



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث LMD

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات  
الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية .

نوقشت وأجيزت بتاريخ .....

إشراف الدكتور:

الأزهر عزه

من إعداد الباحثة:

سارة ميسي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. هشام غربي	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
د. الأزهر عزه	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا
د. رضا زهواني	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا
د. عبد الله مايو	أستاذ محاضر أ	جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	مناقشا
د. عبد العزيز قتال	أستاذ محاضر أ	جامعة العربي تبسي - تبسة	مناقشا

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

❖ من قال فيهما عز وجل: ﴿وَفَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا...﴾

إلى الوالدين الحبيبين أطال الله في عمرهما.

❖ أخي الغالي عبد الرحمان.

❖ أخواتي وأزواجهن وأبنائهن.

❖ كل الأهل والأقارب.

❖ الأصدقاء، زملاء الدراسة والعمل.

❖ كل من شجعني وساعدني لإتمام هذا العمل.

# شكر وعرفان

أشكر الله وأحمد نعمه على إتمام هذا العمل المتواضع

يشرفني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان لكل من قدم لي يد العون لإنجاز هذا العمل وأخص بالذكر:

❖ الدكتور الأزهر عزه على قبوله الإشراف على هذا العمل الذي والذي أرى فيه مثالا طيبا للبذل والعطاء، لم يينخل علي بالوقت والنصح والإرشاد والتوجيه من بداية اختيار الإشكالية إلى إنجاز هذا العمل في صورته النهائية فجزاه الله عني خير الجزاء .

❖ كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل الدكتور حميداتو صالح، والدكتور زكرياء دمدوم، والدكتور ريمي عقبة ، والأساتذة كلثوم فرحات لما قدموه لي من نصح وإرشاد فكانت لنصائحهم وتوجيهاتهم السديدة أكبر الأثر في إتمام هذا العمل، الذين أضاءوا ومهدوا لي السبيل وكانت مساعدتهم خير عون لي فمهما شكرتهم لا أوفيهم حقهم.

❖ الدكاترة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل وتقييمه.

❖ وفي الأخير لا يفوتني أن أشكر كل أساتذة وعمال وإداريي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، وكل من ساهم في إتمام هذا العمل.

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، باعتباره الجهة الرسمية القادرة على إجراء مثل هذا التدقيق وبالمستوى المطلوب، من خلال مراجعة ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة ( تقارير ثلاثية الأبعاد اقتصادية - اجتماعية - بيئية)، والطلب على هذه الخدمة نابع من تزايد احتياجات أصحاب المصالح وإدراكهم أن نجاح المؤسسات لا يقتصر فقط على تحقيق الاستدامة الاقتصادية بل بتكاملها مع الاستدامة البيئية والاجتماعية، ونظرا لأهمية هذه الأخيرة فقد تناولت هذه الدراسة في شقها النظري إلى تحديد التأصيل النظري لمراجعة الحسابات والتنمية المستدامة، إضافة إلى إبراز كيفية تقرير وإفصاح المؤسسات الاقتصادية عن التنمية المستدامة، ومراجعتها مع التركيز على البعدين البيئي والاجتماعي من أجل التأكد من مدى صحة ومصداقية هذه التقارير، ولتحقيق هذا الهدف قامت الدراسة في شقها الميداني باستطلاع وجهة نظر مراجعي الحسابات وأساتذة أكاديميين في التخصص في البيئة الجزائرية، حيث خلصت إلى حتمية قيام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة، إضافة إلى وجود إطار مقترح لمراجعة التنمية المستدامة في شقيها البيئي والاجتماعي، وضرورة اتباع عدة أساليب ووسائل من أجل تعزيز دور مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية في هذا المجال.

## الكلمات المفتاحية:

مراجعة الحسابات، التنمية المستدامة، التقرير عن التنمية المستدامة، مراجعة الأداء البيئي، مراجعة الأداء الاجتماعي.

**Abstract:**

As the well auditing, especially with regards to dimensions of sustainable development, is the officially task of the auditor, this study aims to focus on the contribution, of the auditor in auditing the dimensions of the sustainable development , of Algerian economic institutions through auditing the three-dimensional reports of sustainable development (socio-economic-environmental reports).

