى الطويل، سوف تسهم في زيادة قيمه العلامة التجارية، الحصة السوقية وولاء العملاء[2].

---

[1]– عشتار قسطنطين أيشو قليتا، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير استدامة وتطوير النموذج لهذا التقرير وفق لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير**، رسالة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط،الأردن 2014/2013، ص31-32.

[2] – جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص44-45.

10. **الشفافية في عرض المعلومات لأصحاب المصالح:** خلق قنوات نقل المعلومات ذات الصلة إلى أصحاب المصالح المستهدفين (المساهمين، أفراد المجتمع، والمسئولين الحكوميين، والمنظمات غير الحكومية،الخ) وبالتالي يعزز وضوح الرؤية وإظهار الشفافية.

أما حسب ما أصدرته المبادرة العالمية للتقارير(GRI)،فيمكن تقسيم مزايا تقارير الاستدامة التي تحققها الشركات ومنظمات الأعمال إلى نوعين عن النحو التالي:

المزايا الداخلية للشركات والمؤسسات ما يلي:

- زيادة فهم المخاطر والفرص التي تواجه منظمات الأعمال؛
- التأكيد على ضرورة خلط الصلة بين الأداء المالي والغير مالي؛
- بناء استراتيجيات وسياسات وخطط عمل طويلة الأجل تسهم في تبسيط العمليات وخفض التكاليف وتحصيل الكفاءة؛
- القياس وتقييم أداء الشركات ومنظمات الأعمال في ما يتعلق بالقوانين ومعايير الأداء، والمبادرات الطوعية؛
- تجنب الفشل في تحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية والاقتصادية[1]؛
- مقارنة الأداء داخليا، وبين المنظمات والقطاعات المختلفة للوصول إلى أداء متميز نحو البيئة والمجتمع.

المزايا الخارجية لتقارير الاستدامة هي:

- التخفيف من الآثار البيئية السلبية ،والإفصاح عن الانجازات الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية؛
- تحسين سمعة العلامات التجارية وولاء العملاء مع منظمات الأعمال؛
- تمكين أصحاب المصالح الخارجيين لفهم القيمة الحقيقية للشركة، والأصول الملموسة والغير ملموسة؛
- إظهار كيفيه تؤثر المنظمة، تتأثر بالمجتمع والبيئة والاقتصاد المحيط بمنظمات الأعمال، كذلك والتوقعات حول التنمية المستدامة[1].

[1] – عفاف إسحق محمد أبو زر، **الإبلاغ المالي والاستدامة**، واقع وآفاق المؤتمر العلمي المهني الدولي التاسع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعنوان:" تطور بنية التقارير المالية في أعقاب الأزمة المالية العلمية"، 28 –29 سبتمبر 2011 عمان، الأردن، ، ص4.

الفرع الثالث: المبادئ الإرشادية للإفصاح، محددات ومعوقات تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

أولا: المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة:

تقدم مبادرة التقرير الشامل إرشادات توجيهيه للشركات تمثل المبادئ الأساسية لتقديم تقرير متوازي على الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للوحدة الاقتصادية وقد أصدرت أول مبادئ الإفصاح على التنمية المستدامة عام 2000 كنسخه الأولى، ثم تعديلها وإصدار إطار الإفصاح في عام 2013 أطلق عليه إطار الإفصاح عن الاصطدام وتعد هذه الإرشادات مرجعا لمساعده المستخدمين في التفسير وتقييم قرارات المؤسسات بخصوص محتوى تقرير الاستدامة.

وفيما يلي توضيح لتلك المبادئ على النحو التالي: [2]

- **الشفافية:** تعني الإفصاح الكامل على العمليات والإجراءات والافتراضات المستخدمة لإعداد تقرير استدامة المؤسسات، وهذا ضروري لتحقيق مصداقيته، وهو محور المساءلة، ليكون المستخدمين على علم التام بالافتراضات والإجراءات المتضمنة في المعلومات المفصح عنه. فعل سبيل المثال يجب أن يتضمن تقرير الاستدامة معلومات عن عمليات إشراك أصحاب المصالح، وطرق جمع البيانات، والمراجعة الداخلية ذات الصلة، والافتراضات الأساسية لتقديم المعلومات.
- **الشمولية:** يعالج مبدأ الشمولية الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح الذين يستخدمون تقارير الاستدامة حيث تضمن الشمولية تقديم تقارير الاحتياجات المتنوعة لنطاق واسع من مستخدمي تقارير الاستدامة. وينشأ مبدأ الشمولية من فرضية أن وجهات نظر أصحاب المصالح هي جزء لا يتجزأ من التقارير ذات المغزى، ويجب أن تدمج في عمليه إعداد التقارير. وينتج من التشاور مع أصحاب المصالح اختيار مؤشرات الأداء وتعريف حدود التقرير، وشكل التقرير، والمداخل المتبعة لتعزيز مصداقية. وتعتبر عمليه إشراك أصحاب المصالح عمليه ديناميكيه تؤدي إلى التعلم المستمر داخل وخارج الشركة، وتقوي عمليات الثقة بين الشركة وأصحاب المصالح.

---

[1] – آفاق ذنون إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص41.

[2]– الطاهر ميمون، فاتح غلاب،مرجع سابق ذكره، ص234-235.

- **القابلية للمراجعة:** يشير مبدأ القابلية للمراجعة إلى المدى الذي تسمح به نظم المعلومات الإدارية وممارسات الاتصال في المؤسسات الاقتصادية بإجراء فحص للتأكد من دقتها سواء من قبل أطراف داخلية أو أطراف خارجية، فالبيانات والمعلومات المفصح عنها يجب أن يتم تسجيلها وتبويبها وتحليلها، والإفصاح عنها بطريقه تمكن المراجع الداخلي أو مقدم خدمات تأكيد الثقة الخارجية من تقديم خدمات ضمان الثقة على مصداقيتها.
- **الاكتمال:** يشير هذا المبدأ إلى الإفصاح بتفصيل كافي عن جميع المعلومات التي تهم أصحاب المصالح لتقييم الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، ويجب أن تظهر تلك المعلومات في تقرير الاستدامة المؤسسات بطريقه تتسق مع الحدود المعلنة والنطاق والفترة الزمنية ومبدأ الاكتمال ثلاثي الأبعاد حيث يتضمن البعد التشغيلي والنطاق والبعد الزمني. فمن حيث بعد الحدود التشغيلية، يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها كاملة في ما يتعلق بالحدود التشغيلية للمؤسسات، مثل الرقابة المالية والملكية القانونية والعلاقات التجارية، و بعبارة أخرى مدى تأثير الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. ومن حيث بعد النطاق، يجب أن تختار المؤسسات حدود التقرير بمعنى تحديد ما إذا كان تقرير استدامة المؤسسات سيتضمن جميع المؤسسات التي تشكل سلسله التوريد، أم سيتناول التقرير نطاق ضيق مثل التقرير عن أداء استخدام الطاقة أو الصحة والسلامة وغيرها من المجالات. بينما يتناول البعد الزمني تحديد الفترة الزمنية لتقرير وتحديد الآثار خلال تلك الفترة للتقرير.
- **الملائمة:** تشير إلى درجه الأهمية المخصصة لجانب معين أو مؤشر معين أو جزء من المعلومات، مما يجعل هذه المعلومات هامه بدرجه كافيه للإفصاح عنها. نظرا لان أصحاب المصالح متعددون وتختلف احتياجاتهم من المعلومات، فان الغرض الأساسي لتقرير الاستدامة هو الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك بطريقه متوازنة ومحايدة، ويجب أن تتضمن تلك التقارير معلومات مفيدة وذات صلة[1].

[1] – غلاب فاتح، مرجع سبق ذكره، ص139–140.

- **سياق الاستدامة:** يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسات التي تقوم بالتقرير على الاستدامة تسعى إلى وضع أدائها في السياق الأوسع للحدود البيئية والاقتصادية والاجتماعية، حيث يضيف هذا السياق الواسع مغزى للمعلومات المفصح عنها. سمعه التغير السريع في بيئة الأعمال، أصبح هناك حاجه ملحه إلى أن يتضمن تقارير استدامة المؤسسات قضايا غير ماليه مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر، ودور المؤسسات في تحقيق أهداف البيئية والاجتماعية، مما يساهم في مقابله توقعات أصحاب المصالح، تحقيق قيمه اقتصاديه طويلة الأجل للمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى والمجتمع.
- **الدقة:** يشير مبدأ الدقة إلى تحقيق درجه من الدقة في المعلومات المفصح عنها للمستخدمين لاتخاذ قرارات على درجه عاليه من الثقة، ونظرا لأنه يمكن التعبير عن المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بالعديد من الطرق المختلفة، لذلك فان الخصائص التي تحدد دقه المعلومات سوف تختلف طبقا لطبيعة المعلومات، فعلى سبيل المثال تتحدد دقه المعلومات الوصفية بشكل كبير بحسب درجه الوضوح والتفصيل والتوازن في العرض، بينما تعتمد دقه المعلومات الكميه على أساليب القياس والتقييم، وبصفه عامه فان تحقيق مستويات مرضيه من الدقة تساعد على تحسين مصداقية التقرير.
- **الحيادية:** يشير هذا المبدأ إلى أن تقرير الاستدامة يجب أن يوفر عرضا متوازنا لأداء المؤسسات، بحيث يتجنب التحيز في اختيار وتقديم المعلومات، بمعنى العرض العادل لأداء المؤسسات الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، يتضمن هذا المبدأ عرض المعلومات بصوره غير متحيزة، بمعنى عرض جميع النتائج سواء كانت مواتيه أو غير مواتية، بعد عن التحيز والمبالغة أو التأثير على قرار المستخدم.
- **القابلية للمقارنة:** يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسات يجب أن تحافظ على الاتساق والثبات في حدود ونطاق تقاريرها والإفصاح عن أي تغيرات، وان يتم عرض المعلومات في سوره مقارنه مع المعلومات الماضية. يتضمن هذا المبدأ إمكانية مقارنه أداء المؤسسات في الوقت الحالي مع الأداء السابق بما يسمح للأطراف الداخلية والخارجية من تقييم الأداء التقدم الذي تحرزه المؤسسات.

- **الوضوح:** يشير مبدأ الوضوح إلى ضرورة أن تكون المعلومات مفهوم وقابله للاستخدام من قبل المجموعات المختلفة للمستخدمين وبناء عليه ينبغي أن تدرك المؤسسات الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح وإتاحة المعلومات بطريقه تستجيب إلى الحد الأقصى لعدد المستخدمين مع الحفاظ على مستوى مناسب من التفاصيل. ومن ناحية أخرى ينبغي شرح المصطلحات التقنية والعلمية المستخدمة في تقرير الاستدامة، استخدام الرسوم الواضحة والمناسبة إذا تطلب الأمر.
- **التوقيت:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن تقدم تقارير استدامة المؤسسات المعلومات وفقا لجدول زمني منتظم يلبي احتياجات المستخدمين ويتوافق مع طبيعة المعلومات ذاتها، بما يحقق الفائدة من المعلومات حول الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات،يرتبط تحقيق هذه الفائدة من المعلومات بتوفير المعلومات في الوقت المناسب للمستخدمين لاتخاذ القرارات[1].

ثانيا: محددات ومعوقات تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

تواجه الشركات صعوبات في تحديد أولوياتها عند إعداد تقارير الاستدامة الخاصة بها بسبب المجموعات الواسعة من أصحاب المصالح في تلك الشركات، لذلك عليه الموازنة بين احتياجاتي ومصالحهم في نفس الوقت. وبالرغم من قيام الشركات بالتقرير عن مسؤولياتها بشكل واف، إلا أنها تتعرض لانتقادات أصحاب المصالح، بسبب عدم وضوح نوعيه المعلومات التي يبحثون عنها، وكيفيه استخدامهم لهذه المعلومات. ونتيجة لذلك فان الشركات تواجه صعوبات في التواصل الفعال بشان مسائل مسؤولية الشركات ويشعر العديد منها بان المعلومات التي يتم التقرير عنها يتم تجاهلها. وخاصة أنها أي الشركات قد تتكبد نفقات عاليه جدا عند إعدادها لهذه التقارير. وتتمثل في كلفه التجميع وإعداد والتحقق وتدقيق المعلومات التي سيتم التقرير عنه[2].

ومن الأمور التي قد تعرض عمليه إعداد التقارير أو تعتبر كتحدي لهذه العملية هي عمليه اختيار المؤشرات الأكثر ملائمة لطبيعة عمل الشركة المصدرة للتقرير، وهنا تظهر

[1] – Global Reporting Initiative.**Sustainability Reporting Guidelines**.Version G3.0. 2006. p13-14.

[2] – عشتار قسطنطين ايشو قلينا، مرجع سبق ذكره، ص37-38.

الصعوبة في تحقيق التوازن الداخلي والخارجي، وكذلك كيفيه توصيل المبادرات ونشاطات الاستدامة لأصحاب المصالح الداخلية والخارجيين.

كذلك من الأمور التي تعترض عمليه إصدار التقرير الاستدامة وتؤثر على نوعيه المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، هي حساسية وخطورة تلك المعلومات والتي يمكن استخدامها من قبل المنافسين، باعتبارها تكلفه غير مباشر. بسبب التخوف من النتائج السلبية والمؤثرة على القدرة التنافسية، من الشركات في عرض معلومات أو مؤشرات عن أدائها الاجتماعي أو البيئي وخاصة أن هذه المعلومات والمؤشرات تكون متوفرة ويمكن نشرها.

يتعين على الشركات القيام بعمليه المفاضلة بين المعلومات المطلوبة وبين التي يمكن نشرها. كما يتعين على الشركات أن تقوم بعمليه تحليل لمنفعة، وتكلفه المعلومات التي أفصح عنها، وذلك بالرغم من أن هذا الإجراء كثيرا ما يتسم بالصعوبة، والتعقيد، وعدم الدقة، بسبب عدم وجود تقنيات لقياس التكلفة والعائد وهذا ما يواجه المحللين الماليين خصوصا عند النظر إلى معلومات الاستدامة ومحاوله ترجمتها إلى مؤشرات القابلة للقياس الكمي والتي يمكن فهمها واستخدامها من قبل المتخصصين في الأعمال المالية، خاصة أنه في بعض الأحيان لا يمكن الأخذ بالاعتبار المقاييس البيئية من منظور اقتصادي وإنما من منظور المصلحة المجتمعية والتنظيمية.

وهناك العديد من الانتقادات التي توجه إلى تقرير الاستدامة بالشكل الذي تعد به حاليا ومنها ما يلي:

- قد تظهر التقارير غير متناسق وغير مكتملة النطاق والمضمون و بجوده مختلفة؛
- يميل الإفصاح في تقارير الاستدامة إلى التركيز على تقديم المعلومات الايجابية فقط بدلا من تقديم ما يعكس توازن الأداء؛
- لا يتم توضيح الآثار العملية للقضايا الاجتماعية والبيئية في سياق استراتيجيه الشريف وفي سياق الأعمال التجارية على نطاق أوسع[1]؛
- غالبا ما يكون من الصعب تقييم أداء الشركات في حال كان معاكسا لسياساتها الخاصة ومسؤولياتها وأهدافها؛

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص41-42.

- لا يتم ذكر أي من الموارد التي يتم تخصيصها لتحقيق أهداف ومسؤوليات الشركة ولا لكيفية إدارة القضايا البيئية والمجتمعية؛
- عدم شفافية إجراءات تقييم الأهمية النسبية أو التأثير المالي للشركة؛
- لا تقوم الشركات المصدرة لتقرير بذكر أي من الأمور أو القضايا التي تم استبعادها من التقرير؛
- الصعوبة في مقارنه أداء مسؤولية الشركات.

على أنها تنحني منحى التسويق أكثر من كونها تقدم بيانات ذات قيمة وأهمية كبيره وذلك بسبب احتوائها على العديد من الصور والقصص التي تعبر عن بعض القضايا والمؤشرات، وهذا ما يعد معضلة بالنسبة للشركات لأن عليها إيجاد التوازن بين هذين المنهجين، وهناك من يحذر من محاوله التقارير تغطيه كل شيء، لان ذلك يجعلها تبدو تقارير طويلة وبالتالي قد تكون مملة بالنسبة للقراء، كما أن فجوة عدم إيجاد وسيله لتقييم معلومات الاستدامة ومسؤولية الشركات تعد من الأمور التي تعترض هذا النوع من التقاليد. ونتيجة لذلك، الكثير من المعلومات والقليل من المعاني[1].

المطلب الثالث: إعداد تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

الفرع الأول: أهمية إعداد تقارير التنمية المستدامة

يتمثل الطلب على تقرير التنمية المستدامة في حاله أصحاب المصالح للمعلومات على الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات إلى جانب الأداء الاقتصادي لها، ويمكن إيجاز الفئات ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والتعرف على مدى حاجياتها للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة وذلك على النحو التالي: [2]

1. طلب المستثمرين للإفصاح على تقارير التنمية المستدامة:

على الرغم من أن التقارير المالية السنوية تعد أداة هامه لاتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين ومديري المحافظ الاستثمارية والمحللين الماليين، إلا أن المستثمرين يرو أن التقارير ينبغي أن تتجاوز المسائل المالية لتشمل موضوعات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية ومعلومات عن هيكل الحوكمة بها، وذلك لاتخاذ القرارات السليمة في مجال تقييم

[1] – أحمد حامد محمود عبد الحليم ، نبيل ياسين أحمد ، مرجع سبق ذكره، ص874-875.

[2] – زروقي زينب مرجع سابق ذكره ص43-44

الاستثمارات، فلم يعد المقياس المستخدم للحكم على كفاءة المؤسسة وأداؤها يتوقف فقط على الأداء المالي والاقتصادي، بل يظهر ما يسمى الاستثمار المسئول اجتماعيا والذي يتضمن اهتمام المستثمر بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة، ومن ثم الاستثمار المهتم بالقضايا التنمية المستدامة، فمع التطور في بيئة الأعمال، أصبح من الضروري مراعاة البعد الاجتماعي والبيئي ومعايير الحكم عند اتخاذ القرارات الاستثمارية. وبناء عليه يحتاج المستثمرون إلى معلومات عن الأداء الاجتماعي والاقتصاد للوحدة الاقتصادية وهذا ما توفره تقارير التنمية المستدامة.

2. طلب العاملون للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة:

يمثل العاملون إحدى الفئات الهامة من أصحاب المصالح التي تهتم بالإفصاح الاجتماعي والبيئي التي يعملون بها، ويوفر تقرير التنمية المستدامة معلومات هامه للعاملين والموظفين واتحادات العمال على الخدمات الاجتماعية التي تقدم لهم ومدى الاهتمام بصحة وسلامه العاملين، هذا بالإضافة إلى الخطط المستقبلية للمؤسسة للنهوض بهم، بما يجعلهم يشعرون بالأمان والاطمئنان على مستقبلهم الصحي والوظيفي، وبما يشعرهم بالرضا عن العمل والتمسك به، مما ينعكس على ولائهم وإنتاجياتهم وتحقيق الرفاهية لهم وللمجتمع ككل.

3. طلب العملاء والمستهلكين للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة:

لم يعد اهتمام العملاء والمستهلكين منصبا على سعر المنتج أو الخدمة وجودتها، بل زاد اهتمام العملاء بمجالات أخرى تتعلق بمدى سلامة المنتج بيئيا ومدى اهتمام الوحدة الاقتصادية بالعملاء وكيفيه التعامل معهم، وقدرة الوحدة على الاستمرار والبقاء، ومن هنا زاد طلب العملاء والمستهلكين على الإفصاح على الأداء البيئي والاجتماعي بجانب الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ومؤشرات هذا الأداء، وطريقه تنفيذ هذا الأداء، ورؤية المؤسسة للتنمية المستدامة وخطة تنفيذها، وهذا ما يوفر الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة[1].

[1]– وفاء عمر التوم الحاج، **الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت**، مجلة الدراسات العليا، المجلد08، العدد29، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص ص 100–125.

4. طلب المقرضين للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة:

يعتبر المقرضين مجموعه من أصحاب المصالح ذوي النفوذ والقوه، وتهتم إدارة الوحدات الاقتصادية باحتياجاتهم من المعلومات مقارنه بأصحاب المصالح الأقل نفوذ أو قوة، ويتزايد طلب المقرضين على معلومات التنمية المستدامة لاتخاذ قرارات الإقراض، حيث لا تعتمد قرارات الائتمان على القدرة المالية للمؤسسة فقط، بل تمتد إلى جوانب أخرى غير ماليه سواء خاصة لأداء المؤسسة البيئي والاجتماعي وقدرتها إلى إدارة المخاطر وهذا ما يوفره الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة.

5. طلب الأجهزة الحكومية والمشرعون للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة:

تعتبر الأجهزة الحكومية من أصحاب المصالح في المؤسس وتحتاج إلى المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي للوحدات الاقتصادية بالإضافة إلى أدائها الاقتصادي، وتحتاج الأجهزة الحكومية إلى معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة ومدى مساهمتها في المحافظة على البيئة ومنع التلوث ومعالجته أن وجد، بالإضافة إلى ما توفره تقارير التنمية المستدامة من المعلومات تساعد الحكومة والمشرعين في تنظيم أنشطة المؤسسات، ووضع السياسات بخصوص المنافسة والضرائب والبيئة والمستهلكين والقضايا الاجتماعية، وترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد الاقتصادية والمحافظة عليها.

6. طلب المنظمات غير الحكومية على الإفصاح عن تقارير الاستدامة:

المنظمات غير الحكومية ومنظمات المجتمع المدني عاده ما تستخدم تقارير التنمية المستدامة لفهم قيم ومعايير الشركات، ومبادئها، واتجاهاتها، وأهدافها، وأدائها البيئي والاجتماعي، وذلك للمساعدة في الحكم على ما إذا كانت الوحدات الاقتصادية التي تعمل في المجتمع مسئوله اجتماعيا وبيئيا.

7. طلب الجمهور على الإفصاح عن تقارير الاستدامة:

المؤسسات تؤثر وتتأثر بالجمهور بصفه عامه بعدة طرق، على سبيل المثال توفير فرص عمل، كما أن الجمهور يعتبر مصدرا لمدخلات الشركات، ويهتم الجمهور أيضا بقضايا التنمية المستدامة مثل الأداء البيئي والاجتماعي للوحدات الاقتصادية، ويوفر التقرير التنمية المستدامة في المؤسسات المعلومات اللازمة التي تساعد على الفهم الجيد لأداء المؤسسة واتجاهاتها وأنشطتها.

8. طلب مجلس الإدارة على الإفصاح عن تقارير الاستدامة:

يمثل التقرير التنمية المستدامة مصدرا هاما للمعلومات بخصوص أبعاد أداء التنمية المستدامة واحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح، ومثل هذه المعلومات تعد هامه لعملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية، والتحديات التي تواجه المؤسسات في إعداد تقارير الاستدامة

أولا: المبادئ الأساسية في إعداد التقرير و تأكيد جودته:

1. مبادئ أساسية في إعداد تقرير الاستدامة

مبدأ الإذعان القانوني: أن تلتزم الشركة والمؤسسة بجميع القوانين ،واللوائح المحلية، والدولية وتعبر عن هذا الالتزام بمؤشرات أداء واضحة[1].

مبدأ احترام الأعراف الدولية: أن تحترم الشركة أو المؤسسة الاتفاقيات الدولية، واللوائح التنفيذية، والمواثيق الدولية،عند قيامها بتطوير سياستها وممارساتها في أداء أعمالها وان تضع تحقيق الاستدامة في أولويتها.

مبدأ الشفافية : أن تفصح الشركة أو المؤسسة على نحو موضح ودقيق عن سياستها وقراراتها وأنشطتها، بما في ذلك التأثيرات المعروفة، والمحتملة على الاقتصاد والبيئة والمجتمع، وأن تكون هذه المعلومات متاحة للأشخاص المتأثرين، أو المحتمل وتأثرهم بشكل جوهري من قبل الشركة أو المؤسسة.

مبدأ احترام حقوق الإنسان: أن تنفذ الشركة أو المؤسسة السياسات والممارسات، التي من شانها احترام الحقوق الموجودة، في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان.

2. مبادئ خاصة بالتأكيد جوده التقرير:

التوازن: يجب أن يعكس التقرير الجوانب الايجابية والسلبية لأداء المنظمة لضمان تقييم منطقي للأداء الكلي.

[1]– الرمضي قاعد الصفدي، **إعداد تقارير الاستدامة للشركات وفق المبادرة العالمية للتقاريرGRI**، مقال تقارير الاستدامة للشركات، الشبكة السعودية للمسؤولية الاجتماعية، الرياض،السعودية،2020/8/2 ، ص1–2.

المقارنة: يجب أن يتم الإبلاغ عن المعلومات في التقرير بشكل يمكن أصحاب المصلحة من تحليل التغيرات في أداء الشركة أو المؤسسة، وبشكل يدعم تحليل المقارنة مع المنظمات الأخرى المماثلة.

الدقة: يجب أن تكون المعلومات التي تم الإبلاغ عنها في التقرير دقيقه ومفصله بشكل كافي، تمكن أصحاب المصلحة من تقييم أداء الشركة أو المؤسسة بشكل سليم.

التوقيت: يجب أن يتم الإبلاغ وفق لجدول زمني محدد، وان تكون المعلومات المتاحة في الوقت المناسب لأصحاب المصلحة، لتمكينهم لاتخاذ القرارات المناسبة، في الغالب لا يتجاوز سنتين على الأكثر ويفضل أن يكون سنويا.

الوضوح: يجب أن تكون المعلومات المتاحة بشكل مفهوم وسهل الوصول لأصحاب المصلحة الذين يستخدمون التقريب ويفضل أن يكون التقرير بلغتين.

الموثوقية: أن المعلومات والعمليات المستخدمة في إعداد التقرير التي يجب تسجيلها وتبويبها وتحليلها، والإفصاح عنها بطريقه تجعلها قابله للفحص.

ثانيا:التحديات التي تواجه المؤسسات في إعداد التقارير الاستدامة

هناك مجموعة من التحديات التي يجب أخذها في الاعتبار للمنظمات التعامل معها بهدف التغلب عليها الوصول إلى أفضل النتائج الدقيقة والواضحة في تقرير الاستدامة ومن هذه التحديات: [1]

- ضمان الالتزام الموظفين على جميع المستويات بالتنمية المستدامة؛فهم منهجيه كتابه التقارير بنظام GRI؛
- جمع وتنظيم المعلومات وأرشفتها؛
- استخراج النتائج والقضايا السلبية بمنتهى الشفافية للمعنيين؛
- إدارة العمليات والتوفير المستلزمات بطريقة صديقة للبيئة؛
- إعادة صياغة الرؤية والرسالة والقيم والأهداف؛
- إعادة وتوفير انظمه تتضمن إجراءات العمليات الداخلية بين الأقسام والإدارات والقطاعات والفروع؛

[1]- محمد عثمان محمد الصالح، **تقارير الاستدامة للمنظمات**، منشورة في 2019/11/20، الشبكة السعودية للمسؤولية الاجتماعية، تاريخ الإطلاع: 15-03-2022،www.csrsa.net ، ص2-3.

- أن يكون التقرير موضوعيا ودقيقا ليس أداة تسويقية للمنظمة؛
- فرص التحسين ونقاط القوه بالمنظمة؛
- توضيح الجهات المستهدفة من التقرير؛
- اختيار مجموعه من المعنيين بأعمال المنظمة والتواصل معه؛
- صياغة مستند واضح يلبي الاحتياجات لذوي الأطراف ذات العلاقة.

الفرع الثالث: خطوات، محتويات ومراحل إعداد تقارير الاستدامة

أولا: خطوات إعداد تقرير الاستدامة:

يبدأ إفصاح الشركة عن أدائها المتعلق بالمعايير البيئية والمجتمعية ومعايير الحوكمة بدمج مفهوم الاستدامة في الأنشطة اليومية الشركة، ومن ثم قيام الشركة بتشكيل فريق الاستدامة من الموظفين المؤهلين للقيام بالتواصل مع أصحاب المصلحة ذوي العلاقة لترتيب أهداف أولويات الاستدامة التي تسعى الشركة لتحقيقها. يلي ذلك تحديد الجوانب التي تراها الشركة جوهريه للإفصاح عنها ومن ثم القيام بتحديد مؤشرات لقياس هذه الجوانب[1].

1. دمج الاستدامة في أعمال الشركة: على الشركة التي ترغب بتطبيق الاستدامة أن تقوم برسم الإستراتيجية العامة وخطط العمل التفصيلية لها بحيث تأخذ بعين الاعتبار دمج المعايير البيئية والمجتمعية والمعايير الحوكمة في الإستراتيجية العامة والثقافية المؤسسية وممارسة التشغيل الحوكمة في الإستراتيجية العامة والثقافة المؤسسية وممارسات التشغيل الخاصة بها، بما يدعم العائد المجتمعي وربحيه الشركة على المدى الطويل حيث ينبغي على الشركة دمج مفهوم الاستدامة في الأنشطة اليومية لها، وهو ما يساهم في تحسين إليه متابعه وقياس الآثار المترتبة على دمج الاستدامة فيها أنشطة الشركة.

2. تشكيل فريق الاستدامة: تقوم الشركة بتشكيل فريق الاستدامة بحيث يضم موظفين من عده أقسام في الشركة ،يعملون جنبا إلى جنب لتطبيق استراتيجيه الاستدامة في أقسامهم، كما يقومون بجمع البيانات المتعلقة بالاستدامة من أقسامهم استعدادا لإعداد تقرير الاستدامة السنوي.

[1]- نادر عازر، **الدليل الإرشادي حول إعداد تقارير الاستدامة**، تقرير، بورصة عمان، أوت2018، ص7-8.

3. التواصل مع الأطراف ذات العلاقة: ينبغي على الشركة القيام بإشراك الأطراف في ذات العلاقة عند إعداد تقرير الاستدامة الخاصة بها، لتشمل الأطراف أصحاب المصالح والجهات الرقابية والعملاء والموردين وشركاء الأعمال والمساهمين والموظفين والمجتمع، حيث لم يعد يقتصر دور الشركة على إدارة العلاقة مع الإطراف أصحاب المصالح فقط. إن إشراك الأطراف في ذات العلاقة يمكن الشركة من فهم احتياجاتهم والاستجابة لتوقعاتهم وتحديد القضايا ذات الأولوية بالنسبة لهم ويتم ذلك من خلال اعتماد منهجيات محدده لتواصل معهم كإرسال استبيانات وجمع المعلومات من خلالها أو من خلال الحوار وتبادل الآراء ووجهات النظري المختلفة الأمر الذي يسهل على الشركة بناء استراتيجيه شامله وفعاله تلبي هذه الاحتياجات

يتم تقسيم الأطراف ذات العلاقة وفقا لمجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة كما يلي:

- أصحاب المصالح المباشرون الذين يتأثرون بشكل مباشر بخطة عمل الشركة وأنشطتها كحملة الأسهم والموظفين.
- أصحاب المصالح غير المباشرون الذين يتأثرون بشكل غير مباشر بخطة عمل الشركة وأنشطتها،وهم جميع الأفراد والمنظمات التي تتعامل مع الشركة، كالعملاء والموردين والمؤسسات غير الحكومية والمحللين الماليين والهيئات الحكومية والمجتمع المحلي[1].

4. تحديد موضوعات الإفصاح: على الشركة القيام بتحديد الجوانب الجوهرية التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على قدرتها على أداء أعمالها، بحيث لا تقتصر على الجوانب المالية فقط بل تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاقتصادية مثل الأداء الاقتصادي والتواجد في السوق ،وجوانب البيئية مثل الانبعاث والطاقة والمياه ،والجوانب المجتمعية مثل المساواة في الأجور بين الرجل والمرأة واحترام حقوق الإنسان.

ونظرا لحجم المعلومات التي قد تتضمنها التقرير فقط لا يكون من المناسب الإفصاح عن جميع الأنشطة المتعلقة بالحوكمة والأداء البيئي والمجتمعي إذ ينبغي على الشركة أن تحدد الأهمية النسبية لكل جانب من الجوانب التي قامت بتحديدها وحصرها، حيث أن تقديم

[1]– ست أبوها أحمد البشرى، مرجع سبق ذكره، ص114.

تقرير ذو للكفاءة وفعالية من شأنه أن يتضمن الجوانب الأكثر أهمية في مجال الاستدامة والتي تقوم على فهم الاحتياجات وأولويات الجهات ذات العلاقة.

5. تحديد مؤشرات الأداء: بعد قيام الشركة بتحديد الجوانب الجوهرية المتعلقة بالاستدامة والتي ستقوم بالإفصاح عنها، تقوم بتحديد مؤشرات قياس الأداء الرئيسية التي سوف تتبعها لقياس مدى تطبيقها لمبادئ الاستدامة الأمر الذي يسهل على الشركة مقارنه قيم هذه المؤشرات ببعضها البعض عبر سنوات، كذلك مقارنتها بأداء شركات أخرى منافسه.

تقسم هذه المؤشرات إلى مؤشرات البيئية مثل استهلاك الطاقة واستهلاك المياه، والمؤشرات الاجتماعية مثل معدل دوران الموظفين أو نسبه الأجور بين الجنسين، ومؤشرات الاقتصادية مثل نسبة الإنفاق على الموردين المحليين ،ومؤشرات تتعلق بالحوكمة مثل سياسة التصويت السري.

يذكر أن هناك معايير عن عالميه مستخدمه في القياس كتلك التي وضعتها المبادرة العالمية لإعداد التقارير والاتفاق العالمي للأمم المتحدة ومبادرة الأمم المتحدة للاستثمار المسؤول أو مؤشرات قام بوضع الاتحاد الدولي للبورصات.

6. تطور محتويات تقرير الاستدامة ونشره: بعد إتمام الشركة لجميع الخطوات المذكورة أعلاه، يتعين عليها تضمين البيانات التي قامت بإعدادها في تقرير المخصص لهذه الغاية وتصميمه ونشره، وبعد ذلك ينبغي على الشركة الحصول على التغذية الراجعة من الأطراف في ذوي العلاقة على التقرير، وذلك لغايات تحديد الإمكانيات المتاحة لتحسين التقرير وتعزيز المعرفة المتأتية في دورة التقارير القادمة التي ستقوم بإصدارها لاحقا.

ثانيا: محتويات ومراحل إعداد تقارير الاستدامة

1. محتويات تقارير الاستدامة : يتضمن التقرير ثمانية أقسام وهي كالتالي:

القسم الأول: مقدمة تبين معلومات المنظمة كرؤيتها ورسالتها والقيم والاستراتيجي.

القسم الثاني: رسالة المدير التنفيذي يشرح فيها العناصر الأساسية للتقرير وتتضمن المرتكزات والالتزامات تجاه مسؤوليتها نحو المجتمع داخليا وخارجيا، كإبراز محتوى التقرير والالتزامات، شرح الالتزامات نحو الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من قبل إدارة المنظمة، بيان تفصيلي لما حققته المنظمة من نجاحات ومعوقات ،أداء المنظمة مقرره مع السنوات السابقة، المنهجية المتبعة من قبل المنظمة في دمج كافه شرائح المستفيدين

وإشراكهم في برامجها، التحديات التي تواجهها المنظمة في دمج مسؤولياتها تجاه الأداء المالي مع مسؤولياتها تجاه الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ولاستراتيجيه المستقبلية[1].

القسم الثالث : الملف التنظيمي، ويفضل أن يتضمن اكبر قدر من المعلومات التي تساعد على فهم لطبيعة عمل المنظمة كذكر اسم المنظمة، الهيكل التنظيمي، المنتجات والخدمات والمؤسسات التابعة، الدول التي تمارس فيها المنظمة أعمالها، طبيعة الملكية والوضع القانوني، طبيعة الأسواق التي تخدمها، عدد الموظفين، المبيعات، مجموع رأس المال وتوزيعه حسب حقوق الملكية والالتزامات ،فتره التقرير– السنة المالية– للمعلومات المقدمة، الأشخاص الذين يمكن التواصل معهم بخصوص التقرير، بالإضافة إلى المعلومات التي تخص موقع المنظمة الالكتروني ووسيلة أو وسائل التواصل.