Taking into account the business men realization about the success of institutions, which assumes the reach to the socio-economic-environmental integration rather than to achieve economic sustainability, the study, in the theoretical part, focused on conceptual framework of auditing, sustainable development and methods of reporting and disclosing sustainable development with emphasis on the environmental and social dimensions. The applied part of the study investigated the opinion of auditors and academic professors in the Algerian environment.

The study concluded the obligation of disclosing reports of sustainable development in the Algerian institutions, and proposed a framework for auditing sustainable development in its environmental and social aspects, and the necessity of adopting several methods , to enhance the role of auditor in the Algerian environment.

**Key words:**

Audit, Sustainable Development, Report on Sustainable Development, Environmental Performance Audit, Social Performance Audit.

# الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.....
	شكر وعرفان.....
	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
IV	فهرس الجداول.....
V	فهرس الأشكال البيانية.....
VI	قائمة الملاحق.....
VII	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ-ح	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: التأصيل النظري لمراجعة الحسابات والتنمية المستدامة</b>	
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات.....
03	المطلب الأول: التطور التاريخي وتعريف مراجعة الحسابات.....
03	الفرع الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات.....
04	الفرع الثاني: تعريف مراجعة الحسابات.....
07	المطلب الثاني: أهداف مراجعة الحسابات.....
08	المطلب الثالث: أهمية مراجعة الحسابات.....
11	المبحث الثاني: مدخل عام للتنمية المستدامة.....
11	المطلب الأول: نشأة وتطور التنمية المستدامة.....
15	المطلب الثاني: تعريف التنمية المستدامة.....
19	المطلب الثالث: أهداف التنمية المستدامة.....
23	المبحث الثالث: مفاهيم أساسية للتنمية المستدامة.....
23	المطلب الأول: أبعاد التنمية المستدامة.....
27	المطلب الثاني: مبادئ التنمية المستدامة.....
30	المطلب الثالث: مؤشرات التنمية المستدامة.....
35	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني: التقرير والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية</b>	
37	تمهيد.....
38	المبحث الأول: عموميات حول استدامة المؤسسات الاقتصادية.....
38	المطلب الأول: مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية.....
42	المطلب الثاني: أهمية وأبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية.....
42	الفرع الأول: أهمية التنمية المستدامة في تحسين أداء المؤسسة.....
43	الفرع الثاني: أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية.....
44	المطلب الثالث: دور المحاسبة في تحقيق استدامة المؤسسة.....
44	الفرع الأول: تعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة.....

45	الفرع الثاني: العناصر المكونة للمحاسبة عن التنمية المستدامة.....
46	الفرع الثالث: مداخل تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة.....
48	المبحث الثاني: الإطار النظري للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.....
48	المطلب الأول: مفهوم التقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية.....
51	المطلب الثاني: مزايا تقارير التنمية في المؤسسات الاقتصادية.....
53	المطلب الثالث: أهمية إعداد تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات.....
57	المبحث الثالث: محاور أساسية لتقارير التنمية المستدامة.....
57	المطلب الأول: تحديات ومعوقات التقرير عن التنمية المستدامة.....
57	الفرع الأول: تحديات التقرير عن التنمية المستدامة.....
58	الفرع الثاني: معوقات التقرير عن التنمية المستدامة.....
59	المطلب الثاني: المحددات والمقومات الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة.....
59	الفرع الأول: محددات التقرير عن التنمية المستدامة.....
61	الفرع الثاني: المقومات الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة.....
63	المبحث الرابع: نماذج ومبادئ الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.....
63	المطلب الأول: نماذج الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.....
72	المطلب الثاني: المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة.....
75	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثالث: دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية</b>	
77	تمهيد
78	المبحث الأول:مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي.....
78	المطلب الأول: مراجعة الأداء البيئي.....
78	الفرع الأول: تعريف وأهداف مراجعة الأداء البيئي.....
80	الفرع الثاني: متطلبات وإجراءات مراجعة الأداء البيئي.....
83	المطلب الثاني: مراجعة الأداء الاجتماعي.....
83	الفرع الأول: مفهوم وأهداف مراجعة الأداء الاجتماعي.....
84	الفرع الثاني: معايير وإجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي.....
88	المبحث الثاني: مراجعة تقارير التنمية المستدامة.....
88	المطلب الأول: تعريف وتوصيف مهنة مراجعة تقارير التنمية المستدامة.....
88	الفرع الأول: تعريف مراجعة تقارير التنمية المستدامة.....
89	الفرع الثاني: توصيف مهنة مراجعة تقارير التنمية المستدامة.....
93	المطلب الثاني: معايير مراجعة تقارير التنمية المستدامة.....
98	المطلب الثالث: العوامل والصعوبات التي يواجهها مراجع الحسابات عند التحقق من معلومات الاستدامة.....
98	الفرع الأول: العوامل المؤثرة على مراجع الحسابات عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة.....
99	الفرع الثاني: الصعوبات التي يواجهها مراجع الحسابات عند التحقق من معلومات الاستدامة.....
102	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الرابع : الدراسة ميدانية</b>	
104	تمهيد.....
105	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.....

105	المطلب الأول: بيانات الدراسة.....
105	المطلب الثاني : قائمة الاستبيان.....
110	المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده.....
111	المبحث الثاني: خطوات المعالجة الإحصائية للاستبيان.....
111	المطلب الأول: دراسة وصفية للمتغيرات الديموغرافية.....
114	المطلب الثاني : اختبار ثبات العينة والتحليل الإحصائي للاستبيان.....
114	الفرع الأول: اختبار ثبات العينة.....
115	الفرع الثاني: التحليل الإحصائي للإستبيان.....
137	المطلب الثالث :اختبار فرضيات الدراسة.....
143	خلاصة الفصل.....
147-145	الخاتمة.....
154-149	قائمة المراجع.....
	الملاحق.....

فهرس الجداول

صفحة	رقم الجدول	عنوان الجدول
04	(01-01)	التطور التاريخي لمراجعة الحسابات
32-31	(02-01)	مؤشرات التنمية المستدامة
43	(01-02)	أبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية
57	(02-02)	تحديات تقارير التنمية المستدامة
65-64	(03-02)	قائمة الريج المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة
67-66	(04-02)	قائمة المركز المالي المعدل الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة
68	(05-02)	القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية في التنمية المستدامة
72-69	(06-02)	تقرير الإفصاح الشامل عن التنمية المستدامة
90	(01-03)	مكونات إطار مراجعة تقارير التنمية المستدامة
106	(01-04)	مقياس ليكارت الخماسي
108	(02-04)	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور
109	(03-04)	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان
111	(04-04)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية
112	(05-04)	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية
113	(06-04)	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية
114	(07-04)	اختبار ألفا كرومباخ
115	(08-04)	أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكارت الخماسي
115	(09-04)	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي
116	(10-04)	نتائج الإجابات المتعلقة بأسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادي عن جوانب التنمية المستدامة
118-117	(11-04)	نتائج الإجابات المتعلقة بالإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية
121-120	(12-04)	نتائج الإجابات المتعلقة بمراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف، الأهمية، الشروط)
127-124	(13-04)	نتائج الإجابات المتعلقة بتدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقارير التنمية المستدامة)
134	(14-04)	نتائج الإجابات المتعلقة بسبل أو آليات دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة
137	(15-04)	نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
138	(16-04)	نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية وجود اطار مقترح لمراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
140	(17-04)	نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
141	(18-04)	نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
142	(19-04)	نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

فهرس الأشكال البيانية

صفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	التطور التاريخي لمفهوم التنمية المستدامة	(01-01)
20	أهداف التنمية المستدامة بعد 2015	(02-01)
22	العناصر الأساسية في تشكيل وتعزيز الطابع العالمي المتكامل والتحويلي لجدول أعمال التنمية المستدامة	(03-01)
25	أبعاد التنمية المستدامة	(04-01)
26	الترايط بين أبعاد التنمية المستدامة	(05-01)
39	المجالات التي يستمد منها مفهومة استدامة المؤسسة	(01-02)
110	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	(01-04)
111	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية	(02-04)
112	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية	(03-04)
113	توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية	(04-04)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	قائمة محكمي الاستبيان
03	معامل ألفا كرومباخ لجميع عبارات الاستبيان
04	التكرارات النسبية المتوسطة الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان
05	نتائج اختبار One – Sample Test