القسم الرابع: المسؤولية الاقتصادية يوضح في هذا القسم تأثير المنظمة على الظروف الاقتصادية لأصحاب المصلحة وكذلك على المستويات المحلية والوطنية والعالمية .ويوضح أيضا أهداف المنظمة المتعلقة بأدائها من الناحية الاقتصادية وتحديد الالتزامات المتعلقة بالجانب الاقتصادي، وأهم المخاطر والفرص ونظام الحوكمة في المنظمة، والنجاحات والإخفاقات.

القسم الخامس : المسؤولية الاجتماعية يوضح في هذا القسم الدور الذي تقوم به المنظمة تجاه ممارسات العمل وحقوق الإنسان ودوره في التنمية المجمعية والمبادرات التي تم إطلاقها والمبادرات التنموية.

القسم السادس: المسؤولية البيئية يتم تناول البعد البيئي وبيان التأثير على الأنظمة الطبيعية للكائنات الحية وغيرها وتشمل التربة والهواء والماء والتنوع الحيوي ويوضح دور المنظمة في المحافظة على الطاقة والمياه وكيفيه التعامل مع المخلفات وأيضا تأثير المنتجات والخدمات ووسائل النقل على البيئة.

القسم السابع: يبين فيه الأهداف والأنشطة التي تتعهد المنظمة في تنفيذها انطلاقا لمسؤوليتها الاجتماعية.

القسم الثامن: يحتوي على الفهرس والمصطلحات.

[1]– محمد عثمان محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص3–4.

2. **مراحل كتابة تقارير الاستدامة** أثناء كتابه التقرير يجب أن يتم ذلك عبر عده مراحل يجب الأخذ بها وتحتوي كل مرحله مجموعه من النقاط وهي كالتالي:

المرحلة الأولى: (الإعداد) تتضمن التخطيط لعملية إعداد التقرير من خلال وضع تصور كامل للشكل النهائي للتقرير، ووضع خطه عمل وجدول زمني وتحديد المسؤوليات، وتشكيل فريق إبلاغ على الاستدامة. وتنظيم مراحل إعداد التقرير الرئيسية يلي لذلك عقد الاجتماع الأولي وخلاله يجتمع الفريق مع الإدارة العليا والمعنيين داخليا وخارجيا، ووضع جدول أعمال واضح وتحديد مجموعه من النقاط للمناقشة ومنها الآثار السلبية للأنشطة اليومية، الاتفاق على خطوات إعداد التقرير، الأطراف التي يجب اشتراكها، الجدول الزمني، الميزانية الملائمة لانجاز التقرير، يلي ذلك استعراض التأثيرات المترتبة على نشاط المنظمة كتحديد القضايا البيئية والاقتصادية من خلال تحليل الآثار المترتبة على الأنشطة اليومية ،ومشاركة أصحاب المصلحة بهدف تحديد القضايا الأساسية المراد ذكرها في التقرير.

المرحلة الثانية : (التواصل) تتضمن هذه المرحلة تحديد أصحاب المصلحة. من خلال استشارتهم وإشراكهم، مع استخدام الوسائل الفعالة والمناسبة في الحوار والتواصل مع أصحاب المصلحة، وتحديد المواضيع الأساسية (مواضيع أهمية النسبية)، المراد الإبلاغ عنها في التقرير [1].

المرحلة الثالثة : (التعريف) ويتم خلالها هذه المرحلة تحديد المواضيع المراد الإبلاغ عنها في التقرير، واتخاذ القرار النهائي بخصوص المحتوى التقرير، واتخاذ القرار بخصوص المؤشرات التي لا تستطيع المنظمة الإبلاغ عنها، لأنها غير متوفرة مع الإشارة إلى سبب عدم توفرها، أو أنه غير مسموح الإفصاح بموجب القانون المحلي أو لأنها تعتبر معلومات سريه، وفحصت الإجراءات الداخلية ونظم مراقبة الداخلية، وإجراءات التغيرات اللازمة لتحقيق من قدرتها على توفير المعلومات المطلوبة .وإجراء المناقشات ووضع أهداف الأداء.

المرحلة الرابعة: (المراقبة) فحص العمليات ومراقبة النشاطات، والتأكيد على جوده المعلومات من خلال تطبيق المبادئ المتعلقة بالجودة (إدارة الجودة).

[1] – فادي الرابغي، **أهمية إعداد تقارير الاستدامة لقطاع المؤسسات المالية والمصارف الإسلامية**، تقرير شركة سارب للاستشارات وإعداد تقارير الاستدامة، 05-05-2022، ص 51-52.

المرحلة الخامسة: صياغة التقرير (فحص، إبلاغ، تقديم) في هذه المرحلة صياغة مقدمه توضيحيه تبرز أهميه الإبلاغ عن الاستدامة، وأهمية التقرير بالنسبة للمنظمة، اختيار أفضل طريقة لعرض التقليد ورقية أو إلكترونية، وكيفية توزيعه على المعنيين وجعله بمتناول أصحاب المصلحة، والصياغة النهائية للتقرير بلغة الأم للمنطقة ولا يمنع ترجمته لأي لغة ثانيه وثالثة[1].

[1] – محمد عثمان محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص4-5.

خلاصة الفصل:

التنمية المستدامة هي وسيلة للمؤسسات في توسيع مهمتها الاقتصادية من خلال دمج القيم والممارسات الاجتماعية والبيئية، فإن دمج التنمية المستدامة في نشاطها يتمثل في مراعاة الأبعاد الثلاث التالية (اقتصادي، بيئي واجتماعي) في إدارتها وتشغيلها وعلى مستوى متساويا من الاهتمام من أجل تحقيق الازدهار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية وجودة البيئة.

تقوم المؤسسات الاقتصادية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة بإعداد تقارير الاستدامة حيث تعتبر هذه الأخيرة مرجع عملي هام لأصحاب المصالح من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية لاحتوائه على معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية، دقيقة تساهم في رفع أداء المؤسسات، فهي تقارير سنوية تعتبر بمنزلة مرجعية للوزارات والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية، ويعد أحد الأدوات الفعالة لتقييم مدى التزام المؤسسات في تحقيق أبعاد التنمية، فالهدف الرئيسي إعداد تقارير الاستدامة هو قياس أداء الشركة أو المؤسسة فيما يخص تحقيق أهداف التنمية المستدامة، إضافة إلى الإفصاح عن هذا الأداء لجميع الأطراف الداخلية والخارجية، ويتضمن بشكل واضح وشفاف جميع المساهمات السلبية والايجابية للمؤسسة في مجال الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، الذي يسمح لأصحاب المصالح بإدراك مدى استمرارية المؤسسة وتحديد المخاطر والفرص المحيطة بها.

الفصل الثاني:
استدامة المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات

تمهيد:

من خلال الفصل السابق عرفنا أن الاستدامة تقوم على ثلاثة أبعاد أساسية وهي اقتصادي، بيئي واجتماعي حيث أن لكل بعد من هذه الأبعاد مراجعة تخصه وصدرت بشأنها معايير كل ذلك بهدف إيجاد مهام جديدة للمراجعة لغرض فحص وتقويم أداء المؤسسة، فمن الجانب الاجتماعي جاء مفهوم المراجعة الاجتماعية تماشيا مع طبيعة الهدف التي تسعى لتحقيقه ونوعية البيانات التي يتعامل معها، ونظرا لتزايد المشاكل البيئية الناتجة عما تخلفه العمليات الإنتاجية من مخلفات ونفايات أضرت بالبيئة وبالإنسان ولكون المراجعة البيئة هي جزء من أنشطة المسؤولية الإجتماعية فقد أدرجت حماية البيئة ضمن مسمى الإلتزام البيئي.

وتعتبر المؤسسة الاقتصادية من خلال أنشطتها الإنتاجية أهم متسبب في المشاكل الاجتماعية والبيئية، مما يؤكد على أهمية المراجعة الإجتماعية والبيئية التي تعتبر كأداة فعالة لتحقيق التنمية المستدامة، حيث ظهرت مع تنامي الإهتمام بالأمور الاجتماعية والبيئية ومن ثم بروز مفهوم التنمية المستدامة.

ويهدف هذا الفصل إلى استدامة المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات وذلك من خلال التطرق إلى الماهية والمقومات والمسارات المتعلقة بكل من المراجعة الاجتماعية والبيئية، وصولا إلى مراجعة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية من خلال مفهومها ومعاييرها والتحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات الاقتصادية.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول :المراجعة الاجتماعية
- المبحث الثاني : المراجعة البيئية
- المبحث الثالث : مراجعة التنمية المستدامة

المبحث الأول: المراجعة الاجتماعية

المراجعة الاجتماعية جاءت لغرض فحص أداء المؤسسة من الجانب الاجتماعي طبقا لعدة معايير وسنتعرف من خلال هذا المبحث على ماهية المراجعة الاجتماعية ومقوماتها المتمثلة في المستويات والمتطلبات والمعايير ثم نتعرض إلى مسار المراجعة الاجتماعية من خلال خطواتها ومجالاتها وكذا مراحلها والتحديات التي تواجهها أثناء عملية المراجعة.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الاجتماعية

الفرع الأول: تعريف المراجعة الاجتماعية (الخصائص والأنواع)

أولا : تعريف المراجعة الاجتماعية[1]

أطلق على المراجعة الاجتماعية عدة تسميات، فهناك من أطلق عليها مراجعة الأفراد، مراجعة تسيير الموارد البشرية والمراجعة الاجتماعية التي تعد الأكثر استعمالا، اختلاف التسميات يرجعه البعض إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة لكن البعض الآخر يرجعه إلى المفاهيم والخصائص التي تميز المراجعة الاجتماعية على باقي مجالات المراجعة.[2]

وفيما يلي بعض التعاريف التي قدمت لمفهوم المراجعة الاجتماعية:

- **تعريف P.candau:**" تعتبر المراجعة عملية مستمرة ودائمة لمعاينة الوضعيات داخل المؤسسات للكشف عن نقاط القوة والضعف باستعمال منهجية وتشخيص عام للمؤسسة لتقديم التوصيات لتصحيح الوضعيات المشخصة ويعرفه على أنه ذلك المسعى الموضوعي والاستقرائي من خلال الملاحظة، التحليل، التقييم وتقديم التوصيات بالاعتماد على منهجية وباستعمال تقنيات تسمح بالكشف عن نقاط القوة والضعف بالمقارنة مع المرجعيات المحددة بوضوح، ومثله مثل التدقيق المالي والمحاسبي يحاول أن يقدر ما مدى إمكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية لذلك فهو يعتبر وسيلة تسيير وإدارة"[3].

---

[1] – ندى أولاد سالم، **التدقيق الاجتماعي ودوره في تحسين أداء المورد البشري**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص3.

[2] – معراج هواري، **قياس ادراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التدقيق الاجتماعي** ، دراسة عينة من مراجعي الحسابات بالجزائر، الملتقى الدولي حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية ، يومي 14—15 فيفري 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار، ص6.

[3] –Candau. **Laudit social nethodes et techniques pour un management**. Paris. P51-52

- **تعريف Jean- Marie** :" هي عملية الفحص الاحترافي لإبداء رأي حول مشاركة العنصر البشري في تحقيق الأهداف المسطرة بالاعتماد على المرجعيات المتعلقة بالموضوع وتقديم التوصية اللازمة لتحسين نوعية تسيير المورد البشري"[1].

- **تعريف تورينسTORRANCE** " هي فحص وتقييم فني منظم وحيادي للمعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسات والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها، بغرض التحقق من مدى صدق وعدالة تعبير القوائم الاجتماعية عن المعلومات المرتبطة بمدى تنفيذ المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية لها ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع خلال فترة معينة، وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنية داخل المجتمع. "

- **كما عرفها John Humble** في كتابه" تدقيق المسؤولية الاجتماعية" المراجعة الاجتماعية على أنها:" مراجعة المسؤولية الاجتماعية للشركة فيما يتعلق بالبيئة الداخلية (علاقات الموظفين) وبيئتها الخارجية(العلاقات مع المساهمين والمستثمرين).

- **وعرفها كل من** " **R.vatier و R.meigna** : " المراجعة الاجتماعية هي وسيلة لإدارة وقيادة الشركة، عن طريق رصد الحقائق والممارسات والهياكل المتعلقة بالتوظيف والعمل البشري في الشركة.

وفي سنة 2001 أصدرت المجموعة الأوروبية الكتاب الأخضر بعنوان " تطوير إطار أوروبي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات"، حيث عرفها المراجعة الإجتماعية كما يلي:" هي التقييم الشامل للأثر الاجتماعي للمؤسسة بالمقارنة مع مجموعة من المعايير والأهداف المسطرة".

- وعرفها المعهد الدولي للمراجعة الاجتماعية في سنة 2006 على أنها" المراجعة المطبقة في التسيير، وعلى الأنشطة والعلاقات الفردية والجماعية في المؤسسة والروابط التي تربط بينها وبين الأطراف المهتمة الداخلية والخارجية"[2].

[1]–Jean– Marie Ressources humaines et gestion de personnel educapole gestion.p208

[2]– آمنة تونسي، ابراهيم بورنان، **المراجعة الاجتماعية ودورها في تضييق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**، دراسات العدد الاقتصادي، المجلد7، العدد3، سبتمبر 2016، جامعة الأغواط، ص 342.

مما سبق يمكننا القول أن المراجعة الاجتماعية هي محور استراتيجي قد تمس الوظيفة كاملة " تسيير الموارد البشرية" أو تمس جانبا معينا منها كالتكوين، الترقية والتوظيف أو حتى تمس ظاهرة سلبية قد تظهر كالخلافات أو التغيب أو دوران العمل، تسعى لتطوير أفضل الممارسات لإدارة الموارد البشرية (الإنسانية) والمسؤولية الاجتماعية إذن فهي معقدة تعقيد الجانب التي تدرسه أي الجانب الإنساني من التسيير".

كما يمكننا استخراج مجموعة العناصر التي تعتبر كمؤشرات هامة بالنسبة للمنهجية الصارمة لعملية المراجعة الاجتماعية والمتمثلة في:

- جمع المعلومات من المصادر المتاحة داخل وخارج المؤسسة؛
- تحليلها بالاعتماد على المرجعيات والمعايير وفق تشخيص دقيق للأسباب؛
- استخراج الاختلالات والانحرافات وتقديم الاقتراحات والتوصيات لتصحيح الانحرافات[1].

وعليه فالمراجعة الاجتماعية تعتبر فحصا انتقادي واحترافي للوضعية الاجتماعية من أجل إصدار رأي مسئول ومحايد ومستقل للكشف على نقاط القوة الضعف في شكل اختلالات وانحرافات بالمقارنة مع مرجعيات أساسية لتحسين فاعلية المؤسسات وقدرتها على التكيف مع التغيرات وذلك بالرجوع إلى معايير وتوصيات موضوعية مستمدة من معطيات حقيقة وصادقة، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في صحة وسلامة المعلومات وبالتالي أهميتها.[2]

وبذلك يمكن الخروج بتعريف شامل للمراجعة الاجتماعية:" هي عملية للتقييم الاجتماعي بإجراء فحص منتظم لجمع الأدلة والقرائن لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية ومدى فعالية أداء المؤسسات لهذه المسؤوليات في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله للأطراف المعنية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها.[3]

---

[1]– معراج هواري ، مرجع سبق ذكره، ص7.

[2]– ميسون عبد الله أحمد الشلمة، **ميزانية الموارد البشرية أداة لقياس التدقيق الاجتماعي، نموذج مقترح للجامعات**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد10، العدد23، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2018، ص262-263.

[3]– ندى أولاد سالم، مرجع سبق ذكره، ص4.

ثانيا: خصائص المراجعة الاجتماعية

إن أهم الخصائص التي تميز وظيفة تسيير الموارد البشرية والمتمثلة أساسا في توسع وتشعب أنشطتها ومهامها، وتعدد المعلومات المتعلقة بها وتمييزها بالطابع النوعي، كما تعتبر في بعض الأحيان غير دقيقة وصعبة للحصول عليها نظرا للامتزاج والتداخل الكبير بين مجالات العلوم فيه وارتباطها بالجوانب السيكولوجية للأفراد، تنعكس على المراجعة الاجتماعية وتجعلها ذو خصائص معينة:

- التشخيص والمنهجية الدقيقة عند القيام بالمراجعة الاجتماعية للتمييز بين السبب والنتيجة لأن هناك تشابك بينهما فالنتيجة قد تكون سببا لظاهرة أخرى كما أنه يمكن لنتيجة معينة أن يشترك فيها العديد من الأسباب وقد يؤدي سبب واحد إلى ظهور عدة نتائج؛
- الترابط بين الأنشطة التي تمارسها وظيفة تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، التعيين، التكوين، الأجور، تحليل وتصنيف العمل...الخ، يؤدي إلى قرار غير صائب في مجال ما هذا يؤدي إلى انعكاسات وتأثيرات عن بقية الأنشطة؛
- تأثره بالعوامل الخارجية كالسلطات الحكومية، الزبائن، الموردون، المنافسة، الجمعيات المهنية والبيئة....الخ؛
- يُمكِّن المؤسسة من التقرير عن أدائها وانجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على اثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها؛ [1]
- يعتبر مهمة خاصة ومختصة نظرا للاعتماد على طرق ومنهجية دقيقة وفهم موسع لحيثيات تسيير الموارد البشرية؛
- مجال المراجعة الاجتماعية واسع لكونها يمكن أن تتعلق بكل ما بإمكانه المساهمة في المؤسسة ونتائجها؛
- تكوين نظرة عن الوضع وصياغة توصيات بهدف التحسين المستمر لتسيير الموارد البشرية؛
- يستعمل من طرف طاقم جديد لمعرفة الوضعيات كما هي أي حقائق الأمور للتمكن من تحديد الأهداف بالاعتماد على الأولويات بدراسة الانحرافات والنتائج المترتبة عن بعض القرارات المتعلقة بالمجال الاجتماعي فهي بالتالي تظهر كامتداد طبيعي ومكمل ضروري

[1] – آمنة تونسي، ابراهيم بورنان، مرجع سبق ذكره، ص 343.

للمراجعة المالية والمحاسبية بالاندماج تحت لواء عائلة واحدة وهي عائلة المراجعة لكن الذي يميزها فعلا عنها هو المجال المعالج وبعض الخصوصيات المنهجية؛

- هي كنوع من الإشراك في تقديم الحلول حتى يتم تحفيزهم في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ليتم بعدها توزيعه على الأطراف الطالبة لمهمة المراجعة؛
- يُمكِّن مراجعة الأنظمة للوصول إلى معرفة المستوى القائم حاليا بالاستناد إلى خطوات وضع الإستراتيجية للموارد البشرية وتنمية المؤسسة، وإن تحسين أداء الموارد البشرية يتطلب وجود نظام رقابي فعال يضمن إتباع خطواته باستمرار لبلوغ الأهداف المسطرة؛
- تحسين أداء الموارد البشرية وتقييم إستراتيجيتها يتم من خلال كشف الانحرافات والاختلالات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة[1]؛
- معظم المؤسسات اليوم تعتمد على وظيفة المراجعة الاجتماعية في تعزيز نظام الرقابة على مواردها البشرية، واتسع نطاقه ليشمل إستراتيجية المؤسسة والمسؤولية الاجتماعية، ويساعد في إيجاد الثغرات واقتراح الحلول وتنفيذ القرارات المتخذة ويعطي ضمان لكفاءة القرارات.

ومنه نستنتج أن المراجع الاجتماعي يجب أن يتمتع بالخصائص التالية: القدرة على فهم احتياجات المؤسسة، الإصغاء الجيد وإعادة الصياغة وكذا تتوفر لديه المهارات الفطنة ويكون على دراية ومعرفة بالقضايا الاجتماعية الكبرى للمؤسسة وكذا يتمتع بالبعد الانتقادي والصرامة الأخلاقية والأدبية.[2]

ثالثا: أنواع المراجعة الإجتماعية

1- مراجعة الأداء: وتشير إلى تحقيق الرقابة الفاعلة على ما أنجز من أهداف قياسا بالغايات المنشودة ودرجة التوافق بين الموارد المستخدمة وعقلنة وترشيد الإنفاق العام وتجنب مظاهر الهدر أو التبذير ومحاربة الفساد بكل أشكاله واستبعاد تأثيراتها في الدولة والمجتمع، وقد عرفته منظمة الأنتوساي بأنه: " رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تستخدم بها الوحدة الخاضعة لمراجعة مواردها للنهوض بمسؤولياتها، إذ أنه يمثل تقويم أنشطة وحدة ما

[1] – لكحل حياة،عزوز علي، **تطبيقات التدقيق الاجتماعي في إطار التوجهات المعاصرة للتدقيق الداخلي**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد3، العدد2، جامعة الشلف،2021، ص ص 65-79.

[2] – مراد سكاك، **دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسات العمومية الوطنية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص 242.

للتحقق ما إذا كانت مواردها قد تمت إدارتها وفق مراعاة جوانب التوفير والكفاءة والفعالية ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة إليها بصورة معقولة"، فتعد مراجعة الأداء نوعا من أنواع الرقابة لتحديد مواطن القوة والضعف من خلال مقارنة الأداء الفعلي المتحقق بما محدد مسبقا من خطط ومعايير ولمختلف أنشطتها المالية والإدارية والفنية والاجتماعية والبيئية واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على هذه الإخفاقات للوصول إلى الأداء المطلوب.

2- **مراجعة الالتزام:** هي التي تفحص الالتزام الإداري والقانوني واستقامة وصحة الإدارة والأنظمة المالية وأنظمة التحكم والضبط الإداري.[1]

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الاجتماعية (المبادئ والأهداف)

أولا : أهمية المراجعة الاجتماعية:

تبرز المكانة التي تحتلها المراجعة الاجتماعية داخل المؤسسات في مجموعة من الجوانب يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- يُمكِّن المؤسسة من إعطاء صورة عن إنجازاتها الاجتماعية بطريقة مفصلة وواضحة مبنية على إثباتات موثوقة؛
- يُمكِّن لممولي المؤسسة ومقرضيها وجمهورها بالحكم على الفوائد التي حققتها المؤسسة سواء من الناحية الاجتماعية أو الثقافية أو البيئية؛
- تحسين المؤسسة لأدائها الاجتماعي سنة بعد أخرى، بطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس؛
- زيادة منفعة المعلومات عن المسؤولية الاجتماعية وزيادة الاعلام الاجتماعي لها؛
- تشجيع المؤسسات على القيام بالأنشطة الاجتماعية، زيادة الوعي بأهمية نشر نتائج الأداء الاجتماعي على الفئات المختلفة؛
- زيادة مساهمة المؤسسات في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع.[2]

من خلال ما سبق نستنتج أن أهمية المراجعة الاجتماعية تعمل على تحسين أداء العمال والمشرفين وتوضيح الاختلالات الموجودة كما تزيد من الفاعلية ونطاق الإشراف المتميز،

---

[1] – خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، **دور المدقق الخارجي في التدقيق الاجتماعي**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق 2011، ص 7.

[2] – عبير علي عامر، **المراجعة الاجتماعية من خلال مفهوم الجودة الشاملة في بنك التنمية والائتمان الزراعي في مصر**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، 2010، ص33

كما تبرز أهميته داخل المؤسسة في التأكيد على رفع المستوى الثقافي والاجتماعي داخل التنظيم، من خلال زيادة العلاقات وتعزيزها سواء في المحيط الداخلي للمؤسسة والخارجي مع الموردين والعملاء.[1]

ثانيا : مبادئ المراجعة الاجتماعية

قام المعهد الدولي للمحاسبة الاجتماعية والأخلاقية لتنسيق المعلومات والمعرفة حول التطبيقات المتنامية للمراجعة الاجتماعية بوضع ستة مبادئ تشكل الأساس للمراجعة الاجتماعية وهي[2]:

- **النظرة الشمولية والمتعددة:** يجب أن تعكس المراجعة الاجتماعية وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالمؤسسة وهم جمهورها.
- **شامل:** يجب أن تركز المراجعة الاجتماعية لتشمل في النهاية قياس مدى تحسن الأداء من النواحي الاجتماعية والبيئية والثقافية والمجتمع.
- **القابلية للمقارنة:** لابد للمراجعة الاجتماعية أن توفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المؤسسة عبر السنوات وبأداء المؤسسات المماثلة وبالأداء المعياري للصناعة.
- **الانتظام:** يجب أن تنفذ المراجعة الاجتماعية بشكل منتظم، وليس مؤقتا أو لمرة واحدة في العمر.
- **الدورية:** يجب أن تفحص الحسابات الاجتماعية سنويا بواسطة شخص أو أكثر ممن ليس لهم مصلحة في تزييف النتائج – محايدين–.
- **الإفصاح:** يجب أن تكون نتائج المراجعة الاجتماعية متاحة ومعلنة لكل المعنيين في المؤسسة والمجتمع بشكل عام.[3]

[1] – بوفنشوشة ميرة، ياسف خديجة، **التدقيق الاجتماعي والأداء**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علم الاجتماع، تخصص: تنظيم وعمل ، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2018/2017، ص 44.

2– بن علي عبد الناصر، **واقع تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمفهوم المراجعة الاجتماعية**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي لعلوم التسيير، التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014، ص4.

[3]– مجيد جاسم الشرع، **المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية**، دار وائل للنشر، بدون طبعة، عمان،2002، ص51.

ثالثا : أهداف المراجعة الاجتماعية

أوضح **Toms** أهداف المراجعة الاجتماعية التي حددها المعهد الدولي للمحاسبة الاجتماعية والأخلاقية لتنسيق المعلومات والمعرفة حول التطبيقات المتنامية للمراجعة الاجتماعية، والذي تم تأسيسه عام 1995، وبين أن المراجعة الاجتماعية تهدف إلى ما يلي:

- تسمح المراجعة الاجتماعية للمؤسسة بالإشراف الفعال وتوجيه الأداء، وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية، وفهم تكلفة ومضامين الآثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاطها للاختيار من بين الأولويات، وتعديل التطبيق في ظل النتائج المستخلصة؛

- تسمح لجمهور المؤسسة بالتأثير على أدائها وسلوكها والتأثير على سياساتها المستقبلية؛

- تمكن المؤسسة من التقرير عن أدائها وإنجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على إثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها؛

- تسمح لممولي المؤسسة ومقرضيها وجمهورها (عمالها وعملائها وموظفيها والمجتمع) للحكم على ما إذا كانت المؤسسة قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية التي قامت لتحققها؛

- تمكن المؤسسة من تحسين أدائها الاجتماعي سنة بعد أخرى بتحقيق الاندماج للأهداف الاجتماعية مع الإستراتيجية الشاملة للمؤسسة، وبطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس. يساعد على رفع مستوى الأداء[1]؛

- تقديم الدعم لاتخاذ القرارات المستقبلية للمؤسسة وبالتالي يصبح كوسيلة من وسائل القيادة؛

- القيام بالمعاينة الدقيقة لتحصيل المعلومات الصادقة حول مجال الأهداف الخاصة بالأفراد كالتوظيف من خلال وضع الفرد المناسب في المكان المناسب، رفع الروح المعنوية من خلال تحسين الظروف، الأجور العادلة؛

- التنبؤ السريع في الوقت المناسب بالأخطار لتفادي التعقيدات التي تحدث من جراء تأخر علاجها من خلال ترشيد القرارات الخاصة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة ورسم السياسات وتحديد النطاق المثل لهذه الأنشطة؛

[1] – عبد السلام المبروك، **المراجعة الاجتماعية(1)** ، ،منشورة في 2010/07/8 في المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة، تاريخ الإطلاع: 25-02-2022، www.infotechaccountants.com.

- تستعمل من طرف طاقم جديد لمعرفة الوضعيات كما هي أي حقائق الأمور للتمكن من تحديد الأهداف بالاعتماد على الأولويات بدراسة الانحرافات والنتائج المترتبة عن بعض القرارات المتعلقة بالمجال الاجتماعي فهي بالتالي تظهر كامتداد طبيعي ومكمل ضروري للمراجعة المالية والمحاسبية بالاندماج تحت لواء عائلة واحدة وهي عائلة المراجعة لكن التي تميزها فعلا عنها هو المجال المعالج وبعض الخصوصيات المنهجية.[1]

ومن خلال ما سبق تهدف المراجعة الاجتماعية بطريقة مباشرة إلى فحص الأخطاء بصورة دقيقة وذلك لتصحيحها وضمان فعاليتها والاستمرارية للمؤسسة، كما يساعد على رفع مستوى الأداء. وبصفة عامة تهدف المراجعة الاجتماعية إلى رفع من فعالية العاملين من خلال الدراسة الاجتماعية للمؤسسة لتحديد العراقيل والعقبات باستعمال وسائل فعالة للبحث عن الأسباب الحقيقية وتقديم اقتراحات للقضاء على الاختلالات والانحرافات.

المطلب الثاني: مقومات المراجعة الاجتماعية

الفرع الأول: مستويات المراجعة الاجتماعية

هناك ثلاثة مستويات يمكن أن نحددها لممارسة التشخيص الاجتماعي وهي[2]:

- **المستوى الوظيفي الإداري:** هنا المراجعة تخص التسيير الوظيفي اليومي، أي الهدف منها هو تفادي الأخطار من خلال التحصل على النتائج والتوصيات الفورية والعاجلة فهي مراجعة قصيرة الأجل حيث تمس فحص المعلومات المتاحة عن طريق اختبار مصداقيتها وطرق تحليلها ومصادرها...الخ، وما تجدر الإشارة إليه هو اعتماد المراجعة الاجتماعية على ما يسمى بالمعطيات الاجتماعية.

  كما تدرس مدى مطابقة الإجراءات للأنظمة والتشريعات المفروضة على المؤسسة أو ما يعرف بمراجعة المطابقة حيث تتدخل في عمليات انسياب المعلومات وإعلان المعلومات وطرق الاتصال داخل المؤسسة ومسك السجلات الإلزامية.

- **مستوى التسيير الإجرائي:** يقع في المنتصف مابين المراجعة الوظيفية والمراجعة القيادية يلعب دور هام في السهر على احترام تطبيق الإجراءات في مجال تسيير الموارد البشرية

[1]– مراد سكاك، فارس هباش، **دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي**، ملتقى علمي دولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20–21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس ، سطيف، ص 11–12.

[2] – مراد سكاك، فارس هباش، مرجع سبق ذكره، ص 13.

ومتابعة سياسات والإجراءات في المدى المتوسط والطويل كما يسهر على مدى تطبيق التوصيات التي تتوصل إليها المراجعة الوظيفية، ويقوم بمراقبة وضع البرامج الاجتماعية حيز التنفيذ ومعرفة صحة تطبيق الإجراءات الاجتماعية ومدى ملاءمتها مع الأهداف المسطرة ودرجة قدرة الأفراد للوصول إلى النتائج المحددة.

وتهدف المراجعة الإجرائية على السهر من أجل إعطاء حركية وديناميكية لوظيفة تسيير الموارد البشرية في تحقيق القيادة المثلى من خلال قياس التأثيرات الممكنة وتقييم آثارها على المؤسسة فهي حقا تشكل مراجعة الفعالية الاجتماعية للمؤسسة.

- **المستوى الاستراتيجي القيادي:** يهدف إلى المساهمة في وضع السياسات في المجال الاجتماعي وتحديد البرامج المتوسطة والطويلة المدى كما يسمح بالاندماج ضمن مراحل التخطيط العام للمؤسسة.

يستخلص مما تم عرضه أن للمراجعة ثلاث مستويات تلعب دورا هاما وذلك للسير الحسن، فالمستوى الأول يهدف إلى تفادي الأخطاء من خلال التحصل على النتائج الفورية، أما المستوى الثاني فيهدف إلى السهر على احترام تطبيق الإجراءات في مجال تسيير الموارد البشرية ومتابعة سياسات ومراقبة البرامج الاجتماعية، كما أن المستوى الثالث يهدف إلى ربط بين المستويات الأولى والثانية لأنه همزة وصل وذلك لأجل نجاح خطط المؤسسة حول الوضعية الاجتماعية.

تجدر الإشارة أن التقسيم المبين أعلاه، ما هو إلا تقسيم علمي منهجي للتدريس ففي الواقع يبحث المراجع على ثلاث مستويات معا حتى يتمكن من تحديد الاختلالات والانحرافات الممكنة لكل مستوى[1].

[1] – حيدر كاظم نصر الله التميمي وآخرون، **أثر معايير محاسبة الاستدامة على التدقيق الاجتماعي وانعكاسهما على أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية، العراق، 2020، ص190.

الفرع الثاني : متطلبات المراجعة الاجتماعية ومعاييرها

أولا : متطلبات المراجعة الإجتماعية

إن نجاح عملية المراجعة الاجتماعية في الوصول إلى أهدافها يتوقف على مجموعة من المتطلبات من أهمها:

- **اقتناع إدارة المؤسسة بأهمية المراجعة الاجتماعية:** لأنها تساعد في لتأكد من صحة ودقة البيانات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية، كما أنها بمثابة مرشد وموجه للإدارة فيما يتعلق باتخاذ القرارات المستقبلية المتعلقة بالأداء الاجتماعي.
- **وجود نظام للمحاسبة عن الأداء الاجتماعي:** يجب أن يكون هناك نظام سليم للمحاسبة عن الأداء الاجتماعي يهدف إلى قياس وإيصال المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، فبدون هذا النظام لا يمكن تصور إمكانية القيام بعملية المراجعة الاجتماعية[1].
- **وجود أشخاص أكفاء للقيام بعملية المراجعة:** يجب أن يقوم بعملية المراجعة الاجتماعية شخص مهني كفئ ومستقل لديه المعلومات الكافية عن المجالات الاجتماعية التي تساهم فيها المؤسسة. وهذا الأمر يقودنا إلى الحديث عن التأهيل العلمي والعملي للمراجع وهو أحد المعايير المتعلقة بالتكوين الذاتي للمراجع.
- **وجود معايير خاصة محددة للأداء الاجتماعي:** لابد وأن يكون هناك معايير خاصة ومحددة تستخدم للحكم على الأداء، وقد يتم وضع هذه المعايير من قبل الحكومة أو الجهة التي تنتمي إليها المؤسسة أو قد تضعها المؤسسة لنفسها وتكون حسب التصنيف التالي: معايير خاصة بالمسؤولية الاجتماعية، معايير خاصة بالتشريعات واللوائح الحكومية وأخيرا معايير خاصة بالتنظيم الداخلي لمؤسسات الأعمال للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية.
- **أن تكون المراجعة الاجتماعية إلزامية:** يوجد اتجاهان رئيسيان فيما يتعلق بمدى خضوع التقارير الاجتماعية للمراجعة والفحص، إما أن تكون إلزامية وإما أن تكون اختيارية، الأرجح أن تكون المراجعة الاجتماعية إلزامية لعدة أسباب من أهمها: التأكد من صحة

[1]– ميلاد رجب اشميلة، **إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية**، المجلة الجامعة، العدد16، المجلد الثالث، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، قسم المحاسبة، ليبيا، جويلية 2014، ص141.

ودقة الأداء طبقا للوائح والقوانين، يساهم القطاع الخاص بدور رئيسي في تسيير حركة التنمية الاقتصادية مما يحتم استخدام مراجعة الأداء الاجتماعي كوسيلة رقابية عليه.