قائمة الاختصارات والرموز

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	الرموز
برنامج الأمم المتحدة البيئية	Programme des Nations Unies pour l'environnement	PNUE
اللجنة العالمية للبيئة والتنمية	World Commission on Environnement and Development	WCED
المجلس الدولي للتنقيب واستخراج المعادن	The International Council on Mining and Metals	ICMM
لجنة التنمية المستدامة في الأمم المتحدة	Commission on Sustainable Development	CSD
مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة	World Business Council for Sustainable Development	WBCSD
مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية	The International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	Interntional Fédération of Accontants	IFAC
المبادرة العالمية لإعداد التقارير	Global Reporting Initiative	GRI
معايير التدقيق المتعارف عليها	Generlly Accepted Acconting Principles	GAAP
معايير التصديق	Statements on Standards for Attestation Engagements	SSAE <sub>s</sub>
مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي	American Institute of certified public Accountants	AICPA
المعيار الدولي لخدمات التأكيد	International Standard on Assurance Engagements	ISAE
معايير التدقيق والتوكيد المهني	International Accounting Standards Board	IASB
معيار المساءلة	Account Abality	AA
قواعد الأخلاقيات للمحاسبين المحترفين	International Ethics Standards Board for Accountants	IESBA

# المقدمة

## تمهيد:

نظرا لأهمية التنمية المستدامة في الوقت الحاضر والدور الذي تقوم به المؤسسات في تحقيق هذه التنمية فقد ظهرت الحاجة إلى معلومات مفيدة لصياغة الاستراتيجية واتخاذ القرارات الكفيلة بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بأسلوب يحافظ عليها ويحقق المعدلات المستهدفة للتنمية المستدامة يستخدم ويعتمد على معلومات محاسبية بما يحقق التوازن المرغوب بين الموارد المتاحة ومتطلبات الحفاظ على البيئة.

نتيجة لذلك ظهرت أهمية إعداد المؤسسات الاقتصادية لتقرير التنمية المستدامة الذي يوضح أداء المؤسسة من الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية تجاه تحقيق الاستدامة، والتي تهدف إلى تحسين جودة أرباحها من أجل تزويد أصحاب المصالح بمعلومات عن القضايا الملزمة للاستدامة ووسيلة لتلبية احتياجاتهم من المعلومات اللازمة لتقييم أدائها طويل الأجل.

مما دفع إلى ظهور محاولات لتطوير تقييم أداء المؤسسة من ناحية تحقيقها للتنمية المستدامة، وذلك من أجل تعزيز ثقة ومصداقية أصحاب المصالح في إفصاح وتقرير المؤسسات الاقتصادية عن جوانبها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية إضافة إلى جوانبها المالية، لذلك وجب على المؤسسات إجراء عمليات مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي عن طريق مراجع الحسابات، حيث لم تعد تقتصر هذه الأخيرة على المراجعة التقليدية والتي تتمثل في التأكيد عن صحة ومصداقية القوائم المالية، بل لتتعدى ذلك وتشمل جوانب أخرى للتنمية المستدامة ( بيئية واجتماعية واقتصادية)، ومن هنا وجد الطلب على خدمة التأكيد المهني الجديدة التي تهدف إلى تدقيق أبعاد التنمية المستدامة.

## المشكلة الرئيسية:

وعلى ضوء ما سبق ذكره نطرح الإشكالية التالية:

- إلى أي مدى يساهم مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

## الأسئلة الفرعية:

ولالإلمام بالموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح والتقرير عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة ؟
- ما المقصود بمراجعة التنمية المستدامة؟
- ما مدى وعي مراجعي الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ( مع التركيز على البعدين البيئي والاجتماعي) ؟
- كيف يتم تعزيز وتفعيل الدور المرتقب لمراجع الحسابات في مجال تدقيق تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

## فرضيات الدراسة:

ولمعالجة إشكالية هذا البحث سوف نحاول اختبار صحة الفرضيات:

1. تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه تحقيق التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة والتي تتضمن معلومات كمية ونوعية عن أنشطتها المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي إلى جانب الأداء المالي؛
2. تعتبر مراجعة ( التأكيد) عن تقرير التنمية المستدامة على أنها خدمة جديدة في ميدان المراجعة ويعني التحقق من تقرير التنمية المستدامة تعهد يهدف من خلاله طرف ثالث مستقل الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وباستخدام مجموعة من المعايير من أجل التأكيد عن مدى عدالة ومصداقية تلك التقارير في الإفصاح عن أداء المؤسسة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، يهدف إلى تعزيز مكانة تقارير الاستدامة وزيادة ثقة أصحاب المصالح في موثوقية تلك المعلومات التي يشتمل عليها.
3. وجود اطار لتدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ( البعدين البيئي والاجتماعي) من قبل مراجع الحسابات من أجل التأكيد على مدى عدالة ومصداقية تقارير التنمية المستدامة، وتزويد ثقة أصحاب المصالح بها؛
4. يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة تقارير أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية من خلال استخدام عدة وسائل وأساليب تنتهجها المؤسسات والدولة في هذا المجال.

## مبررات اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص محاسبة وتدقيق؛
- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بمفهوم تقارير التنمية المستدامة؛
- نقص وندرة الأبحاث في هذا المجال في المكتبات الجزائرية؛
- محاولة تسليط الضوء على هذا الموضوع ولفت انتباه الباحثين على إثراءه في البيئة الجزائرية؛

## أهداف الدراسة وأهميتها:

تكمن أهداف وأهمية الدراسة في النقاط التالية :

- تبيان الاطار النظري لمهنة مراجعة الحسابات والتنمية المستدامة؛
- 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 أداءها المؤسسي وتطويره.
- تمكين مراجع الحسابات من العمل على توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها لتشمل القيام بالدور المناسب في مجال استدامة المؤسسات، من خلال إضفاء المصدقية على المعلومات البيئية والاجتماعية إلى جانب المعلومات المالية المفصح عنها في تقارير الاستدامة من قبل المؤسسات؛
- التعرف على اطار مراجعة التقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع التركيز على البعدين البيئي والاجتماعي ؛
- تحديد أساليب وسبل تعزيز وتفعيل الدور المرتقب لمراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

## الدراسات السابقة :

بعد القيام بالمسح المكتبي فإن الدراسات المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:

- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، دراسة غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2010.

هدفت الدراسة إلى بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ومعرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي إلى الجوانب الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكشف وجهات نظر هذه الأخيرة حول الخدمة التأكيدية الجديدة المتمثلة في مراجعة التنمية المستدامة، إضافة إلى تحديد التوجهات الجديدة للتدقيق والتحقق في مجال حوكمة الشركات خصوص في ظل التحديات التي فرضتها التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية، وتوصلت الدراسة لجملة من النتائج والمتمثلة في أن الإفصاح منعدم تمام عن جوانب وأبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية محل الدراسة وهذا راجع لعدة عوامل من بينها غياب القوانين والتشريعات المتعلقة بهذا الموضوع، عدم لجوء مؤسسات صناعة الإسمنت إلى أي أداة تسمح بقياس الأداء الاجتماعي كأحد أبعاد التنمية المستدامة.

- حنان جابر حسن، مقال بعنوان: إطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة دراسة ميدانية على قطاع البترول في جمهورية مصر العربية، إصدار خاص محكم صادر عن المجلة العربية للإدارة للتنمية الإدارية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إطار مراجعة تقرير التنمية المستدامة وذلك من خلال تحديد أهداف ونطاق مراجعة التنمية المستدامة، والقيام بمراجعة التنمية المستدامة وجوانب المعرفة والخبرات والمهارات اللازمة لتوافرها وكيفية التقرير عن نتائجها، وزيادة دور المراجع في هذا المجال، والقيام بدراسة ميدانية لاختبار فرضيات الدراسة الخاصة بإطار مراجعة التنمية المستدامة في شركات البترول، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وتمثلت في أن هناك إطار لمراجعة التنمية المستدامة يتضمن مجموعة من الأهداف ونطاق ومخرجات، ووجود اختلاف محتويات هذا الإطار بين المراجعين الداخليين والخارجيين في شركات البترول، واتفقت أغلبية الآراء على ضرورة القيام بهذه المهنة فريق مختص.