- **أن تكون المراجعة الاجتماعية خارجية من خلال مجموعة متخصصة:** يرى البعض أن المراجع الداخلي لا يتوافر لديه التأهيل والخبرة اللازمة وكذلك لا يتمتع بالاستقلال الكافي لذلك يرى البعض ضرورة وجود المراجع الخارجي لأنه الأقدر على القيام بهذا العمل الذي سيعتبر امتدادا لمراجعته وإن احتاج الأمر لبعض من التأهيل الذي يتناسب وطبيعة المراجعة الاجتماعية.[1]

ثانيا : معايير المراجعة الاجتماعية: تتمثل معايير المراجعة الاجتماعية فيما يلي:

1-المعايير الشخصية:

- **معيار التأهيل العلمي والعملي:** يجب أن يكون المراجع مؤهلا بالإضافة إلى إمكانية استعانته بخبير في الأمور الاجتماعية إذا لزم الأمر .
- **معيار الحياد والاستقلالية:** ويقصد به أن يكون المراجع محايدا بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من جهة أخرى.
- **معيار بذل العناية المهنية اللازمة والمسؤولية المهنية:** ويتمثل هذا المعيار في التحديد السليم لموقف المراجع تجاه المشاكل الاجتماعية، وبذل العناية الكاملة أثناء عملية المراجعة الاجتماعية.

2-معايير العمل الميداني :

- **معيار التخطيط لمهمة المراجعة:** من المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للمراجعة وتضمينها جزء مخصص لفحص النواحي الاجتماعية للعميل، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة الاجتماعية، وأن يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية المراجعة قيام المراجع بفحص الأداء الاجتماعي لعميله وألا يرتكب المراجع أي مخالفة مهنية للاشتراطات والالتزامات الاجتماعية.[2]

---

[1]- صابر شراد، فارس صحراوي، **متطلبات تبني التدقيق الاجتماعي بمنظمات الأعمال**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد04، العدد01،جامعة محمد خيضر، بسكرة، جوان 2020 ، ص ص 31-41.

[2] - ابن شريف مبروكة وآخرون، **التدقيق الاجتماعي آلية لتحسين الأداء الاجتماعي من وجهة نظر موظفي القطاع الصحي لولاية أدرار**، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية ، العدد 41، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017، ص930.

- **فحص نظام الرقابة الداخلية:** الذي يقوم به المراجع الداخلي وضرورة تدريب المراجع المالي، واكتسابه المهارات اللازمة لممارسة عملية المراجعة الاجتماعية.
- **أدلة الإثبات:** جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساسا للرأي الذي سيبديه المراجع حول النشاط الاجتماعي للمؤسسة، وستكون وسائل الإثبات كثيرة لكثرة الجهات التي يمكن الحصول منها على وسائل إثبات مادية، مثل المساهمين والمستهلكين والجمهور والملاك والمجتمع بصفة عامة، وكثرة إجراءات المراجعة التي يمكن تطبيقها، وسيشمل ذلك المصادقات والفحوص الجوهرية والتحليلية، إلى جانب فحوص الالتزام، التي تشمل التزام الموظفين بالمهام الاجتماعية والتزام المراجع بفحصها. [1]

3- معايير التقرير والإفصاح:

فالمراجع ملزم بكتابة تقرير عن فحصه للنشاط الاجتماعي للعميل يقدم لكل المهتمين، مثل المساهمين والعاملين والعملاء والمجتمع. كما أن المراجعة الاجتماعية مسؤولية إضافية على عاتق المراجع، هدفها التأكد من أن المؤسسات التي يقوم بمراجعة حساباتها لديها الخطط اللازمة لحماية البيئة والمحافظة عليها ومنعها من التلوث، وحماية حقوق موظفيها، وعملائها، والمجتمع بشكل عام، وذلك بدراسة أنظمة المؤسسة والتأكد من فعاليتها في الأمور التالية:[2]

- التأكد من وجود أنظمة للسلامة في المصانع تتماشى مع تعليمات القوانين المنظمة لذلك؛
- التأكد من أنظمة تخزين المواد الخام خصوصا تلك التي لها تأثير على البيئة؛
- التأكد من أنظمة الصرف الصحي؛
- التأكد من أنظمة وطرق التخلص من العادم والنفايات؛
- التأكد من أنظمة الإطفاء ومكافحة الحريق؛
- المخالفات التي ارتكبتها المؤسسة كمخالفتها لقانون المؤسسات أو للتشريعات القانونية فيما يتعلق بالنواحي الاجتماعية والبيئية أو لنظام المؤسسة وما إذا كانت لا تزال قائمة؛

---

[1]- هاشم علي هاشم الموسوي، جمانة حنظل التميمي، **المراجعة الاجتماعية: دراسة تحليلية في شركة نفط الجنوب**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد14، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2004 ص 100-101.

2- بن علي عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 5-6.

- اطلاعه على أية أمور ذات أثر سلبي على أوضاع المؤسسة المالية، اطلع عليها أثناء ممارسة مهنته؛
- المحافظة على أسرار المؤسسة وعدم المضاربة بأسهمها مباشرة أو بطريقة غير مباشرة؛
- عدم المصادقة على حسابات مؤسسة غير مطابقة للواقع؛
- تعويض المتضررين من أفعال المراجع سواء من المساهمين، العملاء؛
- عدم مخالفة المراجع للقوانين، مثل قانون الضريبة والزكاة، وأن لا يجزم بأمر مناف للحقيقة أو يأوله تأويلا غير صحيح؛
- تقديم أسماء عملائه لضريبة الدخل؛
- إذا كانت هنالك أمور تحول دون استمرار المؤسسة خلال سنة من نهاية سنتها المالية؛
- فحص برامج تدريب وبعثات الموظفين أو أبنائهم؛
- وجوه إنفاق مخصصات البحث العلمي من الأرباح السنوية للمؤسسة؛
- برامج ومشاريع صحية وإسكان وطرق لصالح العاملين وأبناء المنطقة.[1]

المطلب الثالث: مسار المراجعة الاجتماعية

الفرع الأول : خطوات المراجعة الإجتماعية ومجالاتها

أولا : خطوات المراجعة الاجتماعية:

يمكن تحديد خطوات المراجعة الاجتماعية فيما يلي:

1-**تحديد الأنشطة التي تتعلق بمجالات الأداء الاجتماعي:** حيث تنقسم هذه الأنشطة إلى المجالات التالية:

- أنشطة تنتمي إلى مجال الأداء الاجتماعي الداخلي والمستفيد الأساسي منه هو عمال المؤسسة والمجتمع بصورة غير مباشرة وتشمل هذه الأنشطة: تدريب العمال، توفير خدمات الانتقال للعاملين، توفير الخدمات الغذائية للعاملين، توفير خدمات الإسكان

[1]- تعنة أسماء، ساحسي نعيمة، **دور التدقيق الاجتماعي في تحسين الأداء الاجتماعي للمنظمة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار،2017/2016، ص 58-59.

للعاملين، توفير الرعاية الطبية للعاملين، توفير الخدمات الاجتماعية والرياضية للعاملين، توفير دار حضانة للعاملات وتشغيل المعوقين؛

- الأنشطة التي تنتمي إلى مجالات الأداء الاجتماعي البيئي الخارجي وتشمل: حماية البيئة من الأضرار المختلفة الناتجة عن الضوضاء والتلوث والمخلفات الصناعية الصلبة والسائلة والغازية، تحسين الشكل الجمالي للبيئة، توفير برامج تدريبية ورعاية طبية لغير العاملين؛
- الأنشطة التي تنتمي إلى مجال الأداء الاجتماعي المتعلقة بالمنتج وتشمل مايلي: الرقابة على المواصفات القياسية للجودة، وسائل تتعلق بضمان الأمان من أضرار المنتج مثل تقييم المنتج بطريقة تقلل من احتمال التعرض للإصابة عند استخدامه توفير بيانات تتعلق بالمنتج مثل تاريخ الإنتاج والصلاحية وكيفية الاستعمال والتأثيرات السلبية وما إلى ذلك. [1]

2-فحص ومراجعة الأنشطة الاجتماعية:

يستخدم فريق المراجعة الاجتماعية بعض الأساليب التي يستخدمها المراجع المالي بالإضافة إلى بعض الأساليب الفنية الأخرى التي تلائم طبيعة الأنشطة الاجتماعية مثل الأساليب الهندسية والكيميائية والفحص الطبي ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

- المعاينة والجرد الفعلي؛
- الشهادات والإقرارات؛
- المراجعة المستندية والمحاسبية؛
- الفحص الفني سواء كان هندسي أو كيميائي أو طبي؛
- أسلوب المقارنات بين الفترة الحالية والفترة السابقة؛
- استخدام قوائم الاستقصاء؛
- الاستفسارات الشفوية بالإضافة إلى أساليب أخرى تحتاجها عملية المراجعة الاجتماعية.

[1] -خولة حسين حمدان، جبار ياسر، مرجع سبق ذكره، ص8.

3-إعداد تقرير المراجعة الاجتماعية:

تنتهي عملية المراجعة الاجتماعية بإعداد تقرير عن العمل الذي قام به المراجع والنتائج التي توصل إليها ورأيه الفني المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، حيث أن هذا التقرير يتضمن معلومات عن مجالات النشاط الاجتماعي للمؤسسة محل المراجعة، سواء كان تقرير داخلي أو خارجي.[1]

ثانيا: مجالات المراجعة الإجتماعية:

تلعب المراجعة الاجتماعية دور مهم في رفع من مستوى المؤسسة سواء في البيئة الداخلية أو الخارجية وذلك من خلال المجالات والأنشطة التي تقوم بها ونذكر منها:

1- **تدريب العاملين:** تعمل المؤسسات الاقتصادية على رفع كفاءة الأفراد بوضع برامج التدريب اللازمة لتزويدهم بمهارات، ويمكن إجراء القياس النظري للتأثيرات الاجتماعية لبرامج تدريب العاملين عن طريق الاعتماد على تكلفة تلك البرامج كأساس لتحديد قيمة مساهمة المؤسسة الاقتصادية في هذا الصدد.

2- **توفير خدمات الانتقال للعاملين:** لا يعتبر توفير خدمات الانتقال للعاملين بالمؤسسة الاقتصادية ضرورة اجتماعية فحسب لضمان رفاهيتهم والاحتفاظ بقدرتهم على العمل بل أنها تمثل ضرورة اقتصادية إذ يترتب على صعوبة الانتقال التعب والجهد للعامل مما يؤثر على إنتاجه، وبالتالي يمكن القول إن تسهيل مهمة الانتقال من وإلى مقر العمل يساعد على زيادة الإنتاج، وقد يتم توفير وساءل الانتقال للعاملين بصفة إلزامية أي طبقا لنص القانون أو بصفة اختيارية.

3- **توفير خدمات الإسكان للعاملين:** قد تقوم المؤسسة بتوفير الوحدات السكنية للعاملين، بصفة اختيارية كما قد ينص القانون على التزام المؤسسة بتوفير الوحدات السكنية للعاملين بها. ويمكن إجراء القياس الكمي غير المالي للتأثيرات الاجتماعية لتوفير خدمات الإسكان للعاملين عن طريق تحديد عدد الوحدات السكنية التي وفرتها المؤسسة الاقتصادية ونسبة عدد العاملين المستفيدين منها إلى متوسط عدد العاملين بالمؤسسة الاقتصادية.

---

[1]- أحمد قايد نور الدين، **دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6-7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص10-11.

4- **توفير الرعاية الطبية للعاملين:** يعتبر توفير الرعاية الطبية للعاملين من الأنشطة الاجتماعية الإلزامية في الحالات التي ينص عليها القانون، وفيما عدا ذلك فإنها اختيارية، وتوفير الرعاية الطبية للعاملين يؤثر على الحالات النفسية لهؤلاء العاملين بالمؤسسة الاقتصادية مما يؤثر على الإنتاجية.

بالإضافة إلى التأثير على علاقات العاملين بزملائهم في المؤسسة الاقتصادية، ومساهمة في هذا الصدد قد تشمل إلى توفير الرعاية الطبية للعاملين، وتوفير الرعاية الطبية لأسر العاملين والأفراد في البيئة المحيطة بها مما يندرج في نطاق المساهمة الاجتماعية الاختيارية وذلك ضمن مجالات الأداء الاجتماعي الخارجي. [1]

5- **توفير الخدمات الرياضية والاجتماعية للعاملين:** تهدف تلك الخدمات إلى توفير الوسائل التي تتيح للعاملين مزاولة الأنشطة الرياضية والانتفاع بوقت فراغه بطريقة ترفع من مستواه الصحي والثقافي والاجتماعي، نظرا لأن العامل يكتسب المهارات والاتجاهات التي تجعله قادرا على الموازنة بين احتياجاته النفسية والعقلية والاجتماعية.

وقد تشمل أنشطة المؤسسة الاقتصادية في هذا الصدد مايلي:

- الاهتمام بالنشاط الرياضي أو وجود نادي رياضي للعاملين؛
- وجود نادي للرحلات والمصايف؛
- خدمات اجتماعية أخرى مثل توزيع بعض المواد الغذائية بمناسبة شهر رمضان.

6- **توفير الخدمات الغذائية للعاملين:** يعتبر توفير الخدمات الغذائية للعاملين من الأنشطة الاجتماعية الإلزامية للمؤسسة الاقتصادية في الحالات التي ينص عليها القانون، وفيما عدا ذلك فإنها تعتبر من الأنشطة الاجتماعية الاختيارية.

7- **توفير دار حضانة:** قد يعتبر دار حضانة من الأنشطة الاجتماعية الإلزامية للمؤسسة الاقتصادية أي التي تم طبقا لنص القانون أو قد يكون من الأنشطة الاجتماعية الاختيارية ويمكن إجراء القياس النقدي للتأثيرات الاجتماعية لتوفير دار حضانة على أساس صافي

[1] – باباي هاجر، **دور المراجعة الاجتماعية في تحسين أداء الموارد البشرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص5-6.

التكاليف الفعلية التي تحملتها المؤسسة الاقتصادية، أيضا إجراء القياس الكمي للتأثيرات الاجتماعية لتوفير دار حضانة إلى متوسط عدد العاملات بالمؤسسة الاقتصادية.[1]

الفرع الثاني : مراحل المراجعة الاجتماعية وتحدياتها

أولا : مراحل المراجعة الاجتماعية : تمر عملية المراجعة الاجتماعية بالمراحل التالية:

1- **المرحلة التحضيرية والتمهيدية:** تهدف هذه المرحلة إلى إعطاء المراجع الاجتماعي فكرة وتصور واضح عن المؤسسة محل المراجعة والفحص خاصة إذا كانت مراجعة القوائم والتقارير الاجتماعية تتم للمرة الأولى وتشمل هذه المرحلة[2]:

- **تحديد نطاق ومجالات المراجعة الاجتماعية للمؤسسة:** إذ يتوجب على المراجع أن يحدد نطاق ومجال المراجعة التي سيمارسها في المؤسسة منذ البداية حتى يتمكن من وضع برنامج المراجعة المشتمل على كافة الأنشطة المكونة لمجالات المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي يجب أن يتعرف على هذه الأنشطة والوقوف على مدى استجابتها لمطالب المجتمع وطوائفه المختلفة بشكل مبدئي، وكذلك نوعية الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المؤسسة لحل بعض المشاكل الأساسية في المجتمع بصفة عامة، وأيضا تلك التي تقع داخل نطاق الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة ويكون ذلك عن طريق الإطلاع على تقارير المراجعة المالية والاجتماعية عن الفترات السابقة – إن وجدت- وأيضا إجراء الدراسات الاستكشافية وعقد المقابلات مع المسؤولين واستخدام الملاحظة الفعلية وإجراء استطلاع للرأي أو استقصاء للعاملين وبعض النماذج من الموارد البشرية الخارجية المتصلة بالمؤسسة وكذا عينات من البيئة المحيطة والقيام بإجراء جرد اجتماعي مبدئي ودراسات للجدوى الاجتماعية لإعطاء اتساع في مجال الرؤيا للمراجع الاجتماعي.

- **فحص وتقييم البرامج الاجتماعية التي تعدها المؤسسة:** بما أنه من الضروري وجود تكامل بين أهداف المؤسسة وأهداف المجتمع فإن البرامج الاجتماعية التي تعدها المؤسسة تتمتع بأهمية كبرى وعليها قد يتوقف نشاط المراجعة الاجتماعية. فهذه البرامج ما هي إلا

---

[1]- محمد نبيل علام ، **حدود المسؤولية الاجتماعية : إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي**، مجلة الإدارة العامة، العدد 72، معهد الإدارة العامة، الرياض، أكتوبر 1991، ص24.

[2]- باباي هاجر، مرجع سبق ذكره، ص8.

خطط تتضمن الأنشطة الاجتماعية التي ستقوم بها المؤسسة ولذلك فإنه من الضروري أن يقوم المراجع بفحص وتقييم هذه البرامج.

- **فحص ودراسة النظام المحاسبي الاجتماعي للمؤسسة:** إن أهم المراحل التمهيدية بالنسبة لعملية المراجعة الاجتماعية أن يقوم المراجع بفحص ودراسة النظام المحاسبي الاجتماعي المتبع والمطبق في المؤسسة محل المراجعة، وذلك من عدة نواحي كالمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والإجراءات المحاسبية الخاصة بالقيد والترحيل وضبط الحسابات واستخراج النتائج وإعداد القوائم الاجتماعية لبيان نتيجة النشاط الاجتماعي والمركز الاجتماعي في نهاية الفترة المحاسبية، كذلك من حيث طرق القياس المحاسبي المستخدمة والمعايير الرئيسية المتبعة ومدى الثبات في طرق القياس. ولذلك يجب على المراجع الاجتماعي أن يحصل على نسخة من القوائم والتقارير الاجتماعية التي تعكسها نتائج النشاط المحاسبي الاجتماعي وتكون المؤسسة قد أعدتها في الفترات السابقة للإطلاع والفحص والدراسة، وما ترتب عليها من تقارير للمراجعة الاجتماعية، كذلك يجب أن يقف المراجع على نوعية النظام المحاسبي الاجتماعي المطبق من حيث ما إذا كان نظاما منفصلا أو مندمجا بالنسبة لنظام المحاسبة المالية نظرا لأهمية ذلك في تحديد نطاق وأساليب تقييم الأداء الاجتماعي وطرق قياسه ومعايرته التي تعتمد على البيانات المحاسبية.[1]

2- **مرحلة إعداد برنامج المراجعة:** بعد انتهاء المراجع من المرحلة التمهيدية يقوم بإعداد برنامج المراجعة حيث يمثل هذا البرنامج خطة عمل يسير عليها فريق المراجعة بأكمله، ولذلك يجب أن يوضح البرنامج ما يلي:

- الأهداف التي يسعى هذا البرنامج إلى تحقيقها من عملية المراجعة الاجتماعية؛
- الإجراءات والخطوات التنفيذية التي يجب الالتزام بها حتى يمكن تحقيق هذه الأهداف؛
- البرنامج الزمني المتوقع لكل مرحلة من مراحل المراجعة[2] ؛
- يجب أن يعكس البرنامج نطاق وأبعاد عملية المراجعة الاجتماعية وحدودها من خلال مجالات المسؤولية والأنشطة التي تمارسها المؤسسة داخل كل مجال منها؛

---

[1] – كاتبة خالف، **مكانة تقارير التدقيق الاجتماعي في صياغة إستراتيجية تنمية الكفاءات البشرية في المؤسسة**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد13، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، جوان 2018، ص 260.

[2] – بوفنشوشة ميرة، ياسف خديجة، مرجع سبق ذكره،ص61.

- يجب أن يوضح برنامج المراجعة الأساليب الفنية التي تتماشى مع طبيعة الأنشطة الاجتماعية محل المراجعة والتي تمثل وسيلة الإثبات في المراجعة الاجتماعية.

ومن الأفضل وضع برامج مراجعة اجتماعية متعددة على حسب مجالات المسؤولية الاجتماعية أو البرامج المختلفة للمسؤولية الاجتماعية.

نستنتج من خلال ما تم التطرق له أن الشرط الأول والأساسي والواجب توفيره والذي يعتبر بمثابة الخطوة الأولى قبل القيام بعملية المراجعة الاجتماعية هو الرغبة لأصحاب القرار الفعلي الذي عليهم أن يحددوا بدقة الهدف المرجو وذلك من خلال المراحل التي يتبعها المراجع الاجتماعي وهذا لإعطاء نظرة وصورة واضحة عن طريق تحديد مجالات تدخل المراجعة الاجتماعية وفحص وتقييم البرامج الاجتماعية وفحص النظام المحاسبي الاجتماعي من خلال مجموعة الدفاتر المحاسبية وضبطها وإعداد القوائم الاجتماعية لبيان نتيجة النشاط الاجتماعي مرورا إلى مرحلة إعداد برنامج المرجعية والهدف منه تحقيق ما مدى فعالية المراجعة الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي.[1]

ثانيا : تحديات المراجعة الاجتماعية:

قد يتعين على المراجع أن يواجه العديد من التحديات في أثناء إجراء المراجعة الاجتماعية وإضفاء الطابع المؤسسي على العملية كأداة للمساءلة الاجتماعية.

يمكن أن يؤدي بدء المراجعة الاجتماعية وتطبيقها إلى العديد من العوائق، ومع ذلك يمكن التغلب على هذه الصعوبات عن طريق إعطاء أولوية لهذه العملية من الوحدة، والمشاورات التفاعلية المنتظمة مع المستفيدين، ومنظمات المجتمع المدني والإدارة ، وضمان مشاركتهم واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وتشمل بعض التحديات الرئيسية مايلي[2]:

1- الاستياء الإداري من الطبيعة العامة للمراجعة الاجتماعية وأيضا في كونها مسئولة أمام الجمهور، وأنه يمثل عقبة رئيسية لها ويجب التغلب على ذلك عن طريق مجموعة من التعليمات التنفيذية من الإدارة والتوعية والتوجيه في عملية المراجعة الاجتماعية.

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط1،الإسكندرية، 2005، ص 300.

[2] – محمد فرحان فليح العباسي، **التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية** ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، الجامعة المستنصرية، العراق،2021، ص33

2- إن سد الفجوة بين المجتمع والحكومة ومنظمات المجتمع المدني هو مفتاح الحفاظ على عمليات المراجعة الاجتماعية على المدى الطويل، ويمكن بناء جسر الثقة بين منظمات المجتمع المدني والمستفيدين الذين يقومون بإجراء عمليات المراجعة الاجتماعية والإدارة.

3- المعلومات المتعلقة بالأعمال قد لا تكون متاحة مجانا وفي بعض الأحيان لا يتم تقاسمها بالكامل من الموظفين الحكوميين، وتتمثل إحدى أفضل الطرائق للتغلب على هذه المشكلة في تقديم طلبات المعلومات والتطبيقات للحصول على تلك المعلومات ويمكن جعل عمليات للبحث عنها حول الأعمال المنفذة جزءا لا يتجزأ من عملية المراجعة الاجتماعية لاستخدامها في حالة عدم ظهور المعلومات خلال فترة زمنية معقولة.

ويتضح مما سبق أن المراجعة الاجتماعية هي أحد أنواع المراجعة للتحقق من المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والأداء الاجتماعي للمؤسسة عن طريق دمج القضايا الاجتماعية لقياس وفهم وإعداد التقارير وتحسين الأداء الاجتماعي.

المبحث الثاني: المراجعة البيئية

من خلال ما تطرقنا إليه في المبحث السابق أن المحاسبة الاجتماعية هي أداة لقياس الأداء وإعداد التقارير والقوائم الإجتماعية للمؤسسات وأن المراجعة الاجتماعية هي عبارة عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية، حيث تعتبر المراجعة البيئية جزء من هذه الأخيرة حيث يطلق عليه الإلتزام البيئي وظهرت المراجعة البيئية بهذا المصطلح في بداية الستينات من القرن الماضي ، حيث صدرت عدة معايير تهتم بهذا المجال وذلك نظرا لتزايد المشاكل البيئية وضرورة إلزام المؤسسات للسعي لحماية البيئة .

وسنتعرف من خلال هذا المبحث على ماهية المراجعة البيئية ومقوماتها من إجراءات المراجعة البيئية ومتطلباتها ومعاييرها ثم نتطرق إلى مسارها الذي يتحدد من خلال آليات المراجعة البيئية ومراحلها وتحدياتها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة البيئية

الفرع الأول: تعريف المراجعة البيئية (الخصائص والأنواع)

أولا : تعريف المراجعة البيئية :

يعتبر مفهوم المراجعة البيئية من المفاهيم الحديثة، وهناك العديد من التعريفات التي قدمت للمراجعة البيئية أهمها مايلي:

- **تعريف غرفة التجارة الدولية: The International Chamber of commerce(ICC)** "أنها وسيلة إدارية داخلية تتضمن تقييما دوريا منتظما وموثقا وموضوعيا لما يجب أن تقوم به المنظمة البيئية من أجل حماية البيئة وذلك من خلال تسهيل الرقابة الإدارية على الممارسات البيئية وتقويم مدى الالتزام بالسياسات والمتطلبات الإدارية[1].
- **تعريف لائحة قانون حماية البيئة الكندية: (The Canadian Institute of charted Accounts (CICA)** " بأنها عمليات تقييم داخلية تقوم بها المؤسسات والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية، وأيضا مدى الالتزام بسياستها ومعاييرها الداخلية، حيث تساعد في تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام وموطن الضعف في النظم الإدارية ومجالات الخطر".

[1] – عاطف يحي يحي الجند، **الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة**، المجلد9، العدد4، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2018، ص6.

- **تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي للرقابة البيئية: The commission of the European Communities (CEC):** " هي عملية فحص تهدف إلى التأكد من مدى الالتزام بالنظم البيئية، والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، أنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة". [1]
- **تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي: Institute of International Auditors(IIA)** " هي جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية تحدد إدارة المؤسسة من خلاله ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة، تضمن الإلتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية".
- **تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية. U.S Environmental Protection Agency: "** تم تعريف المراجعة البيئية بأنها عبارة عن فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها". [2]
- **تعريف معهد المعايير البريطانية.British Standars Institution (BSI:** تم تعريف المراجعة البيئية بأنها عبارة عن :" تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمؤسسة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة "[3]

يتضح لنا من التعريفات السابقة التي تناولت المراجعة البيئية ورغم وجود بعض الاختلاف في بعض التعريفات إلا أن أغلبها اتفق على مايلي:

- المراجعة البيئية عبارة عن فحص وتقييم للنظم البيئية موضوعي ودوري للأداء البيئي بإدارة المؤسسة؛

[1] – أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية،2005، ص 134.

[2] – العمري أصيلة، **مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الإقتصادية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015/2014،ص15.

[3] – بوحفص رواني، **المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2018/2017، ص.11

- إن المراجعة البيئية عبارة عن تقييم يقوم بها المراجع للتحقق من مدى التزام المنشأة بالمتطلبات القانونية وبالسياسات والبرامج المرتبطة بالأنشطة البيئية؛ [1]
- المراجعة يمكن اعتبارها أداة إدارية؛
- الإهتمام المتزايد من جانب المؤسسات الاقتصادية بتأثير أنشطتها على البيئة؛
- المراجعة البيئية تعد بمثابة مظلة تندرج تحت لوائها العديد من مختلف العمليات.

وللوصول إلى تعريف شامل وملائم يمكننا اعتبار تعريف الجهاز المركزي للمحاسبات الأمريكي وذلك لتضمنه العناصر المختلفة للمراجعة البيئية.

حيث اعتبر المراجعة البيئية بأنها:" المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل المراجعة والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والاقتصاد والفعالية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك حيث أن هذا التعريف يشمل كل عناصر عملية المراجعة البيئية والتي هي على النحو التالي[2]:

- تحديد طبيعة عملية المراجعة البيئية واعتبارها بأنها منهج؛
- تتضمن مراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وبالتالي فإن المراجعة البيئية تشتمل: المراجعة المالية ومراجعة الكفاءة والاقتصاد والفعالية للسياسات والبرامج والأنشطة الفعلية؛
- التأكيد على ضرورة إعداد تقرير بنتائج المراجعة البيئية وتوصيلها إلى الأطراف المعنية.

وفي الأخير يمكن اعتبار المراجعة البيئية بأنها فحص منظم وموضوعي للأداء البيئي والذي يتم أدائه لغرض التأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها. [3]

---

[1]– سالم سعيد باعجاجه، **المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين**، دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية، ،المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد9، جامعة الأزهر، مصر، جانفي 2012 ، ص88.

[2] – عبد الناصر عبد اللطيف محمد، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، كلية التجارة ، جامعة سوهاج، بدون طبعة ، 2017، ص46.

[3] – أبوحفص رواني، **المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 6، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، جوان2014،ص 191.

ثانيا : خصائص المراجعة البيئية:

تتميز المراجعة البيئية بمجموعة من الخصائص، يمكن استنتاجها من المفاهيم والأهداف التي تسعى المراجعة البيئية إلى تحقيقها، نذكر منها مايلي:

1- تعد المراجعة البيئية جزء أساسي من نظام الإدارة البيئية المطبق بالمؤسسة تعمل على فحص وتقييم هذا النظام.

2- يتسع نطاق المراجعة البيئية ليشمل القيام بفحص انتقادي مستمر ومنظم لكافة العمليات الإنتاجية التي تقوم بها المؤسسة، من طرف أفراد أو هيئات على دراية بالمراجعة البيئية ويتمتعون بالحياد والاستقلالية.

3- تجمع المراجعة البيئية بين المراجعة البيئية الداخلية التي يتولى القيام بها فريق عمل من داخل الشركة من بينهم المراجع الداخلي، والمراجعة البيئية الخارجية التي تسند مهمة القيام بها لفريق عمل من خارج المؤسسة من بينهم المراجع الخارجي.

4- تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية وليست مراجعة نهائية تتم مرة واحدة في نهاية الفترة المالية فقط.

5- تساعد المراجعة البيئية كافة الأطراف المهتمة في اتخاذ قراراتها خاصة قرارات الاستثمار والتمويل من خلال التحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والالتزامات البيئية وتحديد المشاكل والأسباب التي تعوق تنفيذ المؤسسة لها. [1]

6- تقييم نظم الإدارة البيئية ووضع المؤسسة وجهودها لتعزيز الإذعان للمتطلبات البيئية، وتحديد المخاطر البيئية المحتملة بها، من خلال المراجعين الداخليين بأقسام المراجعة الداخلية.

7- عملية متكررة مستمرة وليست ممارسة تتم في نقطة واحدة، وإن الخبرة توضح أن أفضل تنفيذ لهذه العملية هو أن تتم مشاركة بين مستشارين خارجيين وممثلين من المؤسسة المعنية لضمان الموضوعية في التحليل وملكية الحلول.

8- قياس أثر عمليات المؤسسات على البيئة المحيطة بها باستخدام مجموعة من المعايير المحددة مسبقا، وتحديد التكلفة البيئية لهذه العمليات، وتحسين وتطوير كل ما يتعلق

[1]- عبد الناصر محمد سيد درويش، **اطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية**، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثاني، العدد1، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، جوان 2014، ص16.

بعمليات لمنشأة وأثرها على البيئة، بالإضافة إلى تحديد أفضل الطرق لتطوير وتحسين هذه العمليات. [1]

9- عمليات تقييم داخلية تقوم بها المؤسسات والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزامها بالمتطلبات القانونية، وأيضا مدى الالتزام بسياساتها ومعاييرها الداخلية، حيث تساعد على تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام ومواطن الضعف في النظم الإدارية ونطاق المخاطر.

10- إنها حقيقة تتطلب إهتمام المؤسسات التي ترغب في الاستمرار في مزاولة النشاط.

11- توجد مستويات مختلفة يمكن عندها تنفيذ عملية المراجعة يتمثل بعض منها في التقييم المحدد لأحد نواحي أنشطة أو سياسات المؤسسة، وتقييم عام لمدخلات ومخرجات المؤسسة، وذلك تقييم علمي متخصص لغاية تفاعلات كيميائية وبيولوجية معقدة، وأيضا فحص الممارسات الهندسية، وختاما فحص الممارسات الإدارية ونظم المعلومات الإدارية.[2]

ثالثا : أنواع المراجعة البيئية:

تم تصنيف المراجعة البيئية إلى مراجعة بيئية داخلية ومراجعة بيئية خارجية[3]:

1-**المراجعة البيئية الداخلية:** تعتبر أحد أشكال المراجعة بصفة عامة وتستخدمها الإدارة للحصول على المعلومات اللازمة لتقييم الأداء البيئي للمؤسسات الفرعية التابعة لها والمؤسسات الاقتصادية ككل. ويقوم بهذه العملية مجموعة من الأفراد يشتغلون داخل المؤسسة ومن أجل توافر الموضوعية والخلو من التحيز فإن الأفراد يشترط فيهم أن يكونوا مستقلين وحياديين عن الموضوع والأنشطة محل المراجعة بالإضافة إلى معرفة المهارات والمراجعة الداخلية يمكن أن تعطي المجالات التالية:

- **مراجعة الالتزام:** وذلك لتحقيق من الالتزام من الأداء البيئي داخل المؤسسة بسياسات الموضوعة وبالقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات الأداء البيئي.

---

[1] – رشا الغول، المراجعة البيئية: **التأصيل النظري والممارسات المهنية**، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، الإسكندرية،2014، ص28.

[2] – مهري ريان وآخرون، **استخدام الأساليب الحديثة في المراجعة وأثرها على جودة التقارير**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2020، ص 20-21.

[3] – ميادة قيلان، **أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي،2019/2018، ص16.

- **مراجعة نظام إدارة البيئة:** وذلك لمعرفة كيفية عمل نظام إدارة البيئة للمؤسسة الاقتصادية.
- **مراجعة عملية المحاسبة البيئية:** وذلك للتحقق من سلامة القياس والإفصاح للآثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية. [1]

2- **المراجعة البيئية الخارجية:** يقترن أداء المراجعة البيئية بإنجاز عملية المراجعة العادية التي تهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية وذلك إذا ما كانت للممارسات البيئية للمؤسسة الاقتصادية تأثيرات مالية على عناصر الأصول والالتزامات الواردة بالقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية ولذلك فإن المراجع الخارجي يجب أن يكون على دراية بالاعتبارات البيئية لمراجعة الأصول والالتزامات، وعليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس التزامات المؤسسة الاقتصادية وأن يتأكد من ملائمة الإفصاح عن تأثيرات الاعتبارات البيئية وأن توافقه مع متطلبات الإفصاح التي تحددها المعايير المحاسبية، ويكون الأفراد الذين يقومون بعملية المراجعة من خارج المؤسسة قانونيين مهندسين، محاسبين،آخرين ذوي الاختصاص ولهم علاقة بالمراجعة البيئية. [2]

حيث يرى البعض أن كل من مراجعة نظم الإدارة البيئية ومراجعة الالتزام وكذلك مراجعة القضايا يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي أما الأنواع الأخرى فإنها تتطلب خبراء متخصصين في هذا الجانب يمكن للمراجع الخارجي أن يستعين بهم.[3]

---

[1] – حميدة أوكيل، **المراجعة البيئية ورهان تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد10، الجزء2،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2017،ص128.

[2] – رميساء عسول، **دور التدقيق البيئي في تعزيز مساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020/2019، ص9.

[3] – محمود عبد السلام إبراهيم، **مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية**، قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات نيل درجة الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 2012، ص39.

الفرع الثاني: الأهمية والمبادئ والأهداف

أولا: أهمية المراجعة البيئية:

يمكن تحديد أهمية القيام بالمراجعة البيئية لكافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة المعنية، في سبيل الاعتماد على نتيجة تقرير المراجع البيئي في اتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهم هذه الجهات: [1]

1- **المستهلكون:** إن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين من خلال الجمعيات التي تحثهم على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة، أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك ويعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام منظمات الأعمال بالقضايا البيئية بطريقة جدية حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج من السوق نهائيا.

2- **المساهمون والمستثمرون:** إن المستثمرين أصبح لديهم القناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح أو انتفائها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء التي من شأنها الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة.

3- **قوانين حماية البيئة:** نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة المؤسسة فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة وقد اهتمت الأمم المتحدة بتحقيق هذا الهدف من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في العام 1988 وجاء فيه : إن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة ووثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة، هذا وقد أدى ذلك إلى صدور العديد من القوانين والسياسات البيئية في كثير من الدول تجاوبا مع الكثير من المؤتمرات الدولية التي عقدت بالخصوص.

4- **المقرضون:** لقد ترتب على تزايد المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها البنوك تعديل في سياساتها الائتمانية حيث أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطا لطالبي الائتمان منها، ضرورة تنفيذ مراجعة بيئية بواسطة طرف ثالث، كما أنها تطلب منهم معلومات

[1]- منى محمد علي الشعباني، **دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة**، دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد22، العدد6، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، 2018، ص13-14.

تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية، والتأثيرات البيئية على أرباحها، الالتزامات البيئية المحتملة والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات.

5-**جماعة الضغط البيئي:** تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معا لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على المؤسسات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا معينة، كما أن هذه الجماعات تساهم وبدرجة كبيرة في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى المؤسسات التي تسبب إضرار للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.

6- **مشاكل التلوث البيئي:** وتعد من أبرز الأسباب التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بالمراجعة البيئية، ومن أهم المشاكل نجد: مشاكل تلوث الغذاء، مشاكل تلوث الماء، مشاكل تلوث التربة ومشاكل تلوث الهواء. [1]

ثانيا : مبادئ المراجعة البيئية:

إن المراجعة البيئية تساعد المؤسسة وتشجعها باستمرار على الإشراف على أدائها البيئي وتحسينه باستمرار، وهناك ستة مبادئ تشكل الأساس للمراجعة الجيدة:

1- نظرة شمولية (متعددة): يجب أن تعكس المراجعة البيئية وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالمؤسسة.

2- شامل: تركز المراجعة البيئية لتشمل في النهاية قياس مدى تحسن الأداء البيئي.

3- مقارنة: لابد للمراجعة البيئية أن توفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المؤسسة عبر السنوات، وبأداء المنشآت المماثلة وبالأداء المعياري للصناعة.

4- منتظمة: تنفذ المراجعة البيئية بشكل منتظم وليس مؤقتا أو لمرة واحدة في العمر.

5- دورية: يجب أن تفحص الحسابات البيئية سنويا بواسطة شخص أو أكثر ممن ليس لهم مصلحة في تزييف النتائج (محايدين).

6- الإفصاح: يجب أن تكون نتائج المراجعة البيئية متاحة ومعلنة لكل المعنيين.[2]

ثالثا: أهداف المراجعة البيئية:

---

[1]- زياد هاشم السقا، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد7، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الزرقاء، الأردن، 2011، ص 301-302.

[2] – منذر عبد الله القحيط، **المراجعة البيئية**،أستاذ المنشآت النفطية والمنشآت المالية، المحاسبة الدولية والإدارية، منشور باحث في مجال المحاسبة والموازنات والمعايير الدولية وفقا للقضاء الدولي، 22 أفريل 2019.

من التعريفات السابقة يمكن استنتاج العديد من الأهداف من أهمها ما يلي:

1- التأكد من وجود نظام للإدارة البيئية وتحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسة ومدى الإلتزام به.

2- تحديد مدى كفاءة تنفيذ نظام الإدارة البيئية ومدى الالتزام بنظم الإدارة البيئية ونظام الرعاية الصحية والسلامة والبيئة. [1]

3- التأكد من رقابة إدارة المؤسسة على الأنشطة البيئية وتسهيل تحكم الإدارة بالممارسات البيئية.

4- التقرير على السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

5- التأكد من التقيد بسياسات المؤسسة والتي تتطلب مراعاة المتطلبات التنظيمية.

6- التقيد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة في مجال حماية البيئة.

7- التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها وتفصح عن كافة القضايا البيئية.

8- ترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة التي تتخذها المؤسسة والأجهزة والوكالات الحكومية.[2]

9- فحص مدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة.

10- تقديم تقرير بيئي عن نتائج ما يتم التوصل إليه.

11- التقليل من المخاطر البيئية المحتملة ومحاولة معالجتها.

12- مساعدة الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية.

13- المساهمة في إدارة المخاطر البيئية والتعرف على الأسباب التي قد تعوق تحقيق المستوى المطلوب للأداء البيئي،وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها، وتقديم التقرير بذلك لإدارة المؤسسة. [3]

---

[1]- محمود عبد السلام إبراهيم، مرجع سبق ذكره،ص 36-37.

[2]- تهاني أبو القاسم أحمد، د. عماد الدين عوض العكام، **تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(BSC)**، بحث ميداني على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية،المجلد7، العدد2،كلية التجارة، جامعة قناة السويس،مصر، 2016، ص156.

[3] - فتح الإله محمد أحمد محمد، سالم العجب سالم العجب، **مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد15، العدد53، جامعة الملك خالد، المملكة العربية السعودية، 2020،ص 171.

المطلب الثاني: مقومات المراجعة البيئية

الفرع الأول: إجراءات المراجعة البيئية:

للقيام بمهمة المراجعة البيئية، على المراجع إتباع خطوات منهجية وإجراءات محددة بغية الوصول إلى تحقيق الهدف من مهمته، والتي نلخصها في الآتي:

1- القيام بتحديد الهدف من المراجعة، والذي غالبا ما يكون بهدف التحقق من التزام إدارة المؤسسة بأداء واجباتها البيئية، مع ضرورة جمع الأدلة الكافية التي تؤيد وتؤكد رأيه.

2- أن يتعرف المراجع على طبيعة عمل المؤسسة والمخاطر البيئية والقوانين البيئية التي تطبقها، كذلك سياسات وإجراءات المؤسسة المتعلقة بالبيئة. حيث تمكن هذه الأمور المراجع من حصر وتحديد العوامل البيئية المؤثرة على المؤسسة.

3- أن يقوم المراجع بوضع معاييره الخاصة للقيام بالمراجعة البيئية خاصة وأنه لا يوجد معايير متفق عليها ليتمكن المراجع من أداء عمله.

4- أن يقوم المراجع بإجراء المقابلات والمناقشات مع مختلف الأطراف ذات العلاقة للحصول على المعلومات الملائمة لعملية المراجعة.

5- جمع الأدلة الكافية للتحقق من فعالية نظام الإدارة البيئية للمؤسسة وكذلك فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمؤسسة. [1]

ويمكن للمراجع تجميع الأدلة بواسطة أحد الأساليب التالية:

- تقييم النظم الإدارية مثل نظم إدارة المخاطر البيئية، نظم التدريب، نظم قياس التكاليف البيئية؛
- زيارة مواقع العمل للتأكد من وجود التقنية المناسبة للمحافظة وحماية البيئة، وتقييم نظم التشغيل بتلك الوحدات تقييم تقارير المخرجات، تقييم كفاءة التشغيل؛
- الفحص التفصيلي مثل اختبارات للتأكد من وجود دليل على تطبيق السياسات،
- فحص وتحديد مدى تقدم المشروعات البيئية في تحقيق الأهداف طويلة الأجل؛

[1]- غمام مراد، دحمون فوزي، **أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2015/2014، ص 28.

- إجراءات التحليلات الإدارية عن طريق دراسة نشاط العميل، المقابلات مع العاملين والمديرين للتوصل إلى مؤشرات قياس كفاءة إدارة العوامل البيئية ومتطلبات حماية البيئة؛

إعداد التقرير البيئي، والذي يجب أن يتضمن نتائج الأداء البيئي، بالإضافة إلى رأي المراجع حول : نجاح الإدارة في مواجهة العوامل والمؤثرات البيئية؛ مدى إتباعها لسلوك بيئي مناسب؛ وتقديم المراجع توصياته ومقترحاته لتحسين الأداء البيئي.[1]

الفرع الثاني : متطلبات ومعايير المراجعة البيئية

- **أولا : متطلبات المراجعة البيئية**

أشارت لجنة الاتحاد الأوروبي في مشروعها للمراجعة البيئية إلى متطلباتها الأساسية، وكذلك أعدت وكالة حماية البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية عناصر متطلبات وسياسات تلك المراجعة على النحو التالي [2] :

1- ضرورة مشاركة المؤسسات في مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية.

2- ضرورة تنفيذ تلك المؤسسات فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها يهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها.

3- يتعين على المؤسسات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام لحماية البيئة، على أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية بالإضافة إلى حتمية وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات والمعلومات الضرورية لتقييم الأداء البيئي.

4- ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة.

5- يتعين أن يتم اعتماد تقرير المراجعة البيئية عن طريق مراجعين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة، على أن تتاح نتائجه لمختلف أفراد المجتمع.

6- تحديد فترات تكرار المراجعة البيئية عن طريق مؤسسات الأعمال، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم اكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع، ومقدار

[1] – شريقي عمر، براهيمي لبنى، **دور التدقيق البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد04، العدد1، جامعة سطيف، ديسمبر2017، ص116-117.

[2] – أمين السيد أحمد لطفي،مرجع سبق ذكره، ص336.

الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة، حيث يتعين أن تكون فترة تكرار المراجعة سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامة.

7- ضرورة تمتع فريق المراجعة البيئية بالمعرفة والمهارات والخبرات اللازمة.

8- ضرورة استقلالية فريق المراجعة البيئية عن الأنشطة المراجعة، كما يجب أن يتصف فريق المرجعة البيئية بالموضوعية عند تنفيذ المراجعة.

9- ضرورة وجود معايير لتحديد جودة أداء المراجعة البيئية.

10- يجب أن تتيح المراجعة البيئية تحقيق عديد من الأهداف لعل أبرزها تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية، وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أم الخارجية، وتقييم نظم المحافظة على البيئة، وتقييم استخدام المؤسسة لمواردها وتقييم إدارتها للمخاطر البيئية والتأكد من التزام المؤسسة بالقوانين والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية.

11- ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة، وكذلك وجود مؤشرات لتقييم الأداء البيئي، وكذلك وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة.

12- ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية وضرورة وجود سياسات بيئية داخلية للمؤسسات. [1]

كما أن هناك من يقسمها إلى متطلبات داخلية ومتطلبات خارجية نلخصها في الآتي:

- **متطلبات داخلية:** والتي تتطلب وجود بنية تحتية إدارية في المؤسسات، وجود مراجعين بيئيين مؤهلين، وجود فريق مراجعة بيئية مدرب ووجود محاسبين بيئيين.
- **متطلبات خارجية:** وجود هيئات مهنية، وجود قوانين (تتعلق بالبيئة)، ومتطلبات قانونية وشروط قبل إنشاء المؤسسة (التزامات بيئية)، ووجود جهات ضغط (غير حكومية) مثل جمعية أصدقاء البيئة.

حيث خلقت المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية مفهوم جديد نحو البيئة وحمايتها ونتج عن ذلك تغير المفاهيم نحو الاهتمام الصارم بالبيئة مما زاد من الطلب على أعمال وخدمات المراجعة البيئية من جهات متعددة ومختلفة كالمستهلكين والمساهمين والمستثمرين

[1]- باسم رشيد علي، **إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة** ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2017،ص 55-56.

وجهات الإقتراض كما أن العديد من الدول أصبحت تقوم بإصدار قوانين وتشريعات بهدف حماية البيئة وصيانتها مما يتطلب من المؤسسات الاقتصادية ضرورة الالتزام بهذه القوانين والتشريعات بهدف حماية البيئة واستدامتها.

كما ساهم الاقتصاد البيئي الذي ظهر بعد انتشار مفهوم التنمية المستدامة والتي جمعت بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية ورعاية البيئة حيث يتطلب ذلك إدخال المؤشرات البيئية في قياس النمو الاقتصادي. [1]

ثانيا : معايير المراجعة البيئية:

يجب أن ترتكز المراجعة البيئية كباقي فروع المراجعة الأخرى على معايير محددة وواضحة تمثل أنماطا يتم على أساسها ممارسة هذا الفرع من المراجعة، ومقارنة ما تم من إجراءات، بما يجب أن يكون.

ويمثل وجود المعايير ركنا أساسيا في إطار المراجعة البيئية، تعتمد المراجعة البيئية على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي لا تختلف عن معايير المرجعة المالية إلا في تفاصيل معينة تتعلق بالجوانب البيئية، والمتمثلة فيما يلي:

1- المعايير العامة (الشخصية): توصف هذه المجموعة بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي، وتتمثل المعايير العامة الخاصة بالمراجعة البيئية:

- **التأهيل العلمي والعملي:** وفقا لهذا المعيار يجب أن يتمتع المراجع بالصفات التالية:

- أن يكون على معرفة كافية بالإجراءات والسياسات الإدارية والقوانين المتعلقة بالبيئة وكيفية حمايتها ومجالات المساهمة في تقليل الأخطار التي يمكن أن تحدث نتيجة استخدام المؤسسة لبعض المواد الأولية والأدوات والمعدات التي تستخدمها في عملياتها الصناعية ويعتمد مستوى المعرفة المطلوبة من المراجع على مدى تعقيد وطبيعة التأثيرات السلبية التي يمكن تحديد طرق معالجتها والتقليل منها؛
- ضرورة الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة من اختصاصات ذات علاقة بشؤون البيئة وحمايتها من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها؛

[1] – شريقي عمر، براهيمي لبنى، مرجع سبق ذكره، ص115 –116.

- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية التي يمكن القيام بها في حصر وقياس التأثيرات البيئية السلبية وكيفية الإفصاح عن نتائجها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات المحاسبية الملائمة؛
- مواصلة التعليم المستمر عن طريق الدخول في دورات تدريبية متخصصة للإطلاع على أهم التطورات التي تحصل في مجالات المحافظة على البيئة.

• **الإستقلالية:** تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة المراجع، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، وأن يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة، أن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل. [1]

أما فيما يخص المراجعة البيئية فيجب أن يتمتع المراجع البيئي بصفات معينة نذكر منها:

- أن يتمكن من الحصول على مجموعة القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة من مصادرها الأساسية والتأكد من جهة إصدارها وتواريخ تنفيذها؛
- أن يكون مهتما بحاجة مختلف الجهات التي تحتاج إلى تقرير المراجع بشأن البيانات والمعلومات البيئية بنفس الدرجة، وعدم التحيز لجهة على حساب أخرى وخاصة بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والعملاء والمستهلكين من جهة أخرى؛
- أن يكون حياديا ولا يكون عرضة للتأثير من الخبراء الفنيين، وأن يكون لديه القدرة على إعداد خطة المراجع بنفسه وباستقلال كامل وكذلك تحديد مستوى المساعدة المطلوبة.

2- معايير العمل الميداني: وتتمثل في [2]:

- **التخطيط لمهمة المراجعة:** ويتم ذلك بوضع خطة للمراجعة ويتضمنها جزء مخصص لفحص التأثيرات البيئية للمؤسسة، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة البيئية.
- **فحص نظام الرقابة الداخلية:** عرفها مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين على أنها: تتضمن الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية

---

[1]- وناسي هناء، باكو سميحة، **دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي ، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية ، أدرار، 2019/2018، ص9-10.

[2] - سوداني رحمة، **دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي**، شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015،ص56-57.

الأصول واختيار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاءة من استخدام الموارد وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة، ويتم فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال إجراء مسح لعمليات الإنتاج، فحص وتحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات، فحص المواقع المعنية بالتلوث.

- **جمع أدلة الإثبات:** يجب على المراجع أن يقوم بجمع أدلة الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساسا للرأي الذي سيبديه المراجع الخارجي حول الأثر البيئي للمؤسسة. [1]

3- معيار التقرير والإفصاح: يجب على المراجع أن يراعي أثر الاعتبارات البيئية على تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير، وأكدت كذلك هذه الإصدارات بأن الاعتبارات البيئية تؤثر على تقرير المراجع بطرق مختلفة ويأخذ التقرير الأشكال التالية:

- **التقرير النظيف:** هو التقرير بدون تحفظات ويشير أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج العمليات وتتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما من الناحية البيئية، وأن المؤسسة ملتزمة بتطبيق التشريعات البيئية.
- **التقرير المتحفظ:** ويصدر المراجع هذا التقرير في حالة وجود حالات قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية ويكون عند عدم التزام المؤسسة بالتشريعات البيئية.
- **التقرير المعاكس:** ويكون في حالة خروج المؤسسة عن المبادئ المحاسبية من الناحية البيئية كعدم ملائمة تقدير الإدارة للالتزامات البيئية وعدم الإفصاح عن ذلك الالتزام بصورة مناسبة فعلى المراجع أن يتحفظ في رأيه، ولإصدار هذا التقرير يجب على المراجع أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعارض.
- **تقرير عدم إبداء الرأي:** يتم عادة إصداره في الحالات التالية: وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة، لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية من الناحية البيئية سواء بسبب القيود التي تضعها الإدارة أو بسبب ظروف خارجية. وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول التزام بيئي معين.[2]

---

[1] – زياد هاشم السقا، **متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)**، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، يومي22-23 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص637.

[2] – مهري ريان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 29.

المطلب الثالث: مسار المراجعة البيئية

الفرع الأول: آليات المراجعة البيئية

كافة أنواع المراجعة تستخدم أساليب وآليات متماثلة على موقف معين، إن فرق المراجعة سواء كانوا داخليين أو خارجيين عادة ما تقوم بتطوير هيكلها ومداخلهم لإجراء تلك الدراسة، وتتضمن تلك الآليات ما يلي:

1- **قوائم اختيارية:** وهي آليات نافعة في توفير معلومات تساعد على التفكير واتخاذ القرار وهي يمكن أن تستخدم لفحص الالتزام بالإجراءات معينة حيث يمكن توفير إجابات بنعم أو لا.

2- **قوائم استقصاء:** وهي أدوات مفيدة لمواقف مباشرة أو عند تكرار عمليات المراجعة كجزء من برنامج مستمر، ومن الأفضل أن تتضمن أسئلة مفتوحة للسماح بتوفير إجابات كاملة بدلا من أن يتم تقييدها بإجابات بنعم أو لا.

3- **مقابلات:** يمكن القيام بتلك المقابلات لزيادة وعي الأعضاء عن الموقع ذو مشاكل بيئية معينة مثل محتويات السياسة البيئية، أو الوعي بإجراءات تصريف فائض المياه وغالبا ما تستخدم المقابلات كأداة لمراجعة نظم الإدارة البيئية لتحديد فعالية تدريب أعضاء الفريق.

4-**الملاحظة:** مراقبة كيف يمكن أن توفر العملية المنفذة صورة أكثر واقعية لمدى الالتزام بإجراءات محددة مقارنة بما يمكن الحصول عليه ببساطة عن طريق طرح أسئلة لأحد الأفراد عن كيفية أداء العملية، ومع ذلك فإن تلك الطريقة لا يجب أن يتم استخدامها نهائيا وحدها حيث أنها لا يمكن أن توفر تفاصيل كافية أو قد تؤدى إلى افتراضات غير صحيحة إذا لم يتم عمل تحقيقات إضافية أخرى. [1]

5-**المناقشة** : عند بداية عملية المراجعة من المعتاد أن يتم عمل مقابلة مع الموظفين الرئيسيين في المواقع لإخطارهم بأنشطة المراجعة وما هو مطلوب منهم، واعتمادا على نطاق عملية المراجعة فإن فحص المقابلات يمكن عمله أثناء عملية المراجعة وأيضا بعدها لإتاحة الفرص لتوضيح أي نقاط تم طرحها.

[1] – محمد فرحان فليح العباسي، مرجع سبق ذكره، ص40.

6-التقرير : مهما كانت عملة المراجعة من الضروري أن يتم تسجيلها وتوثيقها ومن ثم يتم إنتاج تقرير بتلك النتيجة، حيث أن رئيس فريق المراجعة يعتبر مسئولا عن إعداد التقرير والذي يتضمن مجموعة من العناصر نذكر منها: الأهداف وتفاصيل عملية المراجعة، وتفاصيل فريق المراجعة ومؤهلاته، ومعايير وخطة المراجعة والمشاكل التي يتم مواجهتها والتي قد يكون لها أثر على إمكانية الاعتماد على النتائج....الخ ، ويجب أن يتم إعداد تقرير المراجعة وفحصه والموافقة عليه وتوزيعه في وقت محدد من نهاية عملية الفحص، وقد نصت معايير الايزو رقم 19011 على أن التقرير يجب أن يكون من ممتلكات عميل المراجعة، ويجب أن تظل معلومات التقرير سرية.[1]

الفرع الثاني: مراحل المراجعة البيئية

حتى تحافظ المؤسسة على بيئتها يجب عليها القيام بمراجعة أدائها البيئي بصورة مستمرة دورية ومنتظمة، وذلك بهدف التمكن من اكتشاف أوجه قصور أو عدم كفاية هذا النظام، والعمل على معالجتها في أقرب وقت، فيما يلي المراحل التي يقوم بها المراجع عند القيام بالمراجعة البيئية:

1- مرحلة ما قبل المراجعة البيئية:

أ- **الترتيبات الأولية:** في هذه المرحلة يقوم المراجع بمجموعة من الترتيبات التي من شأنها المساهمة في القيام بالمراجعة البيئية، تتضمن هذه الترتيبات ما يلي:

- التأكد من دعم الإدارة للمراجعة البيئية، وتحمل المسؤولية النهائية عن الآداء البيئي؛
- التعرف على طبيعة عمل المؤسسة وكذا طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه؛
- التعرف على الممارسات الجارية للقوانين والسياسات البيئية، وذلك بهدف معرفة ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظامية أم لا؛
- معرفة طبيعة المواد المستخدمة في العمليات الصناعية، ومصادر الحصول عليها؛
- التجهيزات المستخدمة في العمليات الإنتاجية.[2]

[1] – سوداني رحمة، مرجع سبق ذكره،ص53-54.

[2] – التجاني خدوج، **دور المراجعة البيئية في توجيه السلوك البيئي وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث(LMD) في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2021/2020، ص 101-102.

ب- **تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي:** المقصود من تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي هو تحديد الغرض من القيام بالمراجعة البيئية، هل هو فحص العمليات، تقدير التكاليف، تحديد مدى الالتزام، تقييم الممارسات التي تقوم بها المؤسسة للتخلص من النفايات وبقايا العملية الإنتاجية أم ماذا؟و كحد أدنى ينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة تقييم مدى التزام المنظمة بالقوانين والتشريعات السائدة التي تهدف إلى حماية البيئة.

ج- **تحديد مجال مراجعة الأداء البيئي:** ينبغي أن تتضمن مراجعة الأداء البيئي فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات المؤسسة، تحليل الوظائف الإدارية والبيئية، معدات التشغيل، البنية الأساسية لمراقبة التلوث، الأثر على المجالات المحيطة، مثل الهواء والماء والتربة، بالإضافة إلى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمؤسسة.

د- **تشكيل فريق المراجعة:** يقوم قسم المراجعة البيئية بتحديد قائد الفريق الذي يتولى تشكيل فريق المراجعة وفقا للمؤهلات والخبرات المطلوبة، ويعقد القائد اجتماعا لإبلاغهم الهدف من المراجعة والإجراءات المطلوبة، كما يتم في هذا الاجتماع تحديد ومناقشة العقبات المحتملة والتي قد تعوق دون تحقيق الأهداف. ينبغي تشكيل فريق المراجعة في ظل مجموعة من الضوابط أهمها: استقلالية المراجعين، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مراجعين ومختصين في التلوث البيئي وخبراء بالصناعة. [1]

هـ- **إعداد الموارد المطلوبة** : يتم إعداد الموارد المطلوبة للقيام بالتفتيش بما في ذلك معدات القياس والمركبات كما يتم تحديد متطلبات الدعم الفني.

و- **تعيين مواقع المراجعة:** ينبغي أن يحاول فريق المراجعة إخضاع جميع مواقع المؤسسة للمراجعة قدر الإمكان، وهناك عدد من العوامل التي تساعد في اختيار مواقع المراجعة منها حجم الموقع، القوانين البيئية، النفايات الناتجة، الأخطار المحتملة، عدد العاملين بالموقع، تعرض العاملين للخطر.

1- عميري حبيبة، **المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت 1955 سكيكدة، 2014/2013، ص35.

ز- **وضع خطة المراجعة:** والتي تتمثل في جمع المعلومات اللازمة من تقارير المراجعة السابقة وملفات المؤسسة ومخططات...الخ، تخدم هذه المعلومات المراجع في وضع خطة المراجعة وفي تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج المراجعة فيما يتعلق بالخطر المتلازم المرتبط بحساب أو عملية معينة، وينبغي أن تتضمن خطة المراجعة البنود التالية: الهدف من المراجعة، سياسات المراجعة القابلة للتطبيق، عدد المراجعين، مسؤوليات أعضاء فريق المراجعة المختلفين مع الأخذ في عين الاعتبار أهداف المراجعة، تحديد المستندات المطلوبة، ومن الجدير بالملاحظة أن خطة المراجعة تعد كمستند داخلي سري ولا ينبغي الاطلاع عليه من طرف المؤسسة، ومن حق قائد فريق التفتيش أن يتولى تغيير أو تعديل خطة المراجعة أثناء الزيارة الميدانية إن لزم الأمر.

2-مرحلة المراجعة البيئية الميدانية:

تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية، وكذا مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة، تتضمن عملية المراجعة ما يلي:

أ- **دراسة نظام الرقابة البيئية** : تتضمن إجراء مسح لعمليات الإنتاج والمؤسسة والظروف المحيطة وينبغي على المراجع تحليل كافة السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات، والتعليمات الحالية وإجراء الصيانة، التقارير التي تحال إلى الوكالات النظامية، بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المراجع إجراء مقابلات غير رسمية من أجل تفهم نظم الرقابة الداخلية.[1]

ب- **اختبار نظم الرقابة الداخلية:** بمجرد تجميع المعلومات المتعلقة بنظم الرقابة يجب اختبارها، ويمكن أن تتضمن عملية الاختبار الملاحظات المرئية، فحص تقارير التخلص من النفايات، تحليل عملية التحكم والرقابة، بالإضافة إلى إجراء فحوص للأماكن المعنية بالتلوث.

[1] - ولد باحمو سمير، **دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار،2017/2016، ص56-57.

ج- **تقييم النظام البيئي الداخلي:** بعد اختبار نظم الرقابة تتطلب وضع النتائج بشأن لعناصر المختلفة للنظام، بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور أو عدم الكفاية حول العمليات، الصيانة، المعدات، القوى العاملة[1].

فيما يتعلق بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية يتطلب تطوير أدوات جديدة، من الأدوات المقترحة في هذا المجال تطوير قائمة استقصاء بيئية بالنسبة للحسابات السنوية.

د- **تنفيذ اختبار فحص العمليات:** يتضمن هذا الإجراء تنفيذ بعض الاختبارات الأساسية للعمليات التي تنطوي على مخاطر، تنفيذ إجراءات المراجعة الاستقصائية لفهم طبيعة هذه العمليات وتحليل خطر المراجعة، بالإضافة إلى استخدام أهداف رقابية تأخذ باعتبارها العوامل البيئية، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، يعتمد المراجع في القيام بهذه الإجراءات على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات قبل وأثناء زيارة مواقع المراجعة المرتبطة بالأداء البيئي، وينبغي أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوق بها، لتوفير أساس معقول لإجراء الاختبارات والنتائج وتوصيات عملية المراجعة.

3- **مرحلة إعداد تقرير المراجعة البيئية** : تنتهي المراجعة البيئية بإعداد تقرير بيئي يعتمد بواسطة مراجع بيئي مصرح له بمزاولة هذه المهنة، يمثل هذا التقرير محصلة لعمليات المراجعة التي قام بها المراجع، من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة حتى لحظة إبداء رأيه حول هذه العمليات، يعتبر هذا التقرير إضافة ذات قيمة للقوائم المالية المنشورة، إذ يعطي انطباعا ايجابيا لدى المتعاملين مع المؤسسة بأن هذه الأخيرة قد خضعت للفحص والتحقيق، يعد تقرير المراجع أداة الاتصال الوحيدة- ربما- بين المراجع والأطراف الخارجية، ضمن هذا التقرير يعمل المراجع على إبداء رأيه حول النظام البيئي للمؤسسة، يمكن تقسيم هذا التقرير إلى قسمين:[2]

القسم الأول: يتضمن اسم المؤسسة مع وصف لمكان تواجدها، نوعية المعدات والتجهيزات التي تمتلكها، طريقة ترتيب الآلات والعمال في المصنع، عمليات التشغيل.

أما القسم الثاني: فيتكون من نتائج عدم الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية، إدارة عمليات النفايات والتخزين والنقل، أنظمة التشغيل، يتضمن التقرير كذلك: مدى التزام المؤسسة

[1] - عميري حبيبة، مرجع سبق ذكره، ص37.

[2] - عدالة خليل عبد الرحمن أتيره، دليل إجراءات التدقيق البيئي، **سلطة جودة البيئة**، فلسطين، أفريل 2014، ص23-24.

بالقوانين البيئية، وفي حالة عدم الالتزام بذلك، يعمل المراجع على تسجيل الأسباب المانعة من الالتزام، والظروف البيئية التي قد تؤثر على قدرة المؤسسة على الاستمرارية في مزاولة نشاطها، وتوصيات المراجع بشأن الأعمال التي يتحتم إجرائها لإحداث تحسينات مؤثرة على المشاكل والتأثيرات التي لوحظت أثناء المراجعة، وكذلك المعلومات عن الأسباب الكامنة وراء المشاكل القائمة، حتى يتسنى للتقرير المساهمة في اتخاذ الإجراءات المصححة.

هذا ولا تتوقف عملية المراجعة البيئية عند إعداد التقرير فقط، بل لابد أن يكون هناك تغذية عكسية، وذلك لتقييم مخرجات عملية المراجعة ومدى ملاءمتها للتنبؤات، وتحديد مدى الحاجة إلى تدخل المستويات الإدارية المختلفة، سواء لإعادة هيكلة الاستراتيجيات أو إعادة تقييم التطبيق وذلك في ضوء المخرجات غير المتوقعة، كما أنها تؤكد على مدى الحاجة إلى مزيد من البيانات والتحليلات بشأن التأثيرات الهامة التي تتضمنها المخرجات، وبالتالي المساهمة في تحسين جودة المخرجات، بالإضافة إلى ما سبق نجد أن تقرير المراجع يحتوي كذلك على النتائج والمعلومات التي تتطلبها وكالات أجهزة البيئة.[1]

الفرع الثالث: تحديات المراجعة البيئية

هنالك العديد من التحديات التي تواجه المراجعة البيئية منها داخلية ومنها خارجية:

أولا: التحديات الداخلية:

1-ضعف الخبرات والمهارات لأجهزة الرقابة في مجال البيئة.

2-عدم توافر التدريب الكاف للمراجعين على بعض أجهزة الرقابة.

3-عدم وجود صلاحيات قانونية صريحة للأجهزة الرقابية في مجال المراجعة البيئية.

4-الاقتصار في أغلب التقارير البيئية على نوع واحد من المراجعة هي مراجعة الأداء وانخفاض في عدد التقارير التي تتضمن المراجعة الشاملة [2].

[1]- النور نادر النورعثمان، احسان محمد أحمد إبراهيم الشبلي، **تقويم تجربة المراجعة البيئية في ديوان المراجعة القومي**، مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية ، المجلد3، العددان (1و2)،السودان، 2012،ص8.

[2]- بوسكار ربيعة، صورية أوي، **أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد4، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، سبتمبر 2018، ص 282.

ثانيا :التحديات الخارجية:

1-عدم كفاية المعايير والمقاييس البيئية.

2-عدم وجود سياسات وأهداف وبرامج بيئية في بعض الدول، وإدارة تتحمل مسؤولية حماية البيئة.

3-اشتراك العديد من البرامج التي تساهم في تحقيق التنمية المستدامة والذي بدوره يتطلب التنسيق مع الوحدات الاقتصادية بين عدة دول.

4-عدم وجود تشريع قانوني في بعض الدول أو عدم كفايته في مجال البيئة.

5-عدم كفاية البيانات المتاحة حول الوضع البيئي وعدم وجود نظام تشغيلي لإدارة البيئة.

6-عدم قابلية بعض الأهداف البيئية للقياس مما يؤدي إلى صعوبة مهمة الأجهزة الرقابية التي تقوم على التحقق من تنفيذ الأهداف الموضوعة وصعوبة قياس الأثر المالي للتلوث في أغلب الأحيان.

إن الهدف النهائي للمراجعة البيئية هو تمكين نظام الإدارة وتقييمه وتحسينه، وكذلك تحديد ومعالجة القضايا البيئية، والمخاطر أو الأخطار التي قد تنشأ.

ومن هنا نستنتج أن المراجعة البيئية هي أداة تساعد المؤسسة الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي بصورة مستمرة ومنتظمة، عن طريق الالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة والسياسات البيئية، وتقويم البرامج البيئية للحد من الأضرار التي تسببها المؤسسة، وعلى المؤسسات الاهتمام بحماية البيئة لتقليل التلوث البيئي.[1]

[1]- محمد فرحان فليح العباسي، مرجع سبق ذكره ص45.

المبحث الثالث: مراجعة التنمية المستدامة

من منطلق المراجعة الإجتماعية وما تفرع عنها من مسؤولية اجتماعية وصدور معايير محددة لها و أدوات لقياس مدى تنفيذها وما ترتب عن المسؤولية الإجتماعية من التزام بيئي والذي سمي فيها بعد بالمراجعة البيئية .

ومن حيث أن المؤسسة ومن خلال نشاطها وما تخلفه عملية الإنتاج من نفايات تسبب في إنتشار الأمراض والتلوث البيئي، مما حتم على المجتمع الدولي إيجاد معايير لقياس مدى التزام المؤسسات بالمعايير الصادرة من خلال المراجعة الاجتماعية والمراجعة البيئية مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالتنمية المستدامة .

حيث تتمثل التنمية المستدامة في تأكيدات من الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة من خلال نشر مؤشرات هذه الأداءات .

وفي هذا المبحث سنتناول مفهوم ومجال مراجعة التنمية المستدامة ومعايير مراجعة التقارير وكذا التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم مراجعة التنمية المستدامة ومجالاتها

الفرع الأول: مفهوم مراجعة التنمية المستدامة

نظرا للتغيرات التي حدثت في العالم خلال نهايات القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، فقد أصبحت مؤسسات الأعمال في مواجهة ضغوط متزايدة لنشر معلومات ليس فقط حول أدائها البيئي، ولكن حول التنمية المستدامة، التي ترعي الجوانب الاجتماعية، مثل حقوق الإنسان والصحة المهنية والأمان الصناعي والخدمات الاجتماعية الأخرى بجانب الاعتبارات البيئية، لذلك فهناك حاليا المحاولات لتطوير عملية تقويم الأداء المؤسساتي من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، بحيث يتم نشر مؤشرات الأداء الاقتصادي والبيئي وأيضا الاجتماعي.[1]

في حين بدأت العديد من المؤسسات بالاهتمام بالتقرير عن التنمية المستدامة عقب حادثة تلوث الأنهار في نيجيريا في أواخر التسعينات نتيجة استخراج البترول هناك بواسطة مؤسسة

[1]– عمران عطية البكوري، **دور المراجع الخارجي في دعم البعد البيئي للتنمية المستدامة**،المؤتمر العلمي الرابع لكلية الاقتصاد والتجارة، الأهداف العالمية للتنمية المستدامة– الدول النامية بين تداعيات الواقع وتحديات المستقبل AISC2020، يومي 9–10 نوفمبر 2020، جامعة المرقب ، ليبيا، ص 478.