- 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، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، دراسة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة السويس، 2015.

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج مقترح لقياس المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على عملية الأداء المالي لهذه الشركات المسجلة في البورصة المصرية، وذلك لعينة مكونة من 30 شركة، وذلك خلال فترات 2009، 2010، 2012، لتحديد تأثير مكونات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على قياس الضبط المالي لهذه الشركات، وخلصت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج تتعلق بمصادر معلومات المؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة هي تقرير مجلس الإدارة والتقارير المالية موقع الشركة على الإنترنت، والمعلومات المتاحة لدى البورصة، وأن مكونات المؤشر المصري تتكون من ثلاث مكونات متمثلة في قواعد ومعايير وحوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية والبيئية.

- دينا زين العابدين سعيد، مقال بعنوان: فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، مجلة الفكر المحاسبي، مج 20، ع02، مصر، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في فحص وتقييم تقارير الاستدامة للمؤسسات في ضوء التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث توصلت الدراسة إلى تحديد مجموعة من العوامل التي تؤثر على عمل المراجع الخارجي عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة سواء بالإيجاب أو السلب، كما خلصت الدراسة الميدانية إلى اتفاق كلا من آراء المراجعين الخارجيين والمحللين الماليين في البورصة إلى أهمية دور المراجع الخارجي في التأكيد على تقارير استدامة المؤسسات في إضفاء الثقة والمصداقية وكذلك تأثير كلا من المراجع الداخلي ونظم الرقابة الداخلية في تعزيز دور المراجع الخارجي عند القيام بعملية التأكيد على تقارير الاستدامة.

-Helena MaríaBollas-Araya, Fernando Polo-Garrido , EliesSeguí-Mas , AD O P T I O N O F S U S T A I N A B I L I T Y R E P O R T I N G A N D A S S U R A N C E, **JOURNAL OF CO-OPERATIVE ACCOUNTING AND REPORTING**, VOLUME 4, ISSUE 1, SPRING 2016.

هدفت هذه الدراسة (باللغة الإنجليزية) لإلقاء الضوء على (اعتماد دراسة الإبلاغ عن الاستدامة وضمانيها)، حيث ازدادت أهمية تقارير الاستدامة بشكل كبير في العقود الأخيرة، ولكن الحاجة إلى ذلك اكتسبت المصدقية ثقة الشركات في تبني ضمان لتقارير الاستدامة. وقد حلت الدراسة هذه الممارسات بين الشركات المساهمة، هناك عدد قليل جدا من الجهود تم تطويرها هذه الممارسات، كما هدفت إلى التحليل الإبلاغ عن الاستدامة والضمان بين أفضل المنظمات التعاونية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المنظمات التعاونية والمتبادلة كان عليها من الأرجح تبني تقارير الاستدامة والضمان، واختيار المحاسب كمزود ضمان، ومع ضرورة إصدار المنظمات في القطاعات الأكثر حساسية تقارير الاستدامة .

- عباس أحمد رضوان حمدان آخرون، مدخل مقترح لتأكيد المراجع الخارجي لتقارير الاستدامة وانعكاسه على تكلفة رأس مال المنشأة في البيئة العراقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج 41، ع 2، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، 2017.

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسه على قيمة المؤسسة من خلال التعرف على مفهوم تقارير الاستدامة وتأكيداتها وأهم المعايير والمبادئ التوجيهية له، وبيان العلاقة والأثر بين تأكيد تقارير الاستدامة وتكلفة رأس مال المؤسسة في البيئة العراقية، وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لجميع أبعاد تأكيد تقارير التنمية المستدامة على تكلفة رأس المال، وتمثلت تلك الأبعاد من حيث قوة تأثيرها على تكلفة رأس المال في منافع تأكيد تقارير الاستدامة، والمعلومات المطلوب توافرها بعملية تأكيد تقارير الاستدامة، ثم معرفة المراجع الخارجي لطبيعة تقارير الاستدامة.

أما ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة في تحديد واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة وذلك من خلال التركيز على مراجعة البعدين البيئي والاجتماعي من خلال إجراء دراسة ميدانية تستهدف عينة من المجتمع المتمثلة في مراجعي الحسابات والأساتذة الأكاديميين .