Shell والتي دمرت قرى بأكملها ومجتمعات تعيش حول حقول البترول، ومن هنا وجد الطلب على خدمة التأكيد المهني الجديدة التي تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات إدارية عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات وهي مراجعة تقارير التنمية المستدامة، وينبع الطلب على هذه الخدمة من احتياجات أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة بعمل المؤسسة مثل المساهمين والمقرضين والمستهلكين والمؤسسات الحكومية وقد اهتمت العديد من الدراسات بإلقاء الضوء على طبيعة خدمة تدقيق التنمية المستدامة. [1]

حيث يعرفها عبد الوهاب نصر علي، "استنادا إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAP وبالرجوع إلى تشكيلة خدمات مراجع الحسابات وتعريف التوكيد المهني حسب ما صدر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية IAASB التابع للاتحاد الدولي IFAC ومعايير التصديق SSAEs الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، يمكن تعريف خدمة التوكيد على محتوى تقرير الاستدامة على أنها:" خدمة توكيدية تصديقية تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة". [2]

كما تعرف مراجعة التنمية المستدامة على أنها:" خدمة تأكيد جديدة تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات والطلب على هذه الخدمة ينبع من احتياجات سوق حالي ومتزايد من قبل عملاء جدد هم أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة بعمل المؤسسة مثل المستهلكين والمنظمات الحكومية، حيث أن التطورات التكنولوجية والعولمة أثرت على احتياجات السوق من خدمات المحاسبة والمراجعة، فقد نادت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المنبثقة عن AICPA سنة

[1]– فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011/2010،ص106.

[2]– عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 566.

1997 بأن يحاول المراجعون الماليون الخروج من الصندوق التقليدي الضيق لخدمات تأكيد جديدة، وهذا الأمر يعتبر ضروري لبقاء مهنة المراجعة. [1]

كما تعرف مراجعة التنمية المستدامة على أنها:" التحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة في الإفصاح عن معلومات خاصة بالأداء المستدام للمؤسسة، سواء فيما تعلق بآليات أو برامج التنمية المستدامة أو التوجه الإستراتيجي للمؤسسة على الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية ".

من خلال التعاريف المذكورة أعلاه يمكن استنتاج أن خدمة مراجعة التنمية المستدامة هي:

- التحقق من محتوى تقارير التنمية المستدامة ؛
- اختبار مدى صدق مزاعم المؤسسة بشأن وضع استراتيجيات للتنمية المستدامة؛
- إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وإيصاله لأصحاب المصالح في المؤسسة ؛
- تأكيدات على الأداء المالي والبيئي والأداء الإجتماعي؛
- فحص وتقييم المؤسسة بغرض البرهنة على ممارستها للتنمية المستدامة. [2]

كما تتمثل أهمية مراجعة تقارير التنمية المستدامة في كونها تعمل على مايلي:

- زيادة الاهتمام العالمي بتقارير التنمية المستدامة حيث يوجد ما يقارب ألف مؤسسة على مستوى العالم تقدم التقارير المتكاملة بدل التقارير المالية التقليدية المنفصلة؛
- تزايد الحاجة للتحقق من مصداقية واكتمال تقارير التنمية المستدامة وبخاصة البيانات غير المالية مما يؤكد على أهمية المراجعة الخارجية للتقارير المتكاملة وخاصة للبيانات غير المالية؛
- تزيد من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المؤسسات تعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية، كما يتجاوز عملية إعداد التقارير المالية التقليدية؛
- تزايد الاهتمام بالتقارير التنظيمية الشاملة التي تتجاوز التقارير المالية التقليدية والتي تشمل المعلومات البيئية والاجتماعية.[3]

---

[1]– عزة الأزهر، ميسي سارة، **التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد18، جامعة الوادي، 2017، ص 188.

[2]– فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص107.

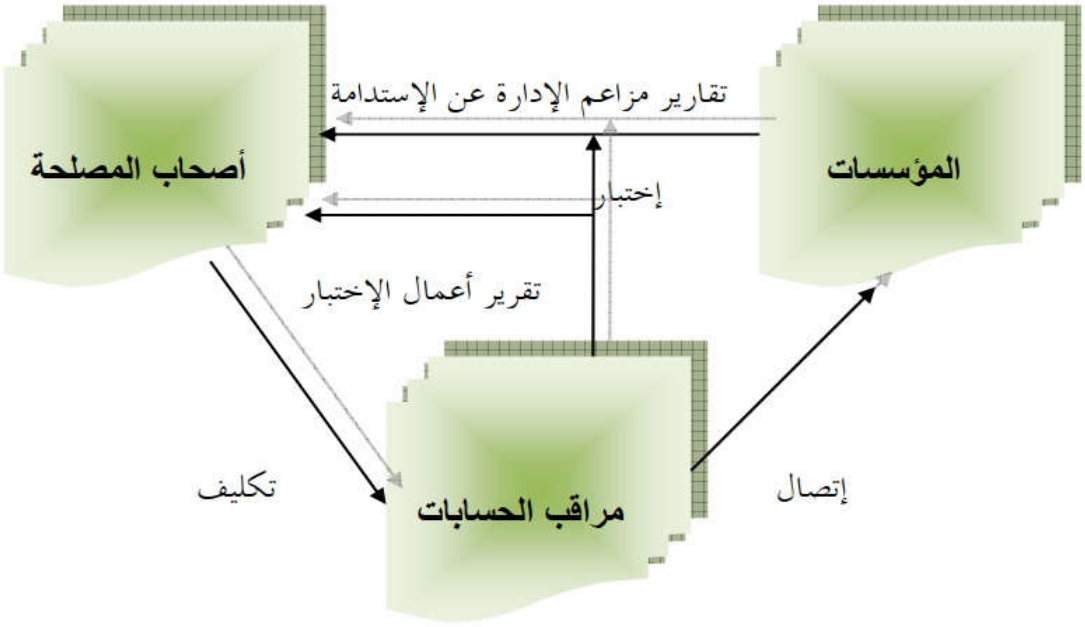
[3] – عاطف يحي يحي الجند، مرجع سبق دكره ، ص9.

الفرع الثاني: مجال مراجعة التنمية المستدامة

وفقا للتعاريف السابقة يمكن القول بأن مجال تلك الخدمة يشتمل على مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية خاصة المزاعم :

- وجود خطط وبرامج للتنمية المستدامة وتفعيلها؛
- شمولية برامج التنمية المستدامة للأبعاد الإقتصادية والاجتماعية والبيئية؛
- كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة مدى نجاح الشركة في تنفيذ برامج للتنمية المستدامة بحيث يمكن بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الإتصال الخاصة بها في الشكل التالي :

شكل رقم (02-01): حدود ومجال خدمة مراجعة تقارير التنمية المستدامة وعمليات الاتصال الخاصة بها



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية** ، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الجزء الثالث ، الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص 567.

وإن التقدم في مراجعة تقارير الاستدامة على أنها عملية من أربع خطوات تتمثل في الآتي[1]:

- تطوير نظم لجمع المعلومات ذات الصلة على نحو أشمل؛
- تقوم المؤسسات بإصدار تقارير الاستدامة؛
- مراجعة نظم جمع المعلومات والبيانات داخليا؛
- مراجعة من طرف ثالث هي الخطوة الرابعة.

المطلب الثاني: إجراءات ومعايير مراجعة تقارير التنمية المستدامة

الفرع الأول: إجراءات مراجعة التنمية المستدامة:

أما فيما يتعلق بإجراءات المراجعة فإن أساليب جمع الأدلة في هذا النوع من المراجعات تشمل الأدوات التقليدية المستخدمة في المراجعة المالية وهي الاستفسار والملاحظة، الفحص والمصادقات والإجراءت التحليلية بالإضافة إلى مصادر أخرى لجمع أدلة كافية وملائمة أثناء مراجعة تقارير التنمية المستدامة مثل أخذ تعليقات الخبراء مثل وكالات بحوث التسويق المستقلة ولجان أصحاب المصالح والتي يمكن أن تقدم نصحا لمراجع الحسابات.

ويتحدد المدخل المقترح لتأكيد تقارير الاستدامة وفقا للمراحل الآتية :

- **المرحلة الأولى: التعرف على طبيعة المؤسسة وتقارير الاستدامة للمؤسسة** : قبل البدء ينبغي على المراجع المكلف بعملية التأكيد الحصول على قدر كافي من المعرفة عن طبيعة نشاط المؤسسة، ليتمكن من فهم وتحديد الأحداث، المعاملات، الممارسات والأنشطة المتعلقة بالاستدامة وذلك من خلال الاجتماع مع إدارات المؤسسة محل التأكيد لتحديد أهداف ونطاق التعاقد لعملية التأكيد، ومن ثم الوقوف على الإمكانيات التي يمتلكها المراجع من خبرات ومساعدين لإجراء عملية التأكيد.
- **المرحلة الثانية: برنامج تأكيد تقارير الاستدامة** : تساهم عملية التأكيد من حث الإدارة على تعزيز قيمة المؤسسة من خلال تقوية الرقابة الداخلية للمؤسسة، وضرورة النظر وتقييم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة كخطوط للدفاع وتعزيز مكانتها وتجنبها للمخاطر. [2]

---

[1] – غلاب فاتح ، مرجع سبق ذكره، ص 142-143.

[2] – سارة ميسي، **مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالثLMD، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2019/2018، ص 92.

- **المرحلة الثالثة: المتطلبات الواجب توافرها في تقرير تأكيد تقارير الاستدامة :** هناك مجموعة من المعلومات الواجب توافرها في تقرير التأكيد والمتمثلة في المرسل إليه، المقدمة والنطاق، مستوى التأكيد ومعايير إعداده، الأنشطة والاستنتاجات والتوصيات، التوقيع والتاريخ.
- **المرحلة الرابعة: منافع تأكيد تقارير الاستدامة :** في ضوء ذلك فإن توفير التأكيد المهني والمحايد لتقارير الاستدامة من طرف ثالث مستقل سيحفز إدارة المؤسسة على القضاء وسد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة سواء كانت داخلية أو خارجية.

الفرع الثاني : معايير مراجعة تقارير التنمية المستدامة

أصدرت اللجنة الدولية لمهنة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين البيان الدولي رقم 1010 بعنوان:" الاعتبارات الخاصة بالأحداث البيئية عند مراجعة القوائم المالية"، المتعلق بالممارسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية [1]، قدم مجموعة من الإرشادات لمراجع الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الاهتمامات البيئية وذلك فيما يتعلق بالمعايير الدولية ووضح البيان بعض الأسئلة التي قد يأخذها المراجعة في الاعتبار عند الحصول على معرفة بطبيعة عمل المؤسسة، بما في ذلك فهم بيئة الرقابة على الكيان وإجراءات التحكم من وجهة نظر بيئية، كذلك يقدم البيان أمثلة على الإجراءات الجوهرية التي قد يقوم بها المراجع للكشف عن خطأ جوهري بسبب مسائل بيئية أيضا يتم تضمين هذه الأمثلة لأغراض توضيحية فقط فليس المقصود أن تكون جميع الإجراءات الموضحة مناسبة في أي حالة معينة، وقد تم عرض أمثلة في نفس البيان عن أهم المخاطر البيئية والتي يجب أن تدار بفعالية وتتمثل بعض تلك المخاطر فيما يلي[2] :

- مخاطر تكاليف الالتزام الناشئة عن متطلبات القوانين وتكاليف الالتزام الاختياري؛
- مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، والتي يترتب عليها العقوبات والجزاءات والغرامات التي تفرض على تنظيم الأعمال،والتي قد تشمل عقوبات مالية مثل الجزاءات والغرامات أو عقوبات إدارية مثل وقف النشاط؛

[1] –منى محمد علي الشعباني،مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] – علاء محمد البتانوني، **إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية**، المجلة العلمية: التجارة والتمويل، العدد2، المجلد27، مصر، جوان 2007، ص192.

- مخاطر ناشئة عن إزالة آثار التلوث الناتجة عن العمليات الإنتاجية والتي تحدث تلويث للتربة والمياه والهواء.

فالبيان لا ينشئ أي مبادئ أساسية أو إجراءات جوهرية جديدة وإنما الغرض منه هو لمساعدة المراجعين وتطوير الممارسات الجيدة وذلك بتوفير إرشادات حول كيفية تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في حالة وجود أمور بيئية لها أهمية على البيانات المالية مما يتطلب من المراجع الأخذ بعين الاعتبار الأمور البيئية، ومن بين تلك الإرشادات التي يمكن للمراجع مراعاتها نذكر مايلي:

1-**إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي رقم (250) الخاص بمراعاة القوانين والتشريعات عند مراجعة القوائم المالية:** ينبغي على المراجع طبقا لهذا المعيار الفهم العام للقوانين والتشريعات البيئية التي قد تؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية تؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية مع الاستفسار عن مختلف الإجراءات والسياسات التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق الالتزام بتلك القوانين. [1]

2-**إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي رقم (310) الخاص بمعرفة طبيعة عمل المؤسسة:** يلزم هذا المعيار المراجع المعرفة الكافية لأنشطة المؤسسة وطبيعة عملها لتمكنه من الحصول على المعلومات الكافية والجوهرية للعوامل والأمور البيئية التي يكون لها تأثير على القوائم المالية وعلى عملية المراجعة وإعداد التقرير.

3-**إرشادات حول تطبيق المعيار الدولي رقم (400) بخصوص تقدير المخاطر والرقابة الداخلية:** توضح هذه الإرشادات جوانب العلاقة بين الأمور البيئية ونموذج تقدير المخاطر والرقابة الداخلية من خلال تقديم أمثلة وإرشادات للمراجع للنظر في الأمور البيئية فيما يتعلق بما يلي:

- تقييم المخاطر البيئية الناتجة عن حدوث تحريفات على القوائم المالية جراء أمور بيئية ومن أمثلة هذه الأخطار عدم الامتثال بالقوانين واللوائح البيئية؛
- تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية للسيطرة على الأمور البيئية كونها ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة وذات تأثير جوهري عليها؛

[1] – عاطف يحي يحي الجند، مرجع سبق ذكره، ص37.

- يجب فهم الرقابة البيئية بالمؤسسة لتقييم موقف مجلس الإدارة ووعيهم وإجراءاتهم فيما يتعلق بالضوابط البيئية مثل الجهود المبذولة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسة، رد فعل الإدارة تجاه التأثيرات الخارجية مثل تلك المتعلقة بمتطلبات المراقبة والامتثال التي تفرضها الهيئات التنظيمية؛
- الاستفسار من الأشخاص المسؤولين عن تطبيق الرقابة البيئية والاطلاع على تقرير الأداء البيئي لفهم ضوابط السياسات والإجراءات البيئية السارية بالمؤسسة لتحقيق الرقابة البيئية والتي تسمح للمراجع بتحديد الأمور البيئية التي قد تكون لها تأثير مادي على القوائم المالية.

4-**إرشادات إجراءات المراجعة الأخرى للمعايير الدولية للمراجعة أرقام (620.610.580):**

حسب المعيار رقم (580) يتعين على المراجع الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول أمور جوهرية للبيانات المالية وذلك في حالة وجود توقع معقول بعدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة، وإن معظم الأدلة المتوافرة للمراجع والمتعلقة بتأثير الأمور البيئية على البيانات المالية سوف تكون مقنعة وليست حاسمة، لذلك فقد يرغب المراجع بالحصول على إقرارات من الإدارة كونها غير مطلعة على أية أمور بيئية قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية. وحسب المعيار (610) يجب على المراجع الخارجي التأكد من مدى فاعلية المراجعون الداخليين في معالجة الأمور البيئية وفحص الإلتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الأخرى البيئية كجزء من المراجعة البيئية الداخلية. [1]

أما حسب المعيار(620) إمكانية لجوء المراجع إلى مشورة فنية من المتخصصين مثل المحامين والمهندسين أو خبراء بيئيين آخرين للمساعدة في تطوير التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالمسائل البيئية، تطبيق إجراءات إضافية، أو لتعديل تقرير المراجع مثل المهندس البيئي بإجراء تحقيق للموقع لتحديد ما إذا كان التلوث ما قد حدث، أو يمكن الاستعانة بمحام لتحديد لمسؤولية القانونية للمؤسسة، كما قد يحتاج المراجع إلى الاستعانة بخبير آخر لفهم طبيعة تقرير الخبير ونطاقه وهدفه وحدوده.

5-**إرشادات حول المعيار الدولي رقم (570) الخاص بإستمرارية الوحدة الاقتصادية:** توفير الإرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعة البيانات المالية المتعلقة باستمرارية

[1] – التجاني خدوج، مرجع سبق ذكره، ص93.

المؤسسة في مزاولة نشاطها في لمستقبل كمراعاة الأمور البيئية التي لها تأثير على تخفيض حجم نشاط المؤسسة تخفيض ملموس أو تصفيتها أو توقيفها.

6- **إرشادات حول المعيار الدولي رقم (700) الخاص برأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية:** فيجب على المراجع طبقا لهذا المعيار عند إبداء رأيه المهني أن يأخذ في اعتباره مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للاعتبارات البيئية وتأثيرها على القوائم المالية.[1]

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة:

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على عمل المراجع الخارجي عند قيامه بفحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات ومن هذه العوامل مايلي:

أولا: مدى فاعلية الرقابة الداخلية للشركة : حيث أن التأكيد على تقارير الاستدامة هو شكل من أشكال التقييم لمدى فاعلية الرقابة الداخلية على تقارير الاستدامة، وأداة لتحفيز الإدارة لاتخاذ إجراءات لتحسينها، وإن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة، وكذلك إشراك المراجع الداخلي في عملية التأكيد يساعد على تحسين نظم الرقابة الداخلية على معلومات الاستدامة وتقديم التقارير وتعزيز العلاقة والثقة مع المراجع الخارجي مما ينعكس على عملية فحص وتقييم المراجع الخارجي لتقارير الاستدامة عام بعد عام. كما يمكن أن تلعب لجنة المراجعة دورا وسيطا بين المراجع الخارجي والرقابة الداخلية، حيث أن لجنة المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على وظيفة المراجعة الداخلية للتغذية العكسية علة تقييم المخاطر، ونظم الإدارة والرقابة الداخلية كما أن لجنة المراجعة تستخدم المراجعة الداخلية كمصدر للمعلومات عن الإخفاقات والمخالفات، وكذلك التحقق من مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح، وأيضا تشجع لجنة المراجعة عملية اتخاذ الإجراءات من أجل تنشيط المساءلة الحسابية للتأكد من أن الإدارة قامت بالتطوير على نحو ملائم ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى فإن لجنة المراجعة قادرة على استخدام المعلومات الواردة في التأكيد المصدر من الممارس في تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للشركة وأداء الإدارة وتقييم مدى فعالية لمراجعة الداخلية.

[1] – محمد فرحان فليح العباسي،مرجع سبق ذكره، ص72.

ثانيا: مدى توافر المعايير والمقاييس المناسبة لأداء عملية التأكيد على الاستدامة: حيث تعتبر المعايير والمقاييس من العوامل الهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي عند إجراء عمليات الفحص والتقييم، فهي تمثل أطر مرجعية يمكن الاعتماد عليها لتقييم قضايا الاستدامة داخل الشركة. كما أن توافر المعايير والمقاييس يمثل عنصرا داعما للمراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة لما تمثله من أطر مرجعية تزيد من ثقة أصحاب المصالح في التأكيد المصدر، كذلك تمثل المقاييس أنماط لتقييم قضايا الاستدامة في الشركات، وفي حالة عدم توافرها يكون التأكيد المصدر محل جدل في التفسير أو سوء في الفهم.

ثالثا:أهمية إشراك أصحاب المصالح في عملية التأكيد: تتكون عملية التأكيد من ثلاثة أطراف، هي مصدر التأكيد والطرف المسئول والمستخدم المستهدف، وهو الشخص أو مجموعة الأشخاص الذين يقدم إليهم الممارس التأكيد بهدف استخدام محدد أو لغرض معين، وأن الاستعانة بأصحاب المصلحة في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لا يمكن إنكارها لما يمثلوه من تأثير إيجابي على محتوى التأكيد المصدر، مع ذلك يجب ألا ينظر إلى رأيهم كضمان أو تأكيد في حد ذاته كما في الشركات متعددة الجنسيات، نظرا لعدم معرفتهم بالإجراءات المتبعة داخل الشركات، كما لا يتوفر لديهم التأهيل الكافي والخبرة لإصدار هذا الرأي أو التقييم لتقارير استدامة الشركات، كما أن هناك حاجة لتطوير معايير المراجعة الدولية رقم 1000 ورقم 3000 لتوفير إرشادات أكثر وضوحا حول كيفية تحديد والوصول وإشراك أصحاب المصالح في عملية فحص وتقييم تقارير الاستدامة داخل الشركات من خلال إجراءات محددة وواضحة يسهل تطبيقها في الواقع العملي[1].

رابعا: التهديدات التي يواجهها المراجع الخارجي عند التأكيد على تقارير الاستدامة: ترتبط هذه التهديدات بقيام المراجع الخارجي بالتعبير عن رأي أو استنتاج غير ملائم بالموضوع حيث يخطط المراجع الخارجي لعملية التأكيد ويؤدي مهمته من أجل تخفيض مخاطر التعبير عن رأي غير ملائم إلى مستوى مخاطر يمكن قبوله.وتتمثل مخاطر الارتباط في مخاطر الرقابة وهي إن إجراءات الرقابة الداخلية للطرف المسئول عن الموضوع محل التأكد لن تمنع

[1]–دينا زين العابدين سعيد حسن، **فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة**، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد2، مصر، جويلية 2016، ص988.

أو تصحح في الوقت المناسب الأمور التي يمكن أن تؤثر على قضايا الاستدامة، وكذلك هناك مخاطر الاكتشاف وتتمثل في المخاطر المتعلقة بإجراءات المراجع الخارجي التي يمكن ألا تكشف الأمور الجوهرية التي من المحتمل أن تؤثر على استدامة الشركات، وهناك مخاطر متعلقة بمدى شمول المعايير المطبقة على قضايا الاستدامة ومدى فاعلية عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات.

وكذلك من التهديدات مدى كفاية وملائمة دليل الإثبات المحتمل بحيث يكون متاحا للجميع مع مراعاة أن دليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه من مصادر خارجية أكثر مصداقية من الدليل الناتج من داخل الشركة، إلا أن دليل الإثبات الناتج داخليا يعتبر أكثر مصداقية عندما يخضع لنظم رقابة داخلية ملائمة داخل المنشأة، ودليل الإثبات الذي يتم الحصول عليه مباشرة عن طريق المراجع الخارجي أكثر مصداقية من الذي يتم الحصول عليه عن طريق الشركة، وكذلك المستندات والإقرارات المكتوبة أكثر مصداقية من الإقرارات الشفهية، مع ملاحظة أن الاستنتاجات المرتبطة بعملية التأكيد مقصورة على الفترة التي يغطيها الارتباط ولا تمتد لتوفير أي تأكيد في المستقبل، ويجب على المراجع أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل الإثبات لتدعيم النتيجة أو الرأي الذي يتم إبداؤه.[1].

خامسا: محددات الحد الأقصى لتأكيد الاستدامة[2]: إن من العوامل المؤثرة على درجة التأكيد التي يتضمنها التقرير ومدى استيعاب أصحاب المصالح لها هو عدم وجود صيغة موحدة للتأكيد عن الاستدامة ولا توجد إلا مجموعة من الإرشادات الطوعية يؤدي تطبيقها في الواقع العملي إلى اختلاف شكل التأكيد باختلاف الجهة المصدرة أو حجم المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها الشركة، وكذلك المعايير والمقاييس المحددة في عملية التأكيد، وان عدم وجود نموذجا موحدا للتأكيد على الاستدامة يمكن أن يكون عنصر مضلل أكثر من كونه اتصال فعال بالمستخدمين في حالة عدم تفهمهم لمستوى التأكيد الموجود بتقرير المراجع الخارجي، كما أن العوامل السابقة ذكرها تمثل جوانب هامة مؤثرة على فحص وتقييم المراجع الخارجي لتقارير استدامة الشركات، والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند التخطيط والإعداد لمهمة

1- علي سيد حسين عبد الرحمان البارودي، **دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017، ص 23-24.

2 - عزة الأزهر، ميسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص 189.

التأكيد لضمان تلافي الجوانب السلبية بها، والاستفادة من النواحي الإيجابية التي يمكن أن تعزز من ثقة أصحاب المصالح في التأكيد المصدر من خلال المراجع الخارجي.

الفرع الثاني: الصعوبات التي يواجهها مراجع الحسابات عند التحقق من معلومات الاستدامة

التحقق من معلومات الاستدامة ليس مهمة سهلة، لذلك يواجه المراجعون عند التحقق من معلومات الاستدامة العديد من الصعوبات أهمها مايلي:

1-**أدلة محدودة لاختبار المعلومات الغير مالية:** المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة عموما غير مالية بطبيعتها والتي يمكن أن تتصل بجوانب من المؤسسة التي لم تعتاد على مراجعتها، وقد لا تكون الجهات التنظيمية المتأثرة على دراية بها لذلك يطلب منها الاحتفاظ بالمحاضر والسجلات المناسبة المطلوبة للحصول على المعلومات المالية والوثائق الكافية لدعم المعلومات المقدمة، ومثال على هذه الحالة أن تكون البيانات المطلوبة المتصلة بجوانب المؤسسة غير عادية أو استثنائية، أو ليست مطلوبة بدقة (أي أنها تقدم إلا على أساس طوعي)، وكثيرا ما يكون لأوجه القصور هذه انعكاسا أوسع في نقص حفظ السجلات، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من الصعب على المراجع الحصول على تأكيد بشأن اكتمال ودقة وموثوقية المعلومات المقدمة.

2-**الافتقار إلى المعايير المقررة:** فيما يتعلق بالمعايير فإنه لا يوجد لحد الآن معايير موضوعة لإعداد أو مراجعة تقارير التنمية المستدامة ككل، فالوصول إلى مقاييس مقبولة قبولا عاما للتقرير عن التنمية المستدامة في مجملها يعتبر عملية معقدة جدا بسبب تعدد الأطراف أصحاب المصالح، والتي قد تكون مصالحهم متعارضة لكل موضوع، ومن ثم فإن معايير التقرير عن التنمية المستدامة قد تكون أفضل الاتفاقيات بين أصحاب المصالح، وبسبب أنه لايوجد معايير موضوعة فإنه ينبغي على مراجع الحسابات أن يقيم ما إذا كانت هناك معايير موجودة ملائمة لتقييم موضوع المراجعة، ويجب أن يتفق فريق المراجعة على تلك المعايير مع المؤسسة أو المستخدم المستهدف. ويمثل نقص المعايير أيضا تهديد لدور مراجع الحسابات فبدون إرشادات رسمية بشأن مراجعة تقارير التنمية المستدامة ودرجة التأكيد المصاحبة لها ربما يظهر فجوة توقعات، على سبيل المثال ربما يتوقع أصحاب المصلحة من مراجع الحسابات أن يؤكد على تقارير التنمية المستدامة

ككل تعطي نظرة عادلة للسلوك الأخلاقي للمؤسسة، بينما لا يكون مراجع الحسابات قادر على توفير هذا المستوى من التأكيد للتقرير ككل. [1]

3-**عدم وضوح المعلومات المقدمة:** بما أن تقرير الاستدامة يستند إلى حد كبير للمعلومات الغير مالية، فإن هذه الأخيرة تحتاج إلى أن تقدم بعناية إما في شكل سردي أو جدولي، بحيث تكون مفهومة وواضحة وتجنب تظليل المستخدمين لها، وعلى هذا النحو التعبير عن المعلومات المستخدمة يصبح جانبا هاما جدا من الإبلاغ عن الاستدامة. بالإضافة إلى الرعاية المتخذة من منظور مراجع الحسابات لضمان وجود وضوح للمعلومات المقدمة مع السرد والجداول التي تقدم هذه المعلومات على حد سواء بدقة وبطريقة صادقة وأخلاقية.

4-**وضع أساس سليم للقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية :** يعرف مصطلح " الأهمية النسبية" في كل من معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات على أن الأهمية النسبية فيما يتعلق بالمعلومات تعني أن المعلومات التي إذا تم حذفها، أو تحريفها أو عدم الكشف عنها، يمكن أن تؤثر سلبا على القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد المقدمة من قبل المستخدمين أو التقرير المالي أو تصريح المساءلة من قبل الإدارة أو هيئة إدارة المؤسسة. ومن منظور مراجعة الحسابات تؤخذ الأهمية النسبية في الاعتبار عند تقييم مجالات المخاطر وأثر الأخطاء أو المخالفات المسجلة خلال عملية المراجعة، حيث يتم تقييم الأهمية المادية سواء من حيث الطبيعة أو الكم، ومن الصعوبات لتي لاحظها مراجعو الحسابات لتحقق من معلومات الاستدامة هو كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على المعلومات الغير مالية عمليا. [2]

5-**تطوير أو اكتساب المهارات المتخصصة اللازمة للتحقق من الاستدامة:** المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة بحكم طبيعتها ليست كلها ذات طابع مالي، كما سبقت ملاحظته، فالتجربة تظهر أن هناك بعض المهارات المحددة والمطلوبة للتحقق من هذه المعلومات، والتي قد تختلف عن تلك المطلوبة لمراجعة البيانات المالية أو حتى معظم

[1] – سارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص99-100.

[2] – عزة الأزهر، ميسي سارة، مرجع سبق ذكره، ص190-191.

عمليات مراجعة الأداء، لذلك على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال مثل الخبراء البيئيين. [1]

[1]– سارة ميسي، مرجع سبق ذكره، ص101.

خلاصة الفصل:

تطور مفهوم المراجعة عبر الزمن من خلال اتساع أهدافه ومجالاته، حيث لم يعد مقتصرا على المجال المالي فقط، بل توسع ليشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة التي تقوم بها، وذلك نتيجة لإدماج أبعاد التنمية المستدامة في الإدارة، مما أدى إلى بروز مجالات جديدة للأداء.

فأصبحت المؤسسة مطالبة بالتوفيق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات البيئية والاجتماعية وتحسين علاقاتها مع عدة أطراف مختلفة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كشرط لاستمرارها وبقائها.

وفقا لهذا فقد تزايد الاهتمام بمراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي، مع الأداء المالي في ظل صدور معايير وقوانين وتشريعات ملزمة، حيث أن التنمية المستدامة لا تعتمد على الاستدامة البيئية والاجتماعية فقط بل بتكاملها مع الاستدامة الاقتصادية مما ألزم قيام المؤسسات بمراجعة التنمية المستدامة للرقابة على أدائها المستدام على نحو أكثر فعالية لتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة.

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد عرض الفصول النظرية والمتغيرات المتعلقة بالدراسة سوف نتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية، حيث تهدف دراستنا إلى التطرق للنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب النظري.

ومن خلال استقراء الجوانب الميدانية للدراسة، حيث تم توزيع استبيان بعد تحكيمه من طرف الأساتذة المختصين، حيث تم اختبار الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، وذلك باستخدام أساليب التحليل الإحصائي من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي

stistical package for social science (SPSS V23)، حيث قمنا بتقسيم الدراسة الميدانية إلى مبحثين متمثلين في:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: خطوات المعالجة الإحصائية للاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والوقوف على دلالتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن مشكلة موضوع البحث لتفسيرها ما تم الحصول على البيانات والمعلومات الأولية عن طريق الاستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض مستعينين في تحليله على برنامج spss V23.

المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة

الفرع الأول: متغيرات الدراسة

بالاعتماد على الجانب النظري للموضوع وفرضيات الدراسة تتمثل هذه المتغيرات في:

- **المتغير التابع:** تمثل استدامة المؤسسات الاقتصادية المتغير التابع فهي تمثل دالة في التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات.
- **المتغير المستقل:** تمثل التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات المتغير المستقل الذي يؤثر في استدامة المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات وأساتذة أكاديميين مختصين في مجال المراجعة بولاية الوادي.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

الفرع الأول: تصميم أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كإحدى أدوات الدراسة وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

القسم الأول: يوضح البيانات الشخصية الخاصة بأفراد المجتمع احتوت على 3 عناصر هي: المهنة الحالية، الخبرة المهنية والدرجة العلمية.

القسم الثاني: انقسم إلى 5 محاور وكل محور يضم مجموعة من الفقرات كالآتي:

المحور الأول: يضم أسئلة متعلقة بالتنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية ويتكون من 07 فقرات تتمثل في:

1. المؤسسة المستدامة تسعى لتحقيق أهداف مختلف الأطراف ذات المصلحة وتعبر عن مشاغلهم ووجهات نظرهم.

2. عدم استجابة المؤسسة المستدامة لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي في مراحل العملية الإنتاجية يعرضها لمخاطر جوهرية.

3. فعالية التنمية المستدامة تعتمد على تضافر الجهود في المجالات الاقتصادية الاجتماعية والبيئية.

4. اعتماد المؤسسة الاقتصادية على العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وكل أصحاب المصلحة يدعم التنمية المستدامة.

5. تحقق المؤسسة الاقتصادية الاستدامة من خلال الانخراط في الاستثمار الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

6. لتحقيق استدامة المؤسسة يجب الإفصاح عن التقارير وجميع المعلومات المالية وغير المالية وتوصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح.

7. ابتكار الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي يعزز التنمية المستدامة في عملية اتخاذ القرار.

المحور الثاني: يضم أسئلة متعلقة بأهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية ويتكون من 06 فقرات تتمثل في:

1. تقارير الاستدامة تعني الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة المالية وغير المالية وعرضها على أصحاب المصالح.

2. يعتبر تقرير الاستدامة وسيله لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسات في مجال الاستدامة.

3. الإفصاح عن تقارير الاستدامة يسهل عمليات اتخاذ القرارات، مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر.

4. استدامة التنمية الاجتماعية تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية في كافة المجالات

5. لتحقيق استدامة المؤسسة يجب دمج المعايير البيئية والمجتمعية ومعايير الحوكمة في الإستراتيجية العامة والثقافة المؤسسية.

6. من مراحل إعداد تقارير الاستدامة فحص العمليات ومراقبة النشاطات، والتأكيد على جوده المعلومات.

المحور الثالث: ويضم أسئلة متعلقة بدور المراجعة الاجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة ويتكون من 12 فقرة كالآتي:

1. تعتبر المراجعة الاجتماعية فحصا إنتقادي واحترافي للوضعية الاجتماعية من أجل إصدار رأي محايد.
2. تمكن المراجعة الاجتماعية المؤسسة من التقرير عن أدائها الاجتماعي بطريقة مبنية على إثباتات موثقة.
3. تعمل المراجعة الاجتماعية على تحسين أداء العمال ورفع المستوى الثقافي والاجتماعي وتعزيز العلاقات داخل المؤسسة وخارجها.
4. تعمل المراجعة الاجتماعية على الرفع من فعالية العاملين من خلال الدراسة الاجتماعية للمؤسسة لتحديد العراقيل.
5. يقوم المراجع الاجتماعي بإعداد تقرير عن العمل مع إبداء رأيه المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة.
6. ضرورة حصول المراجع الاجتماعي على نسخة من القوائم والتقارير التي تعكسها نتائج النشاط المحاسبي الاجتماعي في السنوات السابقة.
7. المراجعة البيئية هي فحص منظم وموضوعي للأداء البيئي وذلك لغرض التأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات البيئية.
8. تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية وتهدف لقياس مدى تحسن الأداء البيئي.
9. يقوم المراجع بفحص مدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة ويقدم تقرير بيئي عن النتائج التي توصل إليها.
10. تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية،والتزام المؤسسة بالسياسات المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة.
11. تساعد المراجعة الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية.
12. لا تتوقف المراجعة البيئية عند إعداد التقرير، بل لابد أن يكون هناك تغذية عكسية، لتقييم مخرجات عملية المراجعة ومدى ملاءمتها للتنبؤات.

المحور الرابع: يضم أسئلة متعلقة بمراجعة تقارير التنمية المستدامة ويتكون من 06 فقرات تتمثل في:

1. تهدف مراجعة التنمية المستدامة إلى التحقق من تقاريرها التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات.
2. على المراجع المكلف بمراجعة تقارير التنمية المستدامة الحصول على قدر كافي من المعرفة عن طبيعة نشاط المؤسسة.
3. إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وإيصاله لأصحاب المصالح في المؤسسة.
4. تزيد مراجعة التنمية المستدامة من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المؤسسات وتعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية.
5. كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة وتنفيذها يمكن من بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الاتصال الخاصة بها.
6. تساهم مراجعة تقارير التنمية المستدامة في حث الإدارة على تعزيز قيمة المؤسسة من خلال تقوية الرقابة الداخلية للمؤسسة.

المحور الخامس: يضم أسئلة متعلقة بالتحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات ويتكون من 06 فقرات تتمثل في:

1. إن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة.
2. تمثل المعايير والمقاييس أطر مرجعية تتسم بالملائمة والشمول ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد عليها عند إجراءه عمليات الفحص والتقييم.
3. إن الإستعانة بأصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لما يمثلوه من تأثير إيجابي على محتوى التأكيد.
4. يجب على المراجع أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل الإثبات لتدعيم النتيجة أو الرأي الذي يتم إبداؤه.
5. نقص المعايير والإرشادات الرسمية يهدد دور مراجع الحسابات بشأن مراجعة تقارير التنمية المستدامة ودرجة التأكيد المصاحبة لها.

6. على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال.

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقياس للإجابات باستخدام ليكارت الخماسي الذي يحتوي على خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق إليها من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم(03-01): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، **البحث العلمي- الدليل التطبيقي للباحثين-**، دار وائل للنشر، ط1، عمان،2006، ص115.

الفرع الثاني: عرض أداة الدراسة

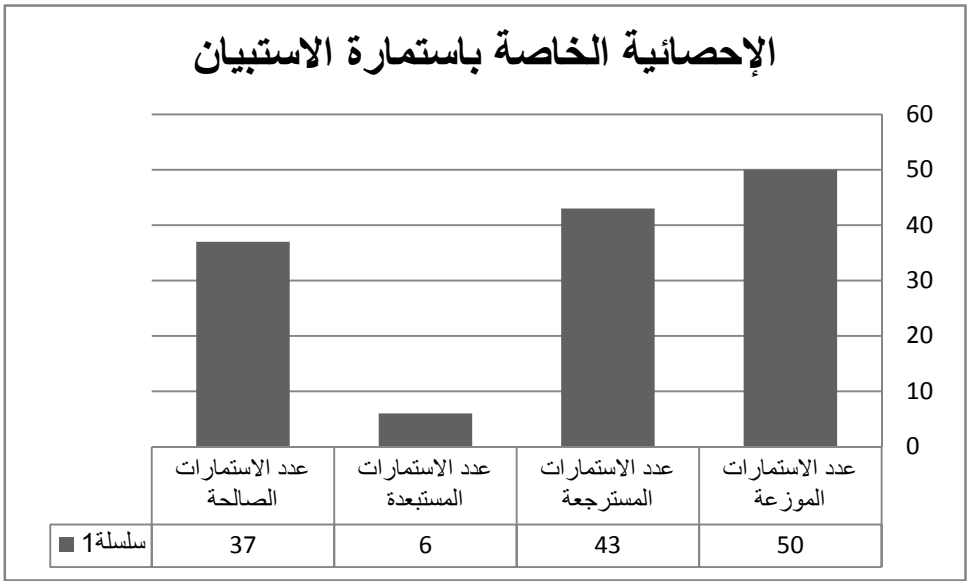
حيث قمنا بتوزيع (50) استمارة على عينة الدراسة، من أجل الحصول على المعلومات، وتم ذلك بالطريقة المباشرة (من اليد إلى اليد)، وقد تم استخدام العينة العشوائية أي تم توزيع الاستبيانات بطريقة عشوائية، حيث كانت نسبة الردود(43) استمارة وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد (06) استمارات لعدم جدية الإجابة عليها وعدم استيفائها بالشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان وبذلك يكون الاستبيان الخاضع للدراسة (37) استبيان.

الجدول رقم(03-02): الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية%
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	43	%86
عدد الاستمارات المستبعدة	06	%12
عدد الاستمارات الصالحة	37	%74

المصدر: من إعداد الطالبات (بناءا على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم(03-01): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبات (بناءا على الجدول أعلاه)

الفرع الثالث: اختبار سلامة الاستبيان

قبل توزيع الاستبيان قامت الطالبات بعرضه على أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة لتحكيمه وإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة الفقرات لكل محور من محاور الاستبيان وبناءا على ذلك تم تعديل بعض الأسئلة وحذف بعضها انسجاما مع ملاحظات المحكمين ثم تم صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

المبحث الثاني: خطوات المعالجة الإحصائية للاستبيان

بعد عملية الفرز وتفريغ بيانات الاستبيان تحصلنا على نتائج أراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

بعد ما تم حصر مجتمع الدراسة في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من الأكاديميين ومحافظي الحسابات وذلك بتوزيعها حسب كل من المهنة الحالية، الخبرة المهنية والدرجة العلمية باستخدام البرنامج التحليل الإحصائي SPSS.

الفرع الأول: تحليل خاصية المهنة الحالية

يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية

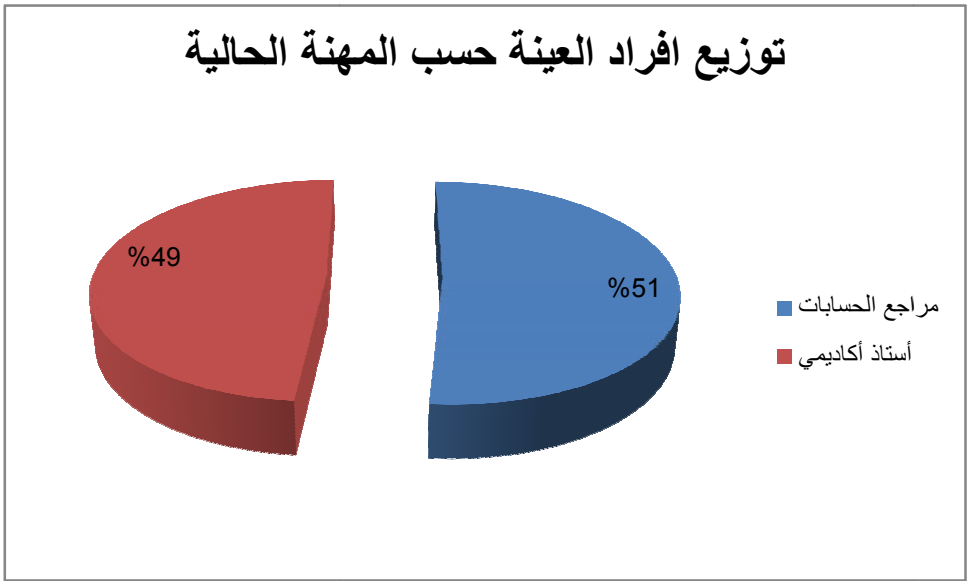
الجدول رقم(03-03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية

المهنة الحالية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
مراجع الحسابات	19	%51.35
أستاذ أكاديمي	18	%48.65
المجموع	37	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات spss V23

من خلال الجدول أعلاه تتكون عينة الدراسة من 37 شخص حيث كان التوزيع متقارب، فكانت نسبة مراجعي الحسابات أعلى من نسبة الأساتذة الأكاديميين، بحيث يتمثل عدد مراجعي الحسابات في 19 شخص ما يعادل نسبة 51.35%، أما الأساتذة الأكاديميين فيمثل عددهم 18 شخص بنسبة 48.65%.

الشكل رقم(03-02): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23 .

الفرع الثاني: تحليل خاصية الخبرة المهنية

يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الجدول رقم(03-04): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية

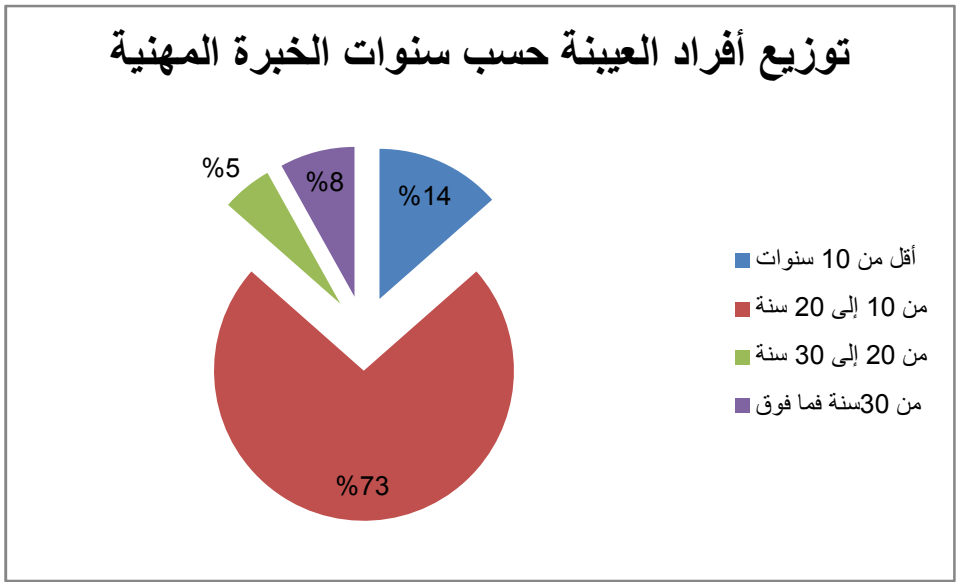
الخبرة المهنية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
أقل من 10 سنوات	05	%13.50
من 10 إلى 20 سنة	27	%73
من 20 إلى 30 سنة	02	%5.40
من 30سنة فما فوق	03	%8.10
المجموع	37	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن أغلب أفراد العينة لهم خبرة متوسطة، حيث بلغت نسبة الذين تجاوزوا العشر سنوات من الخبرة المهنية نسبة 73%، ثم يليهم أصحاب الخبرة المهنية الأقل من 10 سنوات بنسبة 13.50%، ثم يليهم أصحاب الخبرة المهنية من 30

سنة فما فوق بنسبة 8.10%، فيليهم أصحاب الخبرة المهنية من 20 إلى 30 سنة بنسبة 5.40%.

الشكل رقم(03-03): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23 .

الفرع الثالث: تحليل خاصية الدرجة العلمية

يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

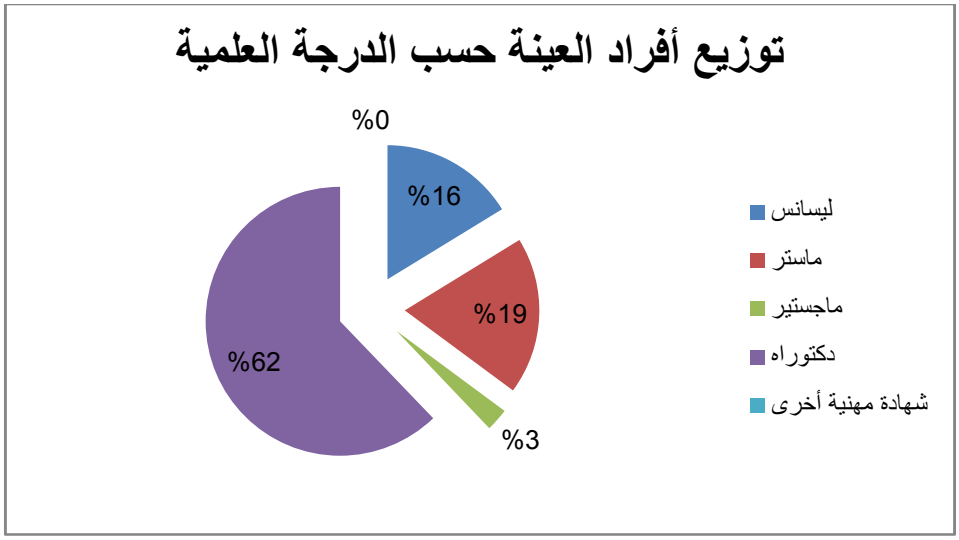
الجدول رقم(03-05): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
ليسانس	06	%16.22
ماستر	07	%18.92
ماجستير	01	%02.70
دكتوراه	23	%62.16
شهادة مهنية أخرى	00	%00
المجموع	37	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن درجة دكتوراه هي السائدة بين أفراد عينة الدراسة، إذ مثلوا ما نسبته 62.16% من إجمالي أفراد العينة، وأن ما نسبته 18.92% حاصلين على درجة ماستر، أما درجة ليسانس كانت 16.22%، في حين كانت درجة ماجستير 02.70%، أما أصحاب الشهادات المهنية الأخرى فكانت نسبتهم منعدمة.

الشكل رقم (03-04): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة

لأغراض تحليل البيانات استخدمنا البرنامج الإحصائي (SPSS V23) كما استخدمنا التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الفرع الأول: اختبار ثبات العينة

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا. الجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (03-06): اختبار ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ الثبات
المحور الأول	**07**	**0.755**
المحور الثاني	**06**	**0.722**
المحور الثالث	**12**	**0.841**
المحور الرابع	**06**	**0.723**
المحور الخامس	**06**	**0.704**
المجموع	**37**	**0.893**

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن عبارات الاستبيان في المحاور الخمسة تتميز بمعاملات مناسبة وتفي بأغراض الدراسة حسب معامل ألفا كرونباخ، وهو ما يشير إلى أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات بحيث يمكن الاعتماد عليها للوصول إلى النتائج والوثوق بها، حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ الكلية للاستبيان 0.893، وقد حقق المحور الأول معامل ثبات يتمثل في 0.755 بمجموع 07 عبارات، أما المحور الثاني والذي بلغ عدد عباراته 06 كانت قيمة ألفا كرونباخ 0.722، فكانت ألفا كرونباخ للمحور الثالث 0.841 بمجموع 12 عبارة، بينما حقق المحور الرابع المتكون من 06 عبارات معامل ثبات يقدر بـ 0.723، أما المحور الخامس فحقق معامل ثبات يتمثل في 0.704 بمجموع 06 عبارات.

الفرع الثاني: إجراءات معالجة الاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول ووزعت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

لتحويل إجابات العينة إلى بيانات كمية تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي باعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة وذلك بإعطاء رقم1 لخيار غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3

محايد،4 موافق، 5 موافق بشدة، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي المرجح بإتباع الخطوات التالية:

- حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس: أقل قيمة أي (5-1)= 4؛
- حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات أي 5/4= 0.80، فتكون الفئة الأولى من 1إلى 1.80 وهكذا.

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(03-07): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

المتوسط المرجح	التقييم
1إلى أقل من 1.80	**غير موافق بشدة**
1.81 إلى أقل من 2.60	**غير موافق**
2.61 إلى أقل من 3.40	**محايد**
3.41 إلى أقل من 4.20	**موافق**
4.21 إلى 5	**موافق بشدة**

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، **البحث العلمي- الدليل التطبيقي للباحثين**، دار وائل للنشر، ط1، عمان،2006، ص115.

الفرع الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة

1-تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

يبين الجدول رقم(03-08): إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم(03-08): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
		%	%	%	%	%			

1	المؤسسة المستدامة تسعى لتحقيق أهداف مختلف الأطراف ذات المصلحة وتعبر عن مشاغلهم ووجهات نظرهم.	00	01	01	28	07	4,11	1,108	موافق
		00	2.70	2.70	75.68	18.92			
2	عدم استجابة المؤسسة المستدامة لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي في مراحل العملية الإنتاجية يعرضها لمخاطر جوهرية.	00	03	05	20	09	4,03	1,027	موافق
		00	8.11	13.51	54.05	24.33			
3	فعالية التنمية المستدامة تعتمد على تضافر الجهود في المجالات الاقتصادية الاجتماعية والبيئية.	00	00	00	25	12	4,35	1,351	موافق بشدة
		00	00	00	67.57	32.43			
4	اعتماد المؤسسة الاقتصادية على العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وكل أصحاب المصلحة يدعم التنمية المستدامة.	00	01	04	21	11	4,43	1,432	موافق بشدة
		00	2.70	10.81	56.76	29.73			
5	تحقق المؤسسة الاقتصادية الاستدامة من خلال الانخراط في الإستثمار الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.	00	00	01	23	13	4,38	1,378	موافق بشدة
		00	00	2.70	62.16	35.14			
6	لتحقيق استدامة المؤسسة يجب الإفصاح عن التقارير وجميع المعلومات المالية وغير المالية وتوصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح.	00	00	04	20	13	3,59	1,595	موافق
		00	00	10.81	54.05	35.14			
7	ابتكار الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي يعزز التنمية المستدامة في عملية إتخاذ القرار.	00	00	01	22	14	4,08	1,081	موافق
		00	00	2.70	59.46	37.84			
	المتوسط المرجح للمحور الأول						4,14	1,139	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23 .

يوضح الجدول أعلاه إدراك أفراد العينة على ضرورة وجود التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار وبصفة طوعية الاهتمامات الاجتماعية والبيئية من طرف المؤسسة أثناء أدائها لأنشطتها الاقتصادية وكذلك في علاقاتها مع أصحاب المصالح.وفيما يلي مناقشة عبارات الاستبيان لهذا المحور:

- **العبارة 1:** المؤسسة المستدامة تسعى لتحقيق أهداف مختلف الأطراف ذات المصلحة وتعبر عن مشاغلهم ووجهات نظرهم.

حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.11 وانحراف معياري بلغ 1.108 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد العينة، مما يدل على إدراك أفراد العينة على ضرورة سعي المؤسسة المستدامة لتحقيق أهداف أصحاب المصالح وذلك من خلال التعبير عن وجهات نظرهم ومشاغلهم.

- **العبارة 2:**عدم استجابة المؤسسة المستدامة لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي في مراحل العملية الإنتاجية يعرضها لمخاطر جوهرية.

لقد تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي بلغ 4.03 وانحراف معياري قدره 1.027 حسب ما يعكسه مقياس ليكارت الخماسي، فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** ما يدل على موافقة أفراد العينة على أن عدم استجابة المؤسسة المستدامة في مراحل العملية الانتاجية لتحديد الأثر الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي قد يعرضها للمخاطر.

- **العبارة 3** : فعالية التنمية المستدامة تعتمد على تضافر الجهود في المجالات الاقتصادية الاجتماعية والبيئية.

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.35 وانحراف معياري متمثل في 1.351 بدرجة تقييم **موافق بشدة** وذلك لوقوعها في منطقة المتوسط المرجح مابين 4.21 و5 حسب مقياس ليكارت الخماسي، هذا يعكس أهمية التأكيد على تضافر الجهود لتحقيق أبعاد التنمية المستدامة يزيد من فعاليتها.

- **العبارة 4:** اعتماد المؤسسة الاقتصادية على العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وكل أصحاب المصلحة يدعم التنمية المستدامة.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.43 والانحراف معياري بقيمة 1.432 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة** من

قبل أفراد العينة، مما يدل على أن دعم التنمية المستدامة يتحقق باعتماد المؤسسة الاقتصادية على العمل مع الجهات الحكومية والأطراف ذات المصلحة.

- **العبارة 5** : تحقق المؤسسة الاقتصادية الاستدامة من خلال الانخراط في الإستثمار الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

لقد تحصلت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.38 وانحراف معياري قدره 1.378 حيث حققت العبارة درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أهمية انخراط المؤسسة الاقتصادية في الاستثمار الاقتصادي والاجتماعي والبيئي ليحقق الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية.

- **العبارة 6** : لتحقيق استدامة المؤسسة يجب الإفصاح عن التقارير وجميع المعلومات المالية وغير المالية وتوصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح.

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدر بـ 3.59 وانحراف معياري بـ 1.595 وبالنظر لمقياس ليكارت فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** مما يدل على ادراك أفراد العينة لضرورة الإفصاح عن التقارير المالية وغير المالية لتوصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح يحقق استدامة المؤسسة.

- **العبارة رقم 7:** ابتكار الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي يعزز التنمية المستدامة في عملية إتخاذ القرار.

تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي قدره 4.08 وانحراف معياري قدره1.081 حيث حققت العبارة درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد العينة، مما يدل على إدراكهم وجوب تعزيز الأداء الاقتصادي وابتكار الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي يساهم في عملية اتخاذ القرار.

وبينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم(03-07) المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 4.14 بدرجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي وذلك لوقوعها في منطقة المتوسط المرجح مابين 3.41 و 4.20 حيث يبين موافقة أغلبية أفراد العينة على جميع العناصر المذكورة في هذا المحور، وبانحراف معياري 1.139.

2- تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

يبين الجدول رقم(03-09) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

الجدول رقم(03-09): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
		%	%	%	%	%			
1	تقارير الاستدامة تعني الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة المالية وغير المالية وعرضها على أصحاب المصالح.	00	01	02	21	13	3,89	1,892	موافق
		00	2.70	5.40	56.76	35.14			
2	يعتبر تقرير الاستدامة وسيله لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسات في مجال الاستدامة.	00	02	01	21	13	4,03	1,027	موافق
		00	5.40	2.70	56.76	35.14			
3	الإفصاح عن تقارير الاستدامة يسهل عمليات اتخاذ القرارات، مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر.	00	01	02	23	11	4,14	1,135	موافق
		00	2.70	5.40	62.17	29.73			
4	استدامة التنمية الاجتماعية تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية في كافة المجالات.	00	00	04	25	08	4,14	1,135	موافق
		00	00	10.81	67.57	21.62			
5	لتحقيق استدامة المؤسسة يجب دمج المعايير البيئية والمجتمعية ومعايير الحوكمة في الإستراتيجية	00	00	03	22	12	4,24	1,243	موافق بشدة
		00	00	8.11	59.46	32.43			

	العامة والثقافة المؤسسية.							
6-	من مراحل إعداد تقارير الاستدامة فحص العمليات ومراقبة النشاطات، والتأكيد على جوده المعلومات.	00	00	03	27	07	4,11	1,108	موافق
		00	00	8.11	72.97	18.92			
المتوسط المرجح للمحور الثاني							4,09	1,090	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23 .

يوضح الجدول أعلاه التوزيع التكراري والنسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص هذا المحور والمتمثل في أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية من حيث تحسين سمعة الشركة وعلامتها التجارية بالإضافة إلى تحسين كفاءة الأداء التشغيلي، وزيادة الأرباح عن طريق تخفيض التكاليف وترشيد استغلال الموارد، وفيما يلي مناقشة عبارات الاستبيان لهذا المحور:

- **العبارة 01:** تقارير الاستدامة تعني الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة المالية وغير المالية وعرضها على أصحاب المصالح.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.89 بانحراف معياري قدر بـ 1.892وبدرجة تقييم **موافق**، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا إدراك أفراد العينة أن أهمية تقارير الاستدامة يكمن في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وعرضها على أصحاب المصالح.

- **العبارة 02:** يعتبر تقرير الاستدامة وسيله لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسات في مجال الاستدامة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدر بـ 4.03 وانحرافا معياريا بلغ 1.027 وبدرجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، ما يدل على اتفاق أفراد العينة على إعتبار أن تقارير الاستدامة هي وسيلة لقياس الأداء والإفصاح المؤسساتي.

- **العبارة 03:** الإفصاح عن تقارير الاستدامة يسهل عمليات اتخاذ القرارات، مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر.

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي بلغ 4.14 وانحراف معياري قدر بـ 1.135 بدرجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، مع ملاحظة إدراك أفراد العينة أن مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر ويسهل عملية اتخاذ القرار هو الإفصاح عن تقارير الاستدامة.

- **العبارة 04:** استدامة التنمية الاجتماعية تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية في كافة المجالات.

وحققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.14 وانحراف معياري بلغ 1.135 ودرجة تقييم **موافق** استنادا لمقياس ليكارت الخماسي، مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة أن تحقيق العدالة الاجتماعية في كافة المجالات هو نتيجة لاستدامة التنمية الاجتماعية.

- **العبارة 05:** لتحقيق استدامة المؤسسة يجب دمج المعايير البيئية والمجتمعية ومعايير الحوكمة في الإستراتيجية العامة والثقافة المؤسسية.

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدر بـ 4.24 وانحراف معياري بلغ 1.243 وحسب مقياس ليكارت الخماسي نجد أن هذه العبارة حققت درجة تقييم **موافق بشدة**، ما يدل على أن إجابة أغلبية أفراد العينة أكدت على ضرورة دمج المعايير البيئية والمجتمعية وكذا معايير الحوكمة في الإستراتيجية العامة للمؤسسة بغرض تحقيق استدامتها.

- **العبارة 06:** من مراحل إعداد تقارير الاستدامة فحص العمليات ومراقبة النشاطات، والتأكيد على جوده المعلومات.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.11 كما قدر الانحراف المعياري بـ 1.108 وبدرجة تقييم **موافق** وفق مقياس ليكارت الخماسي، مايدل على موافقة أغلبية أفراد العينة أن التأكيد على جودة المعلومات يعد أمرا مهما في إعداد تقارير الاستدامة من خلال فحص العمليات ومراقبة النشاطات.

من خلال الجدول رقم(03-09) يتضح لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني من الاستبيان المتعلق بأهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية قدر بـ 4.09 وانحراف معياري بلغ 1.090، وبدرجة تقييم **موافق**، وهذا يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على إجابات هذا المحور.

3-تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

يبين الجدول رقم(03-10):إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

الجدول رقم(03-10): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
		%	%	%	%	%			
1	تعتبر المراجعة الاجتماعية فحصا إنتقاديا واحترافيا للوضعية الاجتماعية من أجل إصدار رأي محايد.	00	01	04	24	08	4,14	1,135	موافق
		00	2.70	10.81	64.87	21.62			
2	تمكّن المراجعة الاجتماعية المؤسسة من التقرير عن أدائها الاجتماعي بطريقة مبنية على إثباتات موثقة.	00	02	02	23	10	4,27	1,270	موافق بشدة
		00	5.40	5.40	62.17	27.03			
3	تعمل المراجعة الاجتماعية على تحسين أداء العمال ورفع المستوى الثقافي والاجتماعي وتعزيز العلاقات داخل المؤسسة وخارجها.	00	00	03	21	13	4,08	1,081	موافق
		00	00	8.11	56.75	35.14			
4	تعمل المراجعة الاجتماعية على الرفع من فعالية العاملين من خلال الدراسة الاجتماعية للمؤسسة لتحديد العراقيل.	00	00	00	31	06	4,11	1,108	موافق
		00	00	00	83.78	16.22			
5	يقوم المراجع الاجتماعي بإعداد تقرير عن العمل مع إبداء رأيه المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة.	00	01	02	27	07	4,03	1,027	موافق
		00	2.70	5.40	72.98	18.92			
6	ضرورة حصول المراجع الاجتماعي على نسخة من	00	00	06	16	15	4,35	1,351	موافق بشدة

	القوائم والتقارير التي تعكسها نتائج النشاط المحاسبي الاجتماعي في السنوات السابقة.	00	00	16.22	43.24	40.54			
7	المراجعة البيئية هي فحص منظم وموضوعي للأداء البيئي وذلك لغرض التأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات البيئية.	00	00	05	17	15	4,43	1,432	موافق بشدة
		00	00	13.51	45.95	40.54			
8	تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية وتهدف لقياس مدى تحسن الأداء البيئي.	00	01	02	25	09	4,38	1,378	موافق بشدة
		00	2.70	5.40	67.57	24.33			
9	يقوم المراجع بفحص مدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة ويقدم تقرير بيئي عن النتائج التي توصل إليها.	00	00	01	27	09	4,41	1,405	موافق بشدة
		00	00	2.70	72.97	24.33			
10	تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية،والتزام المؤسسة بالسياسات المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة.	00	00	00	30	07	4,30	1,297	موافق بشدة
		00	00	00	81.08	18.92			
11	تساعد المراجعة الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية.	00	00	07	21	09	4,16	1,162	موافق
		00	00	18.92	56.75	24.33			
12	لا تتوقف المراجعة البيئية عند إعداد التقرير، بل لابد أن يكون هناك تغذية عكسية، لتقييم مخرجات	00	01	03	21	12	4,27	1,270	موافق بشدة
		00	2.70	8.11	56.75	32.44			

								عملية المراجعة ومدى ملاءمتها للتنبؤات.	
موافق بشدة	1,243	4,24	المتوسط المرجح للمحور الثالث						

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23 .

استهدفت العبارات من 01 إلى 06 استكشاف أفراد العينة حول الجزء المتعلق بدور المراجعة الاجتماعية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة، ومن خلال الجدول السابق يمكن الخروج بعدد من النتائج والملاحظات كالآتي:

- **العبارة 01:** تعتبر المراجعة الاجتماعية فحصا إنتقاديا واحترافيا للوضعية الاجتماعية من أجل إصدار رأي محايد.

حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.14 وانحراف معياري بلغ 1.135 وبدرجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، ما يدل على إدراك أفراد العينة على اعتبار أنه من أجل إصدار رأي محايد يجب أن يتم عن طريق فحص انتقادي للوضعية الاجتماعية لتحقيق الاستدامة.

- **العبارة 02:** تمكِّن المراجعة الاجتماعية المؤسسة من التقرير عن أدائها الاجتماعي بطريقة مبنية على إثباتات موثقة.

سجلت هذه العبارة متوسط حسابي بلغ 4.27 بانحراف معياري قدر بـ 1.270 وبدرجة تقييم **موافق بشدة** وفق سلم ليكارت الخماسي، واستنادا للنتائج المتحصل عليها يتضح اتفاق أغلبية أفراد العينة على أن المراجعة الاجتماعية للمؤسسة من خلال تقريرها عن أدائها الاجتماعي يكون بطريقة مبنية على أدلة موثقة يؤدي إلى تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

- **العبارة 03:** تعمل المراجعة الاجتماعية على تحسين أداء العمال ورفع المستوى الثقافي والاجتماعي وتعزيز العلاقات داخل المؤسسة وخارجها.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.08، وانحراف معياري قدر بـ 1.081 ومن خلال هذه النتائج حققت العبارة درجة تقييم **موافق**، مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة تعزيز العلاقات داخل المؤسسة وتحسين أداء العمال للرفع بالمستوى الثقافي والاجتماعي لتحقيق الاستدامة.

- **العبارة 04:** تعمل المراجعة الاجتماعية على الرفع من فعالية العاملين من خلال الدراسة الاجتماعية للمؤسسة لتحديد العراقيل.

حققت هذه العبارة درجة تقييم **موافق** بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري قدر بـ 1.108، ما يؤكد على اتفاق أفراد العينة على أن الرفع من فعالية العاملين من خلال الدراسة الاجتماعية للمؤسسة يجعل من السهولة تحديد العراقيل التي تعترض تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

- **العبارة 05:** يقوم المراجع الاجتماعي بإعداد تقرير عن العمل مع إبداء رأيه المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة.

سجلت هذه العبارة درجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، حيث حققت متوسط حسابي قدره 4.03 وانحراف معياري قدر بـ 1.027، ما يؤكد على موافقة أغلبية أفراد العينة في إبداء رأيهم حول قيام المراجع الاجتماعي من خلال إعداده للتقرير والذي بدوره يعطي صورة صادقة وواضحة حول مدى تحقيق الاستدامة.

- **العبارة 06:** ضرورة حصول المراجع الاجتماعي على نسخة من القوائم والتقارير التي تعكسها نتائج النشاط المحاسبي الاجتماعي في السنوات السابقة.

أحرزت هذه العبارة درجة تقييم **موافق بشدة** بمتوسط حسابي بلغ4.35 وانحراف معياري قدره 1.351، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة حصول المراجع الاجتماعي على نتائج النشاط الاجتماعي في السنوات السابقة مما يدعم التحسين المستمر لاستدامة المؤسسة.

كما استهدفت العبارات من 07 إلى 12 استكشاف أفراد العينة حول الجزء المتعلق بدور المراجعة البيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة، ومن خلال الجدول السابق يمكن الخروج بعدد من النتائج والملاحظات كالآتي

- **العبارة 07:** المراجعة البيئية هي فحص منظم وموضوعي للأداء البيئي وذلك لغرض التأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات البيئية.

سجلت هذه العبارة درجة تقييم **موافق بشدة** بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري قدره

1.432، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا موافقة أغلبية أفراد العينة على أن المراجعة البيئية تعتمد فحص منظم للأداء البيئي بغرض التأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات البيئية لتحقيق الاستدامة.

- **العبارة 08:** تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية وتهدف لقياس مدى تحسن الأداء البيئي.

لقد تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي بلغ 4.38 وانحراف معياري قدره 1.378 حسب ما يعكسه مقياس ليكارت الخماسي، فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة،** ما يدل على موافقة أفراد العينة على أن قياس مدى تحسن الأداء البيئي لا يتأتى إلا بوجود مراجعة بيئية مستمرة وتتم بشكل منتظم من أجل تحقيق الاستدامة.

- **العبارة 09:** يقوم المراجع بفحص مدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة ويقدم تقرير بيئي عن النتائج التي توصل إليها.

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.41 وانحراف معياري متمثل في 1.405 بدرجة تقييم **موافق بشدة** وذلك لوقوعها في منطقة المتوسط المرجح مابين 4.21 و5 حسب مقياس ليكارت الخماسي مما يدل على ضرورة تقديم تقرير بيئي عن النتائج المتوصل إليها ومدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة لتحقيق الاستدامة.

- **العبارة 10:** تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية،والتزام المؤسسة بالسياسات المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة.

لقد تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي قدره 4.30 وانحراف معياري بـ 1.297 حيث حققت العبارة درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على إدراكهم على مدى فعالية الأدوات الرقابية والتزام المؤسسة بالسياسات المسطرة لحماية البيئة بهدف تحقيق الاستدامة.

- **العبارة 11:** تساعد المراجعة الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.16 وانحراف معياري بقيمة 1.162 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد

العينة، مما يدل على أن المراجعة البيئية تساعد الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية وتعمل على لفت الانتباه لتحقيق متطلبات بغرض الوصول إلى أهداف التنمية المستدامة.

- **العبارة 12:** لا تتوقف المراجعة البيئية عند إعداد التقرير، بل لابد أن يكون هناك تغذية عكسية، لتقييم مخرجات عملية المراجعة ومدى ملاءمتها للتنبؤات.

تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي قدره 4.27 وانحراف معياري 1.270 حيث حققت العبارة درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أهمية وجود تغذية عكسية لتقييم مخرجات عملية المراجعة بدل التوقف عن مجرد إعداد تقرير بهدف تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

و بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم(03-10) المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المحو والذي هو بمقدار 4.24 بدرجة تقييم **موافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي وذلك لوقوعها في منطقة الوسط المرجح ما بين 4.21 و5 حيث يبين موافقة أغلبية أفراد العينة على جميع العناصر المذكورة في هذا المحور وبانحراف معياري1.243.

4- تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان

يبين الجدول رقم(03-11): إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور مراجعة تقارير التنمية المستدامة

الجدول رقم(03-11): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور مراجعة تقارير التنمية المستدامة

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
		%	%	%	%	%			
1	تهدف مراجعة التنمية المستدامة إلى التحقق من تقاريرها التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات.	00	00	03	24	10	4,27	1,270	موافق بشدة
		00	00	8.11	64.86	27.03			

2	على المراجع المكلف بمراجعة تقارير التنمية المستدامة الحصول على قدر كافي من المعرفة عن طبيعة نشاط المؤسسة.	00	00	00	21	16	4,49	1,486	موافق بشدة
		00	00	00	56.75	43.24			
3	إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وإيصاله لأصحاب المصالح في المؤسسة.	00	00	03	24	10	4,24	1,243	موافق بشدة
		00	00	8.11	64.86	27.03			
4	تزيد مراجعة التنمية المستدامة من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المؤسسات وتعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية.	00	00	03	27	07	4,16	1,162	موافق
		00	00	8.11	72.97	18.92			
5	كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة وتنفيذها يمكن من بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الاتصال الخاصة بها.	00	01	04	28	04	4,03	1,027	موافق
		00	2.70	10.81	75.68	10.81			
6	تساهم مراجعة تقارير التنمية المستدامة في حث الإدارة على تعزيز قيمة المؤسسة من خلال تقوية الرقابة الداخلية للمؤسسة.	00	02	01	26	08	4,11	1,108	موافق
		00	5.40	2.70	70.27	21.63			
المتوسط المرجح للمحور الرابع							4,22	1,216	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

يوضح الجدول أعلاه التوزيع التكراري والنسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص هذا المحور والمتمثل في مراجعة تقارير التنمية المستدامة التي تهدف إلى التحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة في الإفصاح عن معلومات خاصة بالأداء المستدام للمؤسسة، سواء فيما تعلق بآليات أو برامج التنمية المستدامة أو التوجه الإستراتيجي للمؤسسة على الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وفيما يلي مناقشة عبارات الاستبيان لهذا المحور:

- **العبارة 01:** تهدف مراجعة التنمية المستدامة إلى التحقق من تقاريرها التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.27 بانحراف معياري قدر 1.270 وبدرجة تقييم **موافق بشدة**، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا إدراك أفراد العينة أن الهدف الأساسي من ضرورة مراجعة التنمية المستدامة في المؤسسات هو التحقق من التقارير التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي.

- **العبارة 02:** على المراجع المكلف بمراجعة تقارير التنمية المستدامة الحصول على قدر كافي من المعرفة عن طبيعة نشاط المؤسسة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدر بـ 4.49 وانحرافا معياريا بلغ 1.486 وبدرجة تقييم **موافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي، ما يدل على اتفاق أفراد العينة على ضرورة حصول المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقارير التنمية المستدامة على قدر كافي من المعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة الاقتصادية، ما يساعده في فهم وتحديد الأحداث والممارسات والأنشطة المتعلقة بأداء المؤسسة تجاه تحقيق الاستدامة.

- **العبارة 03:** إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وإيصاله لأصحاب المصالح في المؤسسة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدر بـ 4.24 وانحرافا معياريا بلغ 1.243 وبدرجة تقييم **موافق بشدة**، ما يدل على اتفاق أفراد العينة على ضرورة إبداء رأي فني محايد لمعرفة مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة بهدف إيصاله إلى أصحاب المصالح.

- **العبارة 04:** تزيد مراجعة التنمية المستدامة من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المؤسسات وتعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية.

لقد تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي قدره4.16 وانحراف معياري بـ 1.162 حيث حققت العبارة درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أن مراجعة التنمية المستدامة تزيد من ضمان موثوقية التقارير وتعمل على التعزيز من أهمية جودة الإفصاح.

- **العبارة 05:** كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة وتنفيذها يمكن من بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الاتصال الخاصة بها.

حققت هذه العبارة درجة تقييم **موافق** بمتوسط حسابي بلغ 4.03 وانحراف معياري قدر بـ1.027 ، ما يؤكد على اتفاق أفراد العينة على أن الإفصاح عن الخطط وآليات برامج الاستدامة يعمل على بلورة حدود ومجال تلك الخدمة.

- **العبارة 06:** تساهم مراجعة تقارير التنمية المستدامة في حث الإدارة على تعزيز قيمة المؤسسة من خلال تقوية الرقابة الداخلية للمؤسسة.

حققت هذه العبارة درجة تقييم **موافق** بمتوسط حسابي بلغ4.11 وانحراف معياري قدر بـ 1.108، ما يؤكد على اتفاق أفراد العينة على مساهمة مراجعة تقارير الاستدامة لتعزيز قيمة المؤسسة وتقوية الرقابة الداخلية فيها.

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم(03-11) المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 4.22 بدرجة تقييم **موافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي وذلك لوقوعها في منطقة الوسط المرجح ما بين 4.21 و5 حيث يبين موافقة أغلبية أفراد العينة على جميع العناصر المذكورة في هذا المحور وبانحراف معياري1.216.

5- تحليل نتائج المحور الخامس من الاستبيان

يبين الجدول رقم(03-12):إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات

الجدول رقم(03-12): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات

رقم العبارة	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
		%	%	%	%	%			
1-	إن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة.	00	00	03	23	11	4,22	1,216	موافق بشدة
		00	00	8.11	62.16	29.73			
2-	تمثل المعايير والمقاييس أطر مرجعية تتسم بالملائمة والشمول ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد عليها عند إجراءه عمليات الفحص والتقييم	00	00	03	23	11	4,22	1,216	موافق بشدة
		00	00	8.11	62.16	29.73			
3-	إن الإستعانة بأصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لما يمثلوه من تأثير إيجابي على محتوى التأكيد.	00	01	00	23	13	4,30	1,297	موافق بشدة
		00	2.70	00	62.16	35.14			
4-	يجب على المراجع أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل الإثبات لتدعيم النتيجة أو الرأي الذي يتم إبداؤه.	00	00	02	27	08	4,16	1,162	موافق
		00	00	5.40	72.97	21.63			

5-	نقص المعايير والإرشادات الرسمية يهدد دور مراجع الحسابات بشأن مراجعة تقارير التنمية المستدامة ودرجة التأكيد المصاحبة لها.	00	00	03	23	11	4,22	1,216	موافق بشدة
		00	00	8.11	62.16	29.73			
6-	على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال.	00	00	00	23	14	4,38	1,378	موافق بشدة
		00	00	00	62.16	37.84			
المتوسط المرجح المحور الخامس							4.25	1,247	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23 .

يوضح الجدول أعلاه التوزيع التكراري والنسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص هذا المحور والمتمثل في التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات، من بينها أن الوصول إلى مقاييس مقبولة قبولا عاما يعد عملية معقدة بسبب تعدد الأطراف كما أن هناك صعوبة في تأكيد اكتمال ودقة وموثوقية المعلومات المقدمة، وفيما يلي مناقشة عبارات الاستبيان لهذا المحور:

- **العبارة 01:** إن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.22 والانحراف معياري بقيمة 1.216 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أن جودة الرقابة الداخلية توفر إجراءات كثيرة للتأكد من طرف المراجع على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة.

- **العبارة 02:** تمثل المعايير والمقاييس أطر مرجعية تتسم بالملائمة والشمول ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد عليها عند إجراءه عمليات الفحص والتقييم.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.22 والانحراف معياري بقيمة 1.216 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة** من

قبل أفراد العينة، مما يدل على أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد على مقاييس وأطر مرجعية عند إجراءه لعمليات الفحص والتقييم.

- **العبارة 03:** إن الإستعانة بأصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لما يمثلوه من تأثير إيجابي على محتوى التأكيد.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره4.30 والانحراف معياري بقيمة 1.297 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على ضرورة الإستعانة بأصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة.

- **العبارة 04:** يجب على المراجع أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل الإثبات لتدعيم النتيجة أو الرأي الذي يتم إبداؤه.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.16 والانحراف معياري بقيمة1.162 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أنه لتدعيم رأي المراجع يعتبر كدليل إثبات من خلال التوثيق.

- **العبارة 05:** نقص المعايير والإرشادات الرسمية يهدد دور مراجع الحسابات بشأن مراجعة تقارير التنمية المستدامة ودرجة التأكيد المصاحبة لها.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.22 والانحراف معياري بقيمة 1.216 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على ضرورة وجود معايير وإرشادات رسمية تعزز دور مراجع الحسابات عند إعداده تقارير الاستدامة.

- **العبارة 06:** على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال.

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 4.38 والانحراف معياري بقيمة1.378 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أهمية اكتساب وتطوير مهارات مراجع الحسابات عن طريق الاستعانة بالخبراء في هذا المجال.

بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم(03-12) المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 4.25 بدرجة تقييم **موافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي وذلك لوقوعها في منطقة الوسط المرجح ما بين 4.21 و5 حيث يبين موافقة أغلبية أفراد العينة على جميع العناصر المذكورة في هذا المحور وبانحراف معياري1.247.

الفرع الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

تم صياغة خمسة فرضيات لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات كالتالي:

1- اختبار الفرضية الأولى:

- **تتمثل في** " تعتبر التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح". لإثبات صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل نتائج المحور المتعلق بالتنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على اعتبار التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح، وذلك بالاعتماد على مايلي:

- نقبل الفرضية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية :(sig أكبر من مستوى المعنوية (0.05).
- نقبل الفرضية H1 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig اقل من مستوى المعنوية (0.05).
- H0 : لا تعتبر التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح.
- H1 : تعتبر التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح.

وفيما يلي نتائج إختبار الفرضية الأولى كما يلي :

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج إختبار One-Sample Test

الجدول رقم(03-13): نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية إعتبار التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح

				(Test Value=0)				
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	اعتبار التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح	4,14	1,139	موافق	12,949	36	0,000	4,139

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق باعتبار التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح يقدر بـ 4.139 وإن القيمة الاحتمالية (sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05، وبالتالي رفض الفرضيةH0 التي محتواها لا تعتبر التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه تعتبر التنمية المستدامة للمؤسسات بديلا للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح.

2- اختبار الفرضية الثانية:

- **تتمثل في** " تعمل تقارير الاستدامة على تسهيل عملية اتخاذ القرارات مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر". لإثبات صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل نتائج المحور المتعلق أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على عمل تقارير الاستدامة في تسهيل عملية اتخاذ القرارات وذلك بالاعتماد على مايلي:

- نقبل الفرضية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

- نقبل الفرضية H1 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig اقل من مستوى المعنوية (0.05).

- H0 :لا وجود لعمل لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية إتخاذ القرارات

- H1 : وجود عمل لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية إتخاذ القرارات

وفيما يلي نتائج إختبار الفرضية الثانية كما يلي:

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج إختبار One-Sample Test

الجدول رقم (03-14): نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية وجود دور لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية إتخاذ القرارات

				(Test Value=0)				
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	عمل تقارير الاستدامة في تسهيل عملية إتخاذ القرارات	4,09	1,090	موافق	19,811	36	0,000	4,090

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق بوجود دور لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية اتخاذ القرارات يقدر بـ: 4.090 وأن القيمة الاحتمالية (sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05، وبالتالي رفض الفرضية H0 التي محتواها لا وجود لعمل لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية اتخاذ القرارات، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود عمل لتقارير الاستدامة في تسهيل عملية اتخاذ القرارات.

3- اختبار الفرضية الثالثة:

- **تتمثل في** " يتمثل دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة". لإثبات صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل نتائج المحور المتعلق دور المراجعة الإجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على وجود دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة ، وذلك بالاعتماد على مايلي:

- نقبل الفرضية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05).
- نقبل الفرضية H1 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig) اقل من مستوى المعنوية (0.05).
- H0 : لا يوجد دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة.
- H1 : يوجد دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة.

وفيما يلي نتائج إختبار الفرضية الثالثة كما يلي :

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج إختبار One-Sample Test

الجدول رقم (03-15): نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية وجود دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة

				(Test Value=0)				
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	وجود دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة	4,24	1,243	موافق بشدة	16,352	36	0,000	4,243

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق بوجود دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة يقدر بـ 4.243، وأن القيمة الاحتمالية (sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05،

وبالتالي رفض الفرضيةH0 التي محتواها لا يوجد دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد دور للمراجعة الاجتماعية والبيئية في رفع الأداء الاجتماعي والبيئي لتحقيق الاستدامة.

4- اختبار الفرضية الرابعة :

- **تتمثل في** " المقصود بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة". لإثبات صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل نتائج المحور المتعلق مراجعة تقارير التنمية المستدامة

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على أن المقصود بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة، وذلك بالاعتماد على مايلي:

- نقبل الفرضية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

- نقبل الفرضية H1 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig اقل من مستوى المعنوية (0.05).

- H0 : لا يقصد بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة.

- H1 : يقصد بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة.

وفيما يلي نتائج إختبار الفرضية الرابعة كما يلي :

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج إختبار One-Sample Test

الجدول رقم (03-16): نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية المقصود بمراجعة التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة

							(Test Value=0)		
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	المقصود بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة	24,2	1,216	موافق بشدة	19,756	36	0,000	4,216

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق المقصود بمراجعة التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة يقدر ب: 4.216 وإن القيمة الاحتمالية (sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05، وبالتالي رفض الفرضية H0 التي محتواها لا يقصد بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يقصد بمراجعة تقارير التنمية المستدامة التحقق من توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة.

5-اختبار الفرضية الخامسة :

تتمثل في: " تتمثل أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات في نقص المعايير والإرشادات الرسمية التي تعتبر إطار مرجعي له ". لإثبات صحة هذه الفرضية قمنا بتحليل نتائج المحور المتعلق بالتحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات.

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على اعتبار أن من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات هي نقص المعايير والإرشادات الرسمية، وذلك بالاعتماد على مايلي:

- نقبل الفرضية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig أكبر من مستوى المعنوية (0.05).
- نقبل الفرضية H1 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية : (sig اقل من مستوى المعنوية (0.05).
- H0 : لا يعتبر من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات نقص المعايير والإرشادات الرسمية.
- H1 : يعتبر من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات نقص المعايير والإرشادات الرسمية.

وفيما يلي نتائج إختبار الفرضية الخامسة كما يلي :

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج إختبار One-Sample Test

الجدول رقم(03-17): نتائج إختبار One-Sample Test لفرضية إن من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات هي نقص المعايير والإرشادات الرسمية

				(Test Value=0)				
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الإحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	أن من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات هي نقص المعايير والإرشادات الرسمية	4.25	1.247	موافق بشدة	21,255	36	0,000	4.250

المصدر: من إعداد الطالبات بناءا على مخرجات SPSS V23

- من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلقة بأهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات هي نقص المعايير والإرشادات الرسمية يقدر ب: 4.250، وأن القيمة الاحتمالية (sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05 وبالتالي رفض الفرضية H0 لا يعتبر من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات نقص المعايير والإرشادات الرسمية.، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يعتبر من أهم التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات نقص المعايير والإرشادات الرسمية.

خلاصة الفصل:

قمنا من خلال دراستنا الميدانية بتصميم استبيان وكانت محاوره تهدف إلى إبراز التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية حيث تم توزيعه على عينة الدراسة والمتمثلة في مجموعة من المهنيين والأكاديميين من أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال.

وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (SPSS V23)، لاحظنا أن عينة الدراسة تملك إهتمام متزايد لا سيما تجاه المراجعة الاجتماعية والبيئية وذلك بغرض تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة التوصل إلى تحديد التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال إبراز الخدمة التأكيدية لتقارير الاستدامة وذلك للتحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي الاجتماعي والبيئي للمؤسسات والطلب على هذه الخدمة من جهة الأطراف ذات المصلحة لغرض إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في هذه التقارير وجب تأكيد عن مدى عدالتها من قبل المراجع الخارجي، حيث يواجه هذا الأخير تحديات عند مراجعة استدامة المؤسسات.

ولتحقيق ذلك تم معالجة هذه الدراسة في جانبين نظري وتطبيقي، حيث قسمنا الجانب النظري إلى فصلين الفصل الأول تناولنا فيه التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية وتطرقنا في الفصل الثاني إلى استدامة المؤسسات الاقتصادية في ظل التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات، أما الجانب التطبيقي من الدراسة فقد تم الاعتماد فيه على الاستبيان من أجل معرفة أراء مراجعي الحسابات والأساتذة الأكاديميين في التخصص حول هذا الموضوع، وقد استعملنا لذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية لإثبات صحة الفرضيات.

نتائج الدراسة:

لقد تم التوصل من خلال الدراسة لهذا الموضوع إلى استعراض مجموعة من النتائج تتمثل في النقاط التالية:

– أصبحت الأبعاد البيئية والاجتماعية ضرورية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية لإنجاح أعمالها، وباتت مؤشرا هاما في تنافسيتها بالإضافة إلى أنها من متغيرات التنمية، مما حتم على المؤسسات الاقتصادية التغيير في نمط تسييرها لصالح الاعتبارات البيئية والاجتماعية وتطبيق المعايير الدولية؛

– تقارير التنمية المستدامة هي تقارير سنوية تصدرها المؤسسة من أجل الإفصاح على المعلومات المالية والغير المالية، كما تعد وسيلة لقياس الأداء وتعزيز دور المؤسسات في مجال الاستدامة؛

– تعد مراجعة التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة تهدف إلى تحسين جودة معلومات الاستدامة، والتي تقوم على التحقق من مدى صدق المحتوى المعلوماتي لتقارير التنمية

المستدامة الذي يوفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة من خلال فحص ومراجعة هذه التقارير وصولا لإبداء الرأي الفني المحايد وإيصاله إلى أصحاب المصالح؛

– يساعد فحص مراجع الحسابات في تقارير الاستدامة على اكتشاف المخالفات والثغرات والابلاغ عنها وتتميز المعلومات الصادرة في تقريره بالجودة العالية، والمصداقية والموثوقية، لتلبية حاجيات تقارير الاستدامة من خلال توافر عده معايير في تقريره النهائي؛

– وجود عدة صعوبات قد تواجه مراجع الحسابات خلال قيامه بفحص وتقييم المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة لاسيما المتعلقة بالمعلومات الغير المالية وذلك لعدم وضوح الأدلة لاختبارها والافتقار إلى وجود معايير معتمدة عند الفحص مما يؤثر على درجة التأكيد الذي بدوره قد يحدث فجوة توقعات تشكل تحديا في عمل مراجعة الحسابات.

التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن أن نقدم مجموعة من التوصيات كالتالي:

- تحديد مسؤوليات المراجع من طرف المنظمات والهيئات بدقة من أجل تمكين أصحاب المصالح ومستخدمي تقارير الاستدامة الوثوق في آرائهم؛
- إصدار معيار دولي يتضمن الإطار الفكري والعملي للمراجع الخارجي مع بيان مسؤولية المراجع الخارجي في مراجعة المجالات الاجتماعية؛
- زيادة الاهتمام الحكومي بالجوانب البيئية من خلال تحفيز المؤسسات ذات الاهتمام العالمي بالبيئة بالاستعانة بالخبراء البيئيين لإضفاء الثقة والمصداقية على تقرير مراجعة الأداء البيئي؛
- ضرورة التنسيق والتكامل بين عمل المراجع الخارجي والداخلي بما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية عملية مراجعة الأداء البيئي؛
- يجب على المنظمات المهنية والمعاهد العلمية القيام بوضع معايير وإجراءات أكثر وضوحا وتحديدا في التأكيد على قضايا الاستدامة داخل المؤسسات لمساعدة مهنة المراجعة؛
- تنمية مهارات المراجعين والمحاسبين وذلك لظهور منظور جديد لمسؤوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة غير المعتادة مثل إعداد تقرير الاستدامة وتأكيدها؛

- إشراك فريق المراجعة الداخلية مع المراجع الخارجي في إصدار التأكيد على تقارير الاستدامة؛
- توفير التدريب المناسب والكافي للمراجع الداخلي والخارجي لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة؛
- العمل على إعداد نموذج موحد في إطار مراجعة تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية من أجل تسهيل عمل مراجع الحسابات وقابلية مقارنة المؤسسات في هذا المجال؛
- الإهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمراجعين وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم من خلال وضع برنامج تدريبي مستمر للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستواهم وتطويره حتى يتلائم مع التطورات المستمرة في عالم الأعمال؛
- دعم استقلالية المراجعين الخارجيين لتعزيز الثقة والجودة في التقارير النهائية لهم وذلك من طرف الهيئات والمنظمات المشرفة عليهم.

أفـــاق الدراســـة:

- توسيع آفاق البحوث العلمية المستقبلية في مجالات مراجعة التنمية المستدامة؛
- ملائمة معايير المراجعة الدولية لمراجعة تقارير الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية؛
- دراسة التكامل بين مهام المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في مجال مراجعة التنمية المستدامة.

المصادر والمراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية

- **الكتب**

1. أحمد القطامين، الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقها، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، ط2، عمان، الأردن،2009.

2. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية،2011.

3. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية، 2005.

4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية،الدار الجامعية للنشر والتوزيع، ط1، الإسكندرية،2005.

5. بومدين طاشمة، التنمية المستدامة وإدارة البيئة بين الواقع ومقتضيات التطور، مكتبة الوفاء القانونية، بدون طبعة، الإسكندرية، 2016.

6. باتر محمد علي وردم، العالم ليس للبيع مخاطر العولمة على التنمية المستدامة، دار الأهلية للنشر والتوزيع، ط،1، الأردن، 2003.

7. جابر ساسي دهيمي، الإدارة البيئية والتنمية المستدامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015.

8. حجاب محمد منير، الإعلام والتنمية الشاملة، دار الفجر للنشر والتوزيع، بدون طبعة، القاهرة، 2009.

9. رشا الغول، المراجعة البيئية: التأصيل النظري والممارسات المهنية، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، الإسكندرية،2014.

10. سعد محمود الكوان، تعزيز دور المنظمات المحاسبية في تفصيل التنمية المستدامة باستخدام الشبكات العصبية، الدار الجامعية، بدون طبعة، جامعة الموصل، العراق، ، 2018.

11. عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنط، التنمية المستدامة" فلسفتها وأساليب تخطيطها،أدوات قياسها"، دار صفا للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007.

12. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة– وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات، الجزء الثالث، الدار الجامعية، القاهرة، 2009.

13. عبد الناصر عبد اللطيف محمد، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، كلية التجارة ، جامعة سوهاج، بدون طبعة، 2017.

14.قادري محمد الطاهر، التنمية المستدامة في البلدان العربية بين النظرية والتطبيق، مكتبة حسين العصرية للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 2013.
15.محمد مسعودي، اقتصاديات البيئة والتنمية المستدامة الأسس والمبادئ النظرية، دار الأيام للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2019.
16.محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق،المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية، 2013.
17.محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي- الدليل التطبيقي للباحثين-، دار وائل للنشر، ط1،عمان، 2006.
18.مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة مفهومها- أبعادها- مؤشراتها، المجموعة العربية للتدريب والنشر، ط1، القاهرة ، 2017.
19.مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر، بدون طبعة، عمان،2002.
20. نزار عوني اللبدي، التنمية المستدامة استغلال الموارد الطبيعية والطاقة المتجددة، دار النشر والطبع، ط1، عمان، الأردن 2015.
21. نعمة الله،أحمد رمضان، اقتصاديات الموارد والبيئة، مركز الإسكندرية للكتاب، بدون طبعة، الإسكندرية، 1995.
22. نوزاد عبد الرحمن الهيتي وآخرون، مقدمة في اقتصاديات البيئة، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1 ،عمان، الأردن ، 2010.

- **الرسائل والأطروحات**

1. الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006.
2. العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.
3. العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الإقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015/2014.
4. التجاني خدوج، دور المراجعة البيئية في توجيه السلوك البيئي وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث(LMD) في العلوم المالية والمحاسبية،

تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2021/2020.

5.أحمد عدنان العرموطي، أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنيةّ المدرجة في بورصة عمان، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2013.

6.إلهام الشيلي، دور إستراتيجية الجودة الشاملة في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2014/2013.

7.آفاق ذنون إبراهيم، نموذج محاسبي للإفصاح الإختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار– دراسة تطبيقية–، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العراق، 2014.

8.بوبكر تونسي، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت 1995، سكيكدة، 2014/2013.

9.بوفنشوشة ميرة، ياسف خديجة، التدقيق الاجتماعي والأداء، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علم الاجتماع، تخصص: تنظيم وعمل، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2018/2017.

10.بن علي عبد الناصر، واقع تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمفهوم المراجعة الاجتماعية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي لعلوم التسيير، التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015/2014.

11.باباي هاجر، دور المراجعة الاجتماعية في تحسين أداء الموارد البشرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

12.بوحفص رواني، المراجعة البيئية وسبل تطبيقها في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2018/2017.

13.باسم رشيد علي، إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية وأثره على قيمة المنشأة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2017.

14.ترقو فتيحة، دور المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون المؤسسة والتنمية المستدامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018/2017.

15.تعنة أسماء، ساحسي نعيمة، دور التدقيق الاجتماعي في تحسين الأداء الاجتماعي للمنظمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار،2017/2016.

16.جمال كامل محمد عبد الرحيم، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة قناة السويس، مصر، 2015.

17.حسونة عبد الغني، الحماية القانونية للبيئة في إطار التنمية المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص: قانون أعمال، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.

18.رياض دفاف، المسؤولية الاجتماعية كأداة لتفعيل دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020/2019.

19.رميساء عسول، دور التدقيق البيئي في تعزيز مساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2020/2019.

20.زرنوح ياسمينة، إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر، مذكرة لنيل درجة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2006/2005.

21.زروقي زينب، محاسبة التنمية المستدامة واقع وأفاق تطبيقه في بيئة الأعمال الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2018/2017.

22.سمير جعفر، التنمية المستدامة واستراتيجيات تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاد دولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018.

23.ست أبوها أحمد البشرى، دور المراجعة الخارجية في تقويم تقارير التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، 2020.

24. سارة ميسي، مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالثLMD ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2019/2018.

25.سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي ، شهادة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2016/2015.

26.عصماني خديجة، عمومن الغالية، إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

27.عبد الباقي محمد، مساهمة الجباية البيئية في تحقيق التنمية المستديمة، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009.

28.عامر حبيبة، دور المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة في ظل التكتلات الاقتصادية العالمية– دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–، مذكرة مكملة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016.

29.عشتار قسطنطين، أيشو قليتا، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير استدامة وتطوير النموذج لهذا التقرير وفق لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط،الأردن، 2014/2013.

30.عميري حبيبة، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20أوت 1955 سكيكدة، 2014/2013.

31.عبير علي عامر، المراجعة الاجتماعية من خلال مفهوم الجودة الشاملة في بنك التنمية والائتمان الزراعي في مصر، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، 2010.

32.غمام مراد، دحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، 2015/2014.

33.غلاب فاتح، إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2017/2016.

34.فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011/2010.

35.مريم قطوش، التوجه نحو تحقيق أبعاد الاستدامة كمدخل لتعزيز المؤسسات المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2018/2017.

36.مراد سكاك، دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسات العمومية الوطنية، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2010.

37.مهري ريان وآخرون، استخدام الأساليب الحديثة في المراجعة وأثرها على جودة التقارير، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2021/2020.

38.محمد فرحان فليح العباسي، التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، الجامعة المستنصرية، العراق،2021.

39.ميادة قيلان، أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي،2019/2018.

40.محمود عبد السلام إبراهيم، مدى إمكانية قيام المراجع الخارجي الليبي بمراجعة الأنشطة البيئية للشركات الليبية، قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات نيل درجة الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 2012.

41.ندى أولاد سالم، التدقيق الاجتماعي ودوره في تحسين أداء المورد البشري، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2016/2015.

42. هشام بن عيسى بن عبد الله الدلالي الشحي، حق التنمية المستدامة في قواعد القانون الدولي لحقوق الإنسان، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، جانفي2017.

43. وناسي هناء، باكو سميحة، دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية ، أدرار، 2019/2018.

44. ولد باحمو سمير، دور التدقيق البيئي في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار،2017/2016.

- **المقالات والمنشورات والتقارير:**

1. الجودي صاطوري، التنمية المستدامة في الجزائر: الواقع والتحديات، مجلة الباحث، العدد16، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، الجزائر،2016.

2. الرمضي قاعد الصفدي، إعداد تقارير الاستدامة للشركات وفق المبادرة العالمية للتقارير GRI، مقال تقارير الاستدامة للشركات، الشبكة السعودية للمسؤولية الاجتماعية، الرياض،السعودية،2020/8/2.

3. الطاهر ميمون، فاتح غلاب، إطار مقترح لتقرير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد17، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017،

4. أحمد حامد محمود عبد الحليم ، نبيل ياسين أحمد ، دور الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة في ترشيد قرارات المستثمرين: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في البورصة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد21، العدد2، جامعة عين شمس، مصر، جويلية 2017.

5. أسامة عبد المنعم، أحمد طه العجلولي، تقارير الاستدامة التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية للشركات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد5، العدد10، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الزرقاء، الأردن،2013 .

6. أبو حفص رواني، المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 6، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، جوان2014.

7. آمنة تونسي، إبراهيم بورنان، المراجعة الاجتماعية ودورها في تضييق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، دراسات العدد الاقتصادي، المجلد7، العدد3، سبتمبر 2016، جامعة الأغواط.

8. النور نادر النور عثمان، إحسان محمد أحمد إبراهيم الشبلي، تقويم تجربة المراجعة البيئية في ديوان المراجعة القومي، مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية ، مجلد3، العددان (1و2)،السودان، 2012.

9. ابن الشريف مبروكة وآخرون، التدقيق الاجتماعي كآلية لتحسين الأداء الاجتماعي من وجهة نظر موظفي القطاع الصحي لولاية أدرار، مجلة الحقيقة للعلوم الاجتماعية والإنسانية ، العدد 41، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017.

10.بوسكار ربيعة، صورية أوي، أهمية المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الإقتصادية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد4، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، سبتمبر 2018.

11.بن حاج جيلالي، مغراوة فتيحة، التنمية المستدامة بين الطرح النظري والواقع العملي– دراسة الإستراتيجية العربية المقترحة للتنمية المستدامة لما بعد عام 2015–، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد11، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة،2015.

12.بلهادف رحمة، انعكاسات سياسة التنمية المستدامة على أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد53، المجلس العام للبنوك والمؤسسات المالية الإسلامية، جامعة مستغانم، أكتوبر2016.

13.تهاني أبو القاسم أحمد، عماد الدين عوض العكام، تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(BSC)، بحث ميداني على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية،المجلد7، العدد2،كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2016.

14.حميدة المحجوب، حنان أبو شعالة، أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد5، جامعة مصراته، ليبيا، مارس2017.

15.حيدر كاظم نصر الله التميمي وآخرون، أثر معايير محاسبة الاستدامة على التدقيق الاجتماعي وانعكاسهما على أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية، العراق، 2020.

16.حميدة أوكيل، المراجعة البيئية ورهان تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد10، الجزء2،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2017.

17.خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، دور المدقق الخارجي في التدقيق الاجتماعي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، 2011.

18.دينا زين العابدين سعيد حسن، فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 20، العدد2، مصر، جويلية 2016.

19.زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد7، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الزرقاء، الأردن،2011.

20.سالم سعيد باعجاجه، المراجعة البيئية من منظور المراجعين الداخليين، دراسة تحليلية تطبيقية على شركات قطاع الاسمنت بالمملكة العربية السعودية، ،المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد9، جامعة الأزهر، مصر، جانفي 2012.

21.شايب نبيل، إشكالية تحقيق التنمية المستدامة في ظل متطلبات الواقع البيئي الجزائري، قراءة نظرية وصفية لفهم حتمية التطور ورهانات التسيير البيئي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، المجلد09، جامعة يحي فارس، المدية، 2018.

22.شريقي عمر، براهيمي لبنى، دور التدقيق البيئي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد04، العدد1، جامعة سطيف، ديسمبر2017.

23.صابر شراد، فارس صحراوي، متطلبات تبني التدقيق الاجتماعي بمنظمات الأعمال، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد04، العدد01، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2020.

24.عبد الله حسون محمد وآخرون، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد، مجلة ديالي، العدد67، جامعة ديالى، العراق، 2015.

25.عاطف يحي يحي الجند، الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند تقييم المراجعة البيئية لأغراض تقارير التنمية المستدامة، المجلد9، العدد4، الجزء الثاني،كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2018.

26.عبد الناصر محمد سيد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثاني، العدد1، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر ، جوان2014.

27.عزة الأزهر، ميسي سارة، التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد18، جامعة الوادي، 2017.

28.علاء محمد البتانوني، إطار مقترح للمراجعة المالية للالتزامات البيئية في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية: التجارة والتمويل، العدد2، المجلد27، مصر، جوان 2007.

29.عفت أبوبكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الاستدامة– دراسة تطبيقية–، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد48، العدد2، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،القاهرة، 2011.

30.علي سيد حسين عبد الرحمان البارودي، دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017.

31.عدالة خليل عبد الرحمن أتيره، دليل إجراءات التدقيق البيئي، سلطة جودة البيئة، فلسطين، أفريل 2014.

32.فتوح خالد، قراءة تحليلية لمؤشرات التنمية المستدامة في الجزائر خلال الفترة 2000-2016، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 4، جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر، الجزائر،2018.

33.فاتح غلاب، التقرير المحاسبي عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية العربية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، العدد26 ، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2017.

34.فتح الإله محمد أحمد محمد، سالم العجب سالم العجب، مساهمة المراجعة البيئية في تحقيق استدامة التوازن البيئي في بيئة الأعمال السودانية، مجلة دراسات حاسبية ومالية، المجلد15، العدد53، جامعة الملك خالد، المملكة العربية السعودية، 2020.

35.فتيح محمد لمين، أحمدوش بلال، التنمية المستدامة: الأبعاد، الآفاق والعلاقة بالطاقات المتجددة،جامعة لونيسي علي، البليدة2، الجزائر، أفريل 2018.

36.فادي الرابغي، أهمية إعداد تقارير الاستدامة لقطاع المؤسسات المالية والمصارف الإسلامية، تقريرشركة سارب للاستشارات وإعداد تقارير الاستدامة، 05-05-2022.

37.كمال رزيق، التنمية المستدامة في الوطن العربي من خلال الحكم الراشد والديمقراطية، مجلة العلوم الإنسانية (الجندول)، العدد25، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، نوفمبر2005.

38.كاتبة خالف، مكانة تقارير التدقيق الاجتماعي في صياغة إستراتيجية تنمية الكفاءات البشرية في المؤسسة، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد13، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، جوان 2018.

39.لكحل حياة،عزوز علي، تطبيقات التدقيق الاجتماعي في إطار التوجهات المعاصرة للتدقيق الداخلي، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد3، العدد2، جامعة الشلف،2021.

40.مؤمن فرحات السيد محمد، تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة في إشارة للمؤشر المصري- دراسة ميدانية-، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد20، العدد4، جامعة عين شمس، مصر، ديسمبر 2016.

41.ميسون عبد الله أحمد الشلمة، ميزانية الموارد البشرية أداة لقياس التدقيق الاجتماعي، نموذج مقترح للجامعات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد10، العدد23، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل،العراق، 2018.

42.ميلاد رجب اشميلة، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، المجلة الجامعة، العدد16، المجلد الثالث، كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الأسمرية الإسلامية، قسم المحاسبة، ليبيا، جويلية 2014.

43.محمد نبيل علام، حدود المسؤولية الاجتماعية : إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي، مجلة الإدارة العامة، العدد 72،معهد الإدارة العامة، الرياض،أكتوبر 1991.

44.منى محمد علي الشعباني، دور مراجعة البعد البيئي في دعم تقارير التنمية المستدامة، دراسة استكشافية في منشآت الأعمال في البيئة المصرية،مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد6، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة الجوف، المملكة العربية السعودية، 2018.

45.منذر عبد الله القحيط، المراجعة البيئية،أستاذ المنشآت النفطية والمنشآت المالية، المحاسبة الدولية والإدارية، منشور باحث في مجال المحاسبة والموازنات والمعايير الدولية وفقا للقضاء الدولي، 22 أفريل 2019.

46.نجاة محمد مرعي يونس، أثر مستوى وجودة الإفصاح عن تقارير الاستدامة على الأداء المالي للشركات، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد22، العدد الأول، جامعة جدة، السعودية، ، جانفي 2021.