**حدود الدراسة:**

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في الجزائر.
- الحدود الزمنية : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه موسم 2017/2018.
- الحدود البشرية : تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الاختصاصيين في مجال مراجعة الحسابات من مراجعي الحسابات والأستاذة الأكاديميين.
- الحدود الموضوعية: تستند هذه الدراسة في التركيز على مهنة مراجعة الحسابات في مجال تدقيق تقارير التنمية المستدامة.

**المنهج والأدوات المستخدمة:**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للإلمام بالجوانب النظرية والتطبيقية للدراسة من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بمراجعة الحسابات والتنمية المستدامة والتقرير عنها، وتحديد العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة من الناحية النظرية، وفي الجانب المداني تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال إجراء قائمة الاستبيان وتصميمها لهذا الغرض حيث تم تجميع البيانات وتبويبها وتحليلها باعتماد برنامج spss25.

**صعوبات الدراسة:**

تكمن أهم صعوبات الدراسة في :

- ندرة وقلة المراجع والدراسات المتعلقة بالموضوع في المكتبات الجزائرية؛
- التجاوب السلي لبعض أفراد عينة الدراسة في ملء الاستبيان مما أدى إلى التقليل من حجم العينة.

**هيكل الدراسة :**

تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث ومعالجة الإشكالية واختبار الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول.

- **الفصل الأول:** التأسيس النظري لمراجعة الحسابات والتنمية المستدامة، وسنحاول في هذا الفصل عرض إطار نظري لمراجعة الحسابات ( تطور تاريخي، تعريف، أهمية، أهداف)، وتقديم مدخل عام عن التنمية المستدامة(نشأة، مفهوم، أهداف)، وتبيان المفاهيم الأساسية للتنمية المستدامة من أبعاد ومبادئ ومؤشرات .

- **الفصل الثاني:** التقرير والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية، حيث تضمن هذا الفصل عموميات حول استدامة المؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى إبراز الإطار النظري للتقرير عن التنمية المستدامة في

المؤسسات الاقتصادية، كما اشتمل على محاور أساسية لهذه التقارير (تحديات ومعوقات، محددات ومقومات)، وتحديد نماذج ومبادئ الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.

- **الفصل الثالث:** دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال تسليط الضوء على مراجعة كل من الأداء البيئي والاجتماعي، إضافة إلى تحديد مراجعة التنمية المستدامة (تعريف، معايير، إجراءات).

- **الفصل الرابع:** دراسة ميدانية، حيث تم إعداد استمارة استبيان وعرضها على مجموعة من مراجعي الحسابات والأستاذة الأكاديميين المختصين وتجميعها وتبويبها وتحليلها بالأساليب الإحصائية، حيث تضمن الفصل على الإطار المنهجي للدراسة وتحليل نتائج الدراسة.

# الفصل الأول: التأصيل النظري لمراجعة الحسابات والتنمية المستدامة

- المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات
- المبحث الثاني: مدخل عام للتنمية المستدامة؛
- المبحث الثالث: مفاهيم أساسية للتنمية المستدامة.

**تمهيد:**

نستهدف من خلال هذا الفصل إلى تبيان الإطار النظري لمهنة مراجعة الحسابات من خلال سرد التطور التاريخي لها، وتقييم مجموعة من التعريفات التي تناولت وظيفة المراجعة، كما سنقدم أيضا عرض عام للتنمية المستدامة من خلال التطرق إلى (النشأة، المفهوم، الأهداف)، وتحديد أهم المحاور الأساسية التي تستند عليها التنمية المستدامة والمتمثلة في الأبعاد والمبادئ والمؤشرات.

ولإمام بهذا الفصل تم تقسيمه كما يلي:

**المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات؛**

**المبحث الثاني: مدخل عام للتنمية المستدامة؛**

**المبحث الثالث: مفاهيم أساسية للتنمية المستدامة.**

## المبحث الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

في هذا المبحث تم استعراض الإطار النظري لمهنة مراجعة الحسابات من خلال ثلاثة مطالب، حيث تضمن المطلب الأول سرداً للتطور التاريخي وتعريف مراجعة الحسابات، أما المطلب الثاني والثالث فخصص للأهداف والأهمية المنوطة من هذه الأخيرة على التوالي.

### المطلب الأول: التطور التاريخي وتعريف مراجعة الحسابات:

#### الفرع الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق لتلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها<sup>1</sup>.

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فالمراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المراجع في ذلك الوقت يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وبالتالي صحتها، لذلك سنورد جدولاً يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة كالتالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 03.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 06 - 08.

الجدول رقم (01-01): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب.	معاينة السارقين على اختلاس الأموال حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين.	الحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك، المساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.
ابتداء من 1990 إلى يومنا هذا	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 07-08.

### الفرع الثاني: تعريف مراجعة الحسابات

تعرف مراجعة الحسابات بشكل عام على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد المراجعة، فحصا انتقاديا منظما من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني والمحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمشروع في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>1</sup>.

يطلق لفظ المراجعة على عملية المراجعة نفسها An Auditing كما أنه يطلق على علم المراجعة الذي يبحث في المبادئ والأسس والأصول العلمية والقواعد التي يضمنها، ويقصد بالمراجعة "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2015، ص24.

التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمى المعلومات للمهتمين بذلك التحقق<sup>1</sup>، وعليه فالمراجعة هي "عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مقدما، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد"<sup>2</sup>.

عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"، لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها<sup>3</sup>:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين المراجعة بأنها "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

من خلال التعريف الأخير يتضح لنا بأن عملية المراجعة هي<sup>4</sup>:

- عبارة عن إجراءات منظمة تعني الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المراجع؛
- الحصول وتقييم الأدلة تعني فحص الإقرارات Assertions وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها، التي أعدت هذه الإقرارات؛
- الإقرارات والأحداث الاقتصادية والتي تمثل ما تقدمه إدارة المؤسسات أو الأشخاص، وهذه الإقرارات هي موضوع المراجعة؛

- درجة العلاقة وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي؛

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص 09-10.

<sup>2</sup> حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 15.

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص10.

<sup>4</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص ص 20-21.

- مقياس معين وهو الجهة التي بإمكان المراجع قياس إقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (المبادئ المحاسبية الدولية)؛
- إيصال النتائج ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب يبين درجة الملاءمة بين الإقرارات وهذا المقياس ويبين التقرير العلاقة إما جيدة أو غير جيدة حيث لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- المستفيدون وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قراراتهم بناءً على تقرير المراجع، ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة مثل دائرة ضريبة الدخل، البنك المركزي وكذلك الرأي العام.

يمكن تعريف مراجعة الحسابات على أنها عملية فحص وتقييم مدى سلامة ومصداقية البيانات، المدعمة بمستندات تثبت حدوث وإتمام العمليات والأحداث المالية، في ضوء أدلة وقرائن إثبات كافية موثوق فيها ومتفق عليها، ومعاينة الأصول وعمل الاستقصاءات اللازمة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد والافتناع بمد صحة وسلامة وعدالة نتائج الأعمال، والتحقق من مدى دقة وعدالة المركز المالي في نهاية السنة المالية، ومن ثم إعداد تقرير فني محايد يرفع للجهات والطوائف المتعددة، التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية محل مراجعة الحسابات. من خلال ما سبق تركز مراجعة الحسابات على القيام بعمليات أساسية هي<sup>1</sup>:

#### ✓ الفحص :

هو عملية فنية تمكن المراجع من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية؛

#### ✓ التحقيق :

ويقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتهما والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المراجع من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، من ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة مراجعة الحسابات؛

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص18.

## ✓ التقييم:

ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها، حتى يطمئن المراجع إلى صحة وسلامة عمليات التقييم؛

## ✓ التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدة دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل مراجعة الحسابات.

## المطلب الثاني: أهداف مراجعة الحسابات:

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك الاعتماد على الرقابة الداخلية، فقد بما كانت مهنة المراجعة مجرد وسيلة لتحديد واكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء الموجودة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد، ولكن هذه النظرة العلمية للمراجعة تغيرت عندما قرر القضاء صراحة أن كشف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للمراجعة، بل أصبح من واجب المراجع القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر والسجلات وإبداء رأي فني محايد يضمن في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه<sup>1</sup>، فأصبحت الأهداف كما