47.نادر عازر، الدليل الإرشادي حول إعداد تقارير الاستدامة، تقرير، بورصة عمان، أوت2018.

48.هاشم علي هاشم الموسوي، جمانة حنظل التميمي، المراجعة الاجتماعية: دراسة تحليلية في شركة نفط الجنوب، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد14، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2004.

49.وفاء عمر التوم الحاج، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت، مجلة الدراسات العليا، المجلد08، العدد29، جامعة النيلين، السودان، 2017.

- **المؤتمرات والملتقيات:**

1. أحمد تي وآخرون، التنمية المستدامة،أبعادها ومؤشراتها قياسها: قراءة اقتصادية، أعمال الملتقى الوطني الأول: جودة الحياة والتنمية المستدامة في الجزائر- الأبعاد والتحديات-، يومي 4-5 فيفري 2020، جامعة الشهيد حمه لخضر،الوادي، الجزائر.

2. أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6-7 ماي 2012 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

3. جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة المؤسسة، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20-21 نوفمبر 2012، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،

4. زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، يومي 22-23 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة .

5. عفاف إسحق محمد أبو زر، الإبلاغ المالي والاستدامة، واقع وآفاق المؤتمر العلمي المهني الدولي التاسع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعنوان:" تطور بنية التقارير المالية في أعقاب الأزمة المالية العلمية"،يومي 28-29 سبتمبر 2011 عمان، الأردن.

6. عماري عمار، إشكالية التنمية المستدامة وأبعادها، المؤتمر العلمي الدولي:" التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، يومي 07-08 أفريل2008، جامعة فرحات عباس، سطيف.

7. عبد الرحمن محمد الحسن، التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها، بحث مقدم لملتقى: إستراتيجية الحكومة في القضاء على البطالة وتحقيق التنمية المستدامة، يومي 15-16 نوفمبر 2011، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

8. عمران عطية البكوري، دور المراجع الخارجي في دعم البعد البيئي للتنمية المستدامة،المؤتمر العلمي الرابع لكلية الاقتصاد والتجارة، الأهداف العالمية للتنمية المستدامة- الدول النامية بين تداعيات الواقع وتحديات المستقبل AISC2020، يومي 9-10نوفمبر 2020 ، جامعة المرقب ، ليبيا.

9. عاشور مزريق ، بن نافلة قدور، التنمية المستديمة في الوسط الصناعي بين إلزامية التشريعات البيئية والالتزام المؤسسي، ملتقى آفاق التنمية المستدامة في الجزائر و متطلبات التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية، يومي 17-18 ماي 2010، جامعة 08 ماي 1945، قالمة،.

10. غادر محمد ياسين ، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، أيام 10-11-12 نوفمبر 2012 ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الجنان، لبنان.
11. فاتح غلاب وآخرون، الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة لبعض مؤسسات صناعة الاسمنت الجزائرية-، مداخلة في الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
12. مراد سكاك، فارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، ملتقى علمي دولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20-21أكتوبر 2009. جامعة فرحات عباس ، سطيف.
13. معراج هواري، قياس ادراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التدقيق الاجتماعي ، دراسة عينة من مراجعي الحسابات بالجزائر، الملتقى الدولي حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية ، يومي 14-15 فيفري 2012 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة طاهري محمد، بشار.

- **المواقع الإلكترونية:**

1. سامي بلال، أهمية التنمية المستدامة وأهدافها، منشورة في 2021/3/15، تاريخ الإطلاع:4-3-2022، www.helloha.com/articles/3
2. عبد السلام المبروك، المراجعة الاجتماعية(1)، منشورة في 2010/07/8 في المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة، تاريخ الإطلاع:25-02-2022، www.infotechaccountants.com
3. محمد عثمان محمد الصالح، تقارير الاستدامة للمنظمات، منشورة في 2019/11/20، الشبكة السعودية للمسؤولية الاجتماعية، تاريخ الإطلاع: 15-03-2022، www.csrsa.net

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Candau. Laudit social nethodes et techniques pour un management. Paris.
2. Jean- Marie Ressources humaines et gestion de personnel educapole gestion.
3. Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Guidelines. Version G3.0.2006.
4. Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Guidelines. Version G3.0. 2006.
5. Stat his Gould, Accounting for Sustainability, Finance & Management, IFAC, 2011.
6. Stefan Schaltegger, Martin Bennett, Roger Burritt, Sustainability Accoounting and Reporting, Published by Springer, PO Box 17, 3300 AA Dordrecht, The Netherlands, 2006.

الملاحـــق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
ثانية ماستر
تخصص: محاسبة

استبيان حول موضوع:

التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية
دراسة ميدانية

- **حضرة الأستاذ :**

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان والمتعلق متطلبات إعداد مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة والموسوم بـ: (**التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية- دراسة ميدانية)**.

ونظرا لخبرة سيادتكم العلمية والعملية في مجال المراجعة يشرفنا مساهمتكم وذلك من خلال الإجابة على العبارات المرفقة في هذا الاستبيان، علما أن آرائكم ستكون موضوع السرية التامة، وأنها ستستخدم لأغرض البحث العلمي فقط.

وأخيرا نتقدم لكم بخالص التحية والشكر على حسن تعاونكم

الطالبات:
- **لبيضة سامية**
- **بوزنة أسماء**
- **واده مريم**
- **العايب انتصار**

الأستاذ المشرف
- أ.د. عزه الأزهر

السنة الجامعية: 2022/2021

- **يرجى وضع العلامة (X) على الإجابة المناسبة**

1- الأسئلة الشخصية:

- **المهنة الحالية:**

مراجع الحسابات	أستاذ أكاديمي في التخصص

- **الخبرة المهنية:**

أقل من 10 سنوات	10-20 سنوات	20-30 سنة	من 30 سنة فما فوق

- **الدرجة العلمية:**

ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	شهادة مهنية أخرى (أذكرها)

2- محاور الدراسة:

	المحور الذي يراد قياسه	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول	**التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية**					
.1	المؤسسة المستدامة تسعى لتحقيق أهداف مختلف الأطراف ذات المصلحة وتعبر عن مشاغلهم ووجهات نظرهم.					
.2	عدم استجابة المؤسسة المستدامة لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي في مراحل العملية الإنتاجية يعرضها لمخاطر جوهرية.					
.3	فعالية التنمية المستدامة تعتمد على تضافر الجهود في المجالات الاقتصادية الاجتماعية والبيئية.					
.4	اعتماد المؤسسة الاقتصادية على العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وكل أصحاب المصلحة يدعم التنمية المستدامة.					
.5	تحقق المؤسسة الاقتصادية الاستدامة من خلال الانخراط في الإستثمار الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.					
.6	لتحقيق استدامة المؤسسة يجب الإفصاح عن التقارير وجميع المعلومات المالية وغير المالية وتوصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح.					
.7	ابتكار الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي يعزز التنمية المستدامة في عملية إتخاذ القرار.					
المحور الثاني	**أهمية تقارير الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية**					
.8	تقارير الاستدامة تعني الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة المالية وغير المالية وعرضها على أصحاب المصالح.					
.9	يعتبر تقرير الاستدامة وسيله لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسات في مجال الاستدامة.					

.10	الإفصاح عن تقارير الاستدامة يسهل عمليات اتخاذ القرارات، مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر.					
.11	استدامة التنمية الاجتماعية تعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية في كافة المجالات.					
.12	لتحقيق استدامة المؤسسة يجب دمج المعايير البيئية والمجتمعية ومعايير الحوكمة في الإستراتيجية العامة والثقافة المؤسسية.					
.13	من مراحل إعداد تقارير الاستدامة فحص العمليات ومراقبة النشاطات، والتأكيد على جوده المعلومات.					
المحور الثالث	**دور المراجعة الاجتماعية والبيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة**					
أولا	**دور المراجعة الاجتماعية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة**					
.14	تعتبر المراجعة الاجتماعية فحصا انتقادي واحترافي للوضعية الاجتماعية من أجل إصدار رأي محايد.					
.15	تمكِّن المراجعة الاجتماعية المؤسسة من التقرير عن أدائها الاجتماعي بطريقة مبنية على إثباتات موثقة.					
.16	تعمل المراجعة الاجتماعية على تحسين أداء العمال ورفع المستوى الثقافي والاجتماعي وتعزيز العلاقات داخل المؤسسة وخارجها.					
.17	تعمل المراجعة الاجتماعية على الرفع من فعالية العاملين من خلال الدراسة الاجتماعية للمؤسسة لتحديد العراقيل.					
.18	يقوم المراجع الاجتماعي بإعداد تقرير عن العمل مع إبداء رأيه المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة.					
.19	ضرورة حصول المراجع الاجتماعي على نسخة من القوائم والتقارير التي تعكسها نتائج النشاط المحاسبي والاجتماعي في السنوات السابقة.					
ثانيا	**دور المراجعة البيئية في تحقيق متطلبات التنمية المستدامة**					
.20	المراجعة البيئية هي فحص منظم وموضوعي للأداء البيئي وذلك لغرض التأكد من الإلتزام بالقوانين والسياسات البيئية.					
.21	تعد المراجعة البيئية مراجعة مستمرة تتم بشكل منتظم على مدار الفترة المالية وتهدف لقياس مدى تحسن الأداء البيئي.					
.22	يقوم المراجع بفحص مدى التزام المؤسسة بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة ويقدم تقرير بيئي عن النتائج التي توصل إليها.					
.23	تختص عملية المراجعة بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية،والتزام المؤسسة بالسياسات المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة.					
.24	تساعد المراجعة الإدارة على التنبؤ بالمشاكل البيئية بدلا من التفاعل البسيط معها ولفت انتباهها إلى المتطلبات البيئية.					
.25	لا تتوقف المراجعة البيئية عند إعداد التقرير، بل لابد أن يكون هناك تغذية عكسية، لتقييم مخرجات عملية المراجعة ومدى ملاءمتها للتنبؤات.					
المحور الرابع	**مراجعة تقارير التنمية المستدامة**					

.26	تهدف مراجعة التنمية المستدامة إلى التحقق من تقاريرها التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات.					
.27	على المراجع المكلف بمراجعة تقارير التنمية المستدامة الحصول على قدر كافي من المعرفة عن طبيعة نشاط المؤسسة.					
.28	إبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وإيصاله لأصحاب المصالح في المؤسسة.					
.29	تزيد مراجعة التنمية المستدامة من ضمان وموثوقية التقارير الصادرة عن المؤسسات وتعزز من جودة الإفصاح للبيانات غير المالية.					
.30	كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة وتنفيذها يمكن من بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الاتصال الخاصة بها.					
.31	تساهم مراجعة تقارير التنمية المستدامة في حث الإدارة على تعزيز قيمة المؤسسة من خلال تقوية الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
المحور الخامس	**التحديات التي تواجه مراجع الحسابات عند مراجعة استدامة المؤسسات**					
.32	إن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد على المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة.					
.33	تمثل المعايير والمقاييس أطر مرجعية تتسم بالملائمة والشمول ويمكن للمراجع الخارجي أن يعتمد عليها عند إجراءه عمليات الفحص والتقييم .					
.34	إن الإستعانة بأصحاب المصالح في إعداد تقارير الاستدامة له أهمية لما يمثلوه من تأثير إيجابي على محتوى التأكيد.					
.35	يجب على المراجع أن يقوم بتوثيق الأمور التي تعتبر هامة في توفير دليل الإثبات لتدعيم النتيجة أو الرأي الذي يتم إبداؤه.					
.36	نقص المعايير والإرشادات الرسمية يهدد دور مراجع الحسابات بشأن مراجعة تقارير التنمية المستدامة ودرجة التأكيد المصاحبة لها.					
.37	على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال.					

الملحق رقم (02): قائمة بأسماء المحكمين للاستبيان

	الإسم	الدرجة العلمية	الجامعة	الكلية	القسم	الاختصاص العام
01	أ.د سالمي محمد الدينوري	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	العلوم المالية والمحاسبية	محاسبة
02	د. بن خليفة بلقاسم	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	العلوم المالية والمحاسبية	محاسبة

الملحق رقم (03): معامل ألفا كرونباخ

Reliability

Notes

Output Created		05-JUN-2022 15:45:18
Input	Data	C:\Users\سامي\Documents\Untitled3.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	43
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.06

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	86.0
	Excluded[a]	6	14.0
	Total	43	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.755	7

Reliability

Notes

Output Created		05-JUN-2022 15:49:11
Input	Data	C:\Users\سامي\Documents\Untitled3.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	43
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.05

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	86.0
	Excluded[a]	6	14.0
	Total	43	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.722	6

Reliability

Notes

Output Created		05-JUN-2022 15:51:49
Input	Data	C:\Users\سامي\Documents\Untitled3.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	43
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	86.0
	Excluded[a]	6	14.0
	Total	43	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.841	12

Reliability

Notes

Output Created		05-JUN-2022 15:56:17
Input	Data	C:\Users\سامي\Documents\Untitled3.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	43
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.05
	Elapsed Time	00:00:00.05

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	86.0
	Excluded[a]	6	14.0
	Total	43	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.723	6

Reliability

Notes

Output Created		05-JUN-2022 15:58:32
Input	Data	C:\Users\سامي\Documents\Untitled3.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	43
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.06

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	86.0
	Excluded[a]	6	14.0
	Total	43	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.704	6

Reliability

Notes

Output Created		05-JUN-2022 16:00:40
Input	Data	C:\Users\سامي\Documents\Untitled3.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	43
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	37	86.0
	Excluded[a]	6	14.0
	Total	43	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.893	37

الملحق رقم (03): نتائج اختبار ONE-SAMPLE TEST

اختبار ت تاست

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 CHA1
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

emarques

	Sortie obtenue	28-MAY-2022 11:32:07
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\user\Desktop\Sans sav.نسخة - titre6
	Jeu de donnéesactif	Jeu_de_données7
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichierscindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	37
Gestion des valeursmanquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
	Syntaxe	T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 CHA1 /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques sur échantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenneerreur standard
Q1	37	4,11	,658	,108
Q2	37	4,03	,763	,125
Q3	37	4,35	,824	,135
Q4	37	4,43	,765	,126
Q5	37	4,38	,861	,142
Q6	37	3,59	,927	,152
Q7	37	4,08	,795	,131
CHA1	37	4,1390	,53504	,08796

Statistiques sur échantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenneerreur standard
Q8	37	3,89	,774	,127
Q9	37	4,03	,833	,137
Q10	37	4,14	,631	,104

Q11	37	4,14	,536	,088
Q12	37	4,24	,597	,098
Q13	37	4,11	,516	,085
CHA2	37	4,0901	,33471	,05503

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
Q8	7,009	36	,000	,892	,63	1,15
Q9	7,501	36	,000	1,027	,75	1,30
Q10	10,946	36	,000	1,135	,92	1,35
Q11	12,893	36	,000	1,135	,96	1,31
Q12	12,677	36	,000	1,243	1,04	1,44
Q13	13,075	36	,000	1,108	,94	1,28
CHA2	19,811	36	,000	1,09009	,9785	1,2017

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
Q1	10,250	36	,000	1,108	,89	1,33
Q2	8,185	36	,000	1,027	,77	1,28
Q3	9,978	36	,000	1,351	1,08	1,63
Q4	11,386	36	,000	1,432	1,18	1,69
Q5	9,735	36	,000	1,378	1,09	1,67
Q6	3,903	36	,000	,595	,29	,90
Q7	8,271	36	,000	1,081	,82	1,35
CHA1	12,949	36	,000	1,13900	,9606	1,3174

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 CHA2
/CRITERIA=CI(.95).
```

Statistiques sur échantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenneerreur standard
Q8	37	3,89	,774	,127
Q9	37	4,03	,833	,137
Q10	37	4,14	,631	,104
Q11	37	4,14	,536	,088
Q12	37	4,24	,597	,098
Q13	37	4,11	,516	,085
CHA2	37	4,0901	,33471	,05503

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenne	Inférieur	Supérieur
Q8	7,009	36	,000	,892	,63	1,15
Q9	7,501	36	,000	1,027	,75	1,30
Q10	10,946	36	,000	1,135	,92	1,35
Q11	12,893	36	,000	1,135	,96	1,31
Q12	12,677	36	,000	1,243	1,04	1,44
Q13	13,075	36	,000	1,108	,94	1,28
CHA2	19,811	36	,000	1,09009	,9785	1,2017

Statistiques sur échantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenneerreur standard
Q14	37	4,14	,713	,117
Q15	37	4,27	,652	,107
Q16	37	4,08	,795	,131
Q17	37	4,11	,658	,108
Q18	37	4,03	,763	,125
Q19	37	4,35	,824	,135
Q20	37	4,43	,765	,126
Q21	37	4,38	,861	,142
Q22	37	4,41	,686	,113
Q23	37	4,30	,777	,128
Q24	37	4,16	,866	,142
Q25	37	4,27	,804	,132
CHA3p1	37	4,1622	,57933	,09524
CHA3p2	37	4,3243	,57325	,09424
CHA3	37	4,2432	,46247	,07603

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 CHA3p1 CHA3p2 CHA3
/CRITERIA=CI(.95).
```

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenne	Inférieur	Supérieur
Q14	9,678	36	,000	1,135	,90	1,37
Q15	11,853	36	,000	1,270	1,05	1,49
Q16	8,271	36	,000	1,081	,82	1,35
Q17	10,250	36	,000	1,108	,89	1,33
Q18	8,185	36	,000	1,027	,77	1,28
Q19	9,978	36	,000	1,351	1,08	1,63
Q20	11,386	36	,000	1,432	1,18	1,69
Q21	9,735	36	,000	1,378	1,09	1,67

Q22	12,470	36	,000	1,405	1,18	1,63
Q23	10,157	36	,000	1,297	1,04	1,56
Q24	8,159	36	,000	1,162	,87	1,45
Q25	9,605	36	,000	1,270	1,00	1,54
CHA3p1	12,202	36	,000	1,16216	,9690	1,3553
CHA3p2	14,052	36	,000	1,32432	1,1332	1,5155
CHA3	16,352	36	,000	1,24324	1,0890	1,3974

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 CHA4
/CRITERIA=CI(.95).
```

Statistiques sur échantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenneerreur standard
Q26	37	4,27	,608	,100
Q27	37	4,49	,507	,083
Q28	37	4,24	,597	,098
Q29	37	4,16	,553	,091
Q30	37	4,03	,600	,099
Q31	37	4,11	,699	,115
CHA4	37	4,2162	,37446	,06156

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
Q26	12,714	36	,000	1,270	1,07	1,47
Q27	17,844	36	,000	1,486	1,32	1,66
Q28	12,677	36	,000	1,243	1,04	1,44
Q29	12,773	36	,000	1,162	,98	1,35
Q30	10,407	36	,000	1,027	,83	1,23
Q31	9,649	36	,000	1,108	,88	1,34
CHA4	19,756	36	,000	1,21622	1,0914	1,3411

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 CHA5
/CRITERIA=CI(.95).
```

Statistiques sur échantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenneerreur standard
Q32	37	4,22	,584	,096
Q33	37	4,22	,584	,096
Q34	37	4,30	,618	,102
Q35	37	4,16	,501	,082
Q36	37	4,22	,584	,096
Q37	37	4,38	,492	,081
CHA5	37	4,2477	,35707	,05870

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
Q32	12,672	36	,000	1,216	1,02	1,41
Q33	12,672	36	,000	1,216	1,02	1,41
Q34	12,778	36	,000	1,297	1,09	1,50
Q35	14,117	36	,000	1,162	1,00	1,33
Q36	12,672	36	,000	1,216	1,02	1,41
Q37	17,053	36	,000	1,378	1,21	1,54
CHA5	21,255	36	,000	1,24775	1,1287	1,3668

معامل ارتباط بيرسون

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 CHA1
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Remarques

	Sortie obtenue	28-MAY-2022 11:31:40
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\user\Desktop\Sans sav.نسخة - titre6
	Jeu de données actif	Jeu_de_données7
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	37
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 CHA1 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Corrélations

		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
Q1	Corrélation de Pearson	1	,824**	,595**	,401*	,122
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,014	,472
	N	37	37	37	37	37
Q2	Corrélation de Pearson	,824**	1	,559**	,407*	,026
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,012	,877
	N	37	37	37	37	37
Q3	Corrélation de Pearson	,595**	,559**	1	,722**	,316
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,056
	N	37	37	37	37	37
Q4	Corrélation de Pearson	,401*	,407*	,722**	1	,546**
	Sig. (bilatérale)	,014	,012	,000		,000
	N	37	37	37	37	37
Q5	Corrélation de Pearson	,122	,026	,316	,546**	1

	Sig. (bilatérale)	,472	,877	,056	,000	
	N	37	37	37	37	37
Q6	Corrélation de Pearson	,119	,173	-,027	,137	,198
	Sig. (bilatérale)	,481	,306	,876	,420	,241
	N	37	37	37	37	37
Q7	Corrélation de Pearson	,833**	,683**	,549**	,397*	,238
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,015	,156
	N	37	37	37	37	37
CHA1	Corrélation de Pearson	,791**	,748**	,768**	,760**	,537**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,001
	N	37	37	37	37	37

Corrélations

		Q6	Q7	CHA1
Q1	Corrélation de Pearson	,119	,833**	,791**
	Sig. (bilatérale)	,481	,000	,000
	N	37	37	37
Q2	Corrélation de Pearson	,173	,683**	,748**
	Sig. (bilatérale)	,306	,000	,000
	N	37	37	37
Q3	Corrélation de Pearson	-,027	,549**	,768**
	Sig. (bilatérale)	,876	,000	,000
	N	37	37	37
Q4	Corrélation de Pearson	,137	,397*	,760**
	Sig. (bilatérale)	,420	,015	,000
	N	37	37	37
Q5	Corrélation de Pearson	,198	,238	,537**
	Sig. (bilatérale)	,241	,156	,001
	N	37	37	37
Q6	Corrélation de Pearson	1	,084	,389*
	Sig. (bilatérale)		,623	,017
	N	37	37	37
Q7	Corrélation de Pearson	,084	1	,775**
	Sig. (bilatérale)	,623		,000
	N	37	37	37
CHA1	Corrélation de Pearson	,389*	,775**	1
	Sig. (bilatérale)	,017	,000	
	N	37	37	37

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 CHA2
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

		Q8	Q9	Q10	Q11	Q12
Q8	Corrélation de Pearson	1	,522**	-,368*	-,031	,059
	Sig. (bilatérale)		,001	,025	,856	,731
	N	37	37	37	37	37
Q9	Corrélation de Pearson	,522**	1	-,007	-,258	,266
	Sig. (bilatérale)	,001		,967	,124	,112
	N	37	37	37	37	37
Q10	Corrélation de Pearson	-,368*	-,007	1	,356*	,132
	Sig. (bilatérale)	,025	,967		,031	,437
	N	37	37	37	37	37
Q11	Corrélation de Pearson	,745**	,432**	,537**	1	,576**

	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	37	37	37	37	37
Q12	Corrélation de Pearson	,059	,266	,132	,068	1
	Sig. (bilatérale)	,731	,112	,437	,689	
	N	37	37	37	37	37
Q13	Corrélation de Pearson	,169	,252	,210	-,054	,364*
	Sig. (bilatérale)	,316	,133	,212	,749	,027
	N	37	37	37	37	37
CHA2	Corrélation de Pearson	,539**	,689**	,357*	,266	,583**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,030	,112	,000
	N	37	37	37	37	37

Corrélations

		Q13	CHA2
Q8	Corrélation de Pearson	,169	,539**
	Sig. (bilatérale)	,316	,001
	N	37	37
Q9	Corrélation de Pearson	,252	,689**
	Sig. (bilatérale)	,133	,000
	N	37	37
Q10	Corrélation de Pearson	,210	,357*
	Sig. (bilatérale)	,212	,030
	N	37	37
Q11	Corrélation de Pearson	,752**	,618**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	37	37
Q12	Corrélation de Pearson	,364*	,583**
	Sig. (bilatérale)	,027	,000
	N	37	37
Q13	Corrélation de Pearson	1	,586**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	37	37
CHA2	Corrélation de Pearson	,586**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	37	37

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 CHA3 CHA3p1 CHA3p2
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

		Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21	Q22
Q14	Corrélation de Pearson	1	,397*	,421**	,501**	,452**	,295	,195	,276	,055
	Sig. (bilatérale)		,015	,009	,002	,005	,076	,247	,098	,745
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q15	Corrélation de Pearson	,397*	1	,600**	,578**	,487**	,439**	,372*	,060	,121
	Sig. (bilatérale)	,015		,000	,000	,002	,007	,023	,723	,476
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q16	Corrélation de Pearson	,421**	,600**	1	,833**	,683**	,549**	,397*	,238	,040
	Sig. (bilatérale)	,009	,000		,000	,000	,000	,015	,156	,814
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37

Q17	Corrélation de Pearson	,501**	,578**	,833**	1	,824**	,595**	,401*	,122	,023
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000		,000	,000	,014	,472	,891
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q18	Corrélation de Pearson	,452**	,487**	,683**	,824**	1	,559**	,407*	,026	,032
	Sig. (bilatérale)	,005	,002	,000	,000		,000	,012	,877	,853
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q19	Corrélation de Pearson	,295	,439**	,549**	,595**	,559**	1	,722**	,316	,183
	Sig. (bilatérale)	,076	,007	,000	,000	,000		,000	,056	,277
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q20	Corrélation de Pearson	,195	,372*	,397*	,401*	,407*	,722**	1	,546**	,504**
	Sig. (bilatérale)	,247	,023	,015	,014	,012	,000		,000	,001
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q21	Corrélation de Pearson	,276	,060	,238	,122	,026	,316	,546**	1	,345*
	Sig. (bilatérale)	,098	,723	,156	,472	,877	,056	,000		,037
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q22	Corrélation de Pearson	,055	,121	,040	,023	,032	,183	,504**	,345*	1
	Sig. (bilatérale)	,745	,476	,814	,891	,853	,277	,001	,037	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q23	Corrélation de Pearson	,026	,111	-,040	-,065	-,061	,179	,432**	,284	,863**
	Sig. (bilatérale)	,880	,512	,814	,704	,721	,288	,008	,089	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q24	Corrélation de Pearson	-,081	,117	-,020	-,080	-,007	,151	,478**	,325*	,775**
	Sig. (bilatérale)	,632	,491	,908	,636	,968	,371	,003	,050	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
Q25	Corrélation de Pearson	,225	,281	,182	,311	,304	,314	,256	,089	,249
	Sig. (bilatérale)	,181	,093	,281	,061	,067	,059	,126	,601	,137
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
CHA3	Corrélation de Pearson	,501**	,605**	,656**	,672**	,630**	,729**	,793**	,518**	,586**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
CHA3p1	Corrélation de Pearson	,640**	,727**	,865**	,913**	,848**	,741**	,537**	,226	,098
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,178	,564
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37
CHA3p2	Corrélation de Pearson	,162	,242	,184	,162	,159	,428**	,737**	,607**	,846**
	Sig. (bilatérale)	,340	,149	,274	,337	,346	,008	,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37

Corrélations

		Q23	Q24	Q25	CHA3	CHA3p1	CHA3p2
Q14	Corrélation de Pearson	,026	-,081	,225	,501**	,640**	,162
	Sig. (bilatérale)	,880	,632	,181	,002	,000	,340
	N	37	37	37	37	37	37
Q15	Corrélation de Pearson	,111	,117	,281	,605**	,727**	,242
	Sig. (bilatérale)	,512	,491	,093	,000	,000	,149
	N	37	37	37	37	37	37
Q16	Corrélation de Pearson	-,040	-,020	,182	,656**	,865**	,184
	Sig. (bilatérale)	,814	,908	,281	,000	,000	,274
	N	37	37	37	37	37	37

Q17	Corrélation de Pearson	-,065	-,080	,311	,672**	,913**	,162
	Sig. (bilatérale)	,704	,636	,061	,000	,000	,337
	N	37	37	37	37	37	37
Q18	Corrélation de Pearson	-,061	-,007	,304	,630**	,848**	,159
	Sig. (bilatérale)	,721	,968	,067	,000	,000	,346
	N	37	37	37	37	37	37
Q19	Corrélation de Pearson	,179	,151	,314	,729**	,741**	,428**
	Sig. (bilatérale)	,288	,371	,059	,000	,000	,008
	N	37	37	37	37	37	37
Q20	Corrélation de Pearson	,432**	,478**	,256	,793**	,537**	,737**
	Sig. (bilatérale)	,008	,003	,126	,000	,001	,000
	N	37	37	37	37	37	37
Q21	Corrélation de Pearson	,284	,325*	,089	,518**	,226	,607**
	Sig. (bilatérale)	,089	,050	,601	,001	,178	,000
	N	37	37	37	37	37	37
Q22	Corrélation de Pearson	,863**	,775**	,249	,586**	,098	,846**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,137	,000	,564	,000
	N	37	37	37	37	37	37
Q23	Corrélation de Pearson	1	,793**	,312	,540**	,034	,838**
	Sig. (bilatérale)		,000	,060	,001	,842	,000
	N	37	37	37	37	37	37
Q24	Corrélation de Pearson	,793**	1	,254	,528**	,020	,833**
	Sig. (bilatérale)	,000		,129	,001	,907	,000
	N	37	37	37	37	37	37
Q25	Corrélation de Pearson	,312	,254	1	,521**	,340*	,497**
	Sig. (bilatérale)	,060	,129		,001	,039	,002
	N	37	37	37	37	37	37
CHA3	Corrélation de Pearson	,540**	,528**	,521**	1	,805**	,800**
	Sig. (bilatérale)	,001	,001	,001		,000	,000
	N	37	37	37	37	37	37
CHA3p1	Corrélation de Pearson	,034	,020	,340*	,805**	1	,288
	Sig. (bilatérale)	,842	,907	,039	,000		,084
	N	37	37	37	37	37	37
CHA3p2	Corrélation de Pearson	,838**	,833**	,497**	,800**	,288	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,000	,084	
	N	37	37	37	37	37	37

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		Q26	Q27	Q28	Q29	Q30
Q26	Corrélation de Pearson	1	,463**	,350*	,279	,436**
	Sig. (bilatérale)		,004	,034	,094	,007
	N	37	37	37	37	37
Q27	Corrélation de Pearson	,463**	1	,609**	,404*	,321
	Sig. (bilatérale)	,004		,000	,013	,053
	N	37	37	37	37	37
Q28	Corrélation de Pearson	,350*	,609**	1	,634**	,291
	Sig. (bilatérale)	,034	,000		,000	,080
	N	37	37	37	37	37
Q29	Corrélation de Pearson	,279	,404*	,634**	1	,237
	Sig. (bilatérale)	,094	,013	,000		,157
	N	37	37	37	37	37
Q30	Corrélation de Pearson	,436**	,321	,291	,237	1
	Sig. (bilatérale)	,007	,053	,080	,157	
	N	37	37	37	37	37
Q31	Corrélation de Pearson	,191	,004	,135	,169	-,140
	Sig. (bilatérale)	,258	,980	,425	,318	,410

	N	37	37	37	37	37
CHA4	Corrélation de Pearson	,713**	,699**	,774**	,697**	,550**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37

Corrélations

		Q31	CHA4
Q26	Corrélation de Pearson	,191	,713**
	Sig. (bilatérale)	,258	,000
	N	37	37
Q27	Corrélation de Pearson	,004	,699**
	Sig. (bilatérale)	,980	,000
	N	37	37
Q28	Corrélation de Pearson	,135	,774**
	Sig. (bilatérale)	,425	,000
	N	37	37
Q29	Corrélation de Pearson	,169	,697**
	Sig. (bilatérale)	,318	,000
	N	37	37
Q30	Corrélation de Pearson	-,140	,550**
	Sig. (bilatérale)	,410	,000
	N	37	37
Q31	Corrélation de Pearson	1	,404*
	Sig. (bilatérale)		,013
	N	37	37
CHA4	Corrélation de Pearson	,404*	1
	Sig. (bilatérale)	,013	
	N	37	37

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 CHA5
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

		Q32	Q33	Q34	Q35	Q36
Q32	Corrélation de Pearson	1	,185	,202	,352*	,104
	Sig. (bilatérale)		,273	,231	,033	,542
	N	37	37	37	37	37
Q33	Corrélation de Pearson	,185	1	,510**	,352*	,430**
	Sig. (bilatérale)	,273		,001	,033	,008
	N	37	37	37	37	37
Q34	Corrélation de Pearson	,202	,510**	1	,469**	,433**
	Sig. (bilatérale)	,231	,001		,003	,007
	N	37	37	37	37	37
Q35	Corrélation de Pearson	,352*	,352*	,469**	1	,352*
	Sig. (bilatérale)	,033	,033	,003		,033
	N	37	37	37	37	37
Q36	Corrélation de Pearson	,104	,430**	,433**	,352*	1
	Sig. (bilatérale)	,542	,008	,007	,033	
	N	37	37	37	37	37
Q37	Corrélation de Pearson	-,003	,094	,168	,082	,481**
	Sig. (bilatérale)	,988	,579	,320	,628	,003
	N	37	37	37	37	37
CHA5	Corrélation de Pearson	,491**	,691**	,748**	,675**	,735**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37

Corrélations

		Q37	CHA5
Q32	Corrélation de Pearson	-,003	,491**
	Sig. (bilatérale)	,988	,002
	N	37	37
Q33	Corrélation de Pearson	,094	,691**
	Sig. (bilatérale)	,579	,000
	N	37	37
Q34	Corrélation de Pearson	,168	,748**
	Sig. (bilatérale)	,320	,000
	N	37	37
Q35	Corrélation de Pearson	,082	,675**
	Sig. (bilatérale)	,628	,000
	N	37	37
Q36	Corrélation de Pearson	,481**	,735**
	Sig. (bilatérale)	,003	,000
	N	37	37
Q37	Corrélation de Pearson	1	,453**
	Sig. (bilatérale)		,005
	N	37	37
CHA5	Corrélation de Pearson	,453**	1
	Sig. (bilatérale)	,005	
	N	37	37

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

```
COMPUTE
CH1a5=MEAN(Q32,Q33,Q34,Q35,Q36,Q37,Q1,Q2,Q3,Q4,Q5,Q6,Q7,Q8,Q9,Q10,Q11,Q12,Q13,Q14,Q15,Q16,
   Q17,Q18,Q19,Q20,Q21,Q22,Q23,Q24,Q25,Q26,Q27,Q28,Q29,Q30,Q31).
EXECUTE.
CORRELATIONS
  /VARIABLES=CHA1 CHA2 CHA3 CHA4 CHA5 CH1a5
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
```

Corrélations

		CHA1	CHA2	CHA3	CHA4	CHA5
CHA1	Corrélation de Pearson	1	,515**	,204	,304	,341*
	Sig. (bilatérale)		,001	,225	,067	,039
	N	37	37	37	37	37
CHA2	Corrélation de Pearson	,515**	1	,221	,536**	,441**
	Sig. (bilatérale)	,001		,189	,001	,006
	N	37	37	37	37	37
CHA3	Corrélation de Pearson	,204	,221	1	,165	,401*
	Sig. (bilatérale)	,225	,189		,330	,014
	N	37	37	37	37	37
CHA4	Corrélation de Pearson	,304	,536**	,165	1	,477**
	Sig. (bilatérale)	,067	,001	,330		,003
	N	37	37	37	37	37
CHA5	Corrélation de Pearson	,341*	,441**	,401*	,477**	1
	Sig. (bilatérale)	,039	,006	,014	,003	
	N	37	37	37	37	37
CH1a5	Corrélation de Pearson	,745**	,680**	,696**	,576**	,681**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	37	37	37	37	37

Corrélations

		CH1a5
CHA1	Corrélation de Pearson	,745**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	37
CHA2	Corrélation de Pearson	,680**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	37
CHA3	Corrélation de Pearson	,696**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	37
CHA4	Corrélation de Pearson	,576**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	37
CHA5	Corrélation de Pearson	,681**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	37
CH1a5	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	37

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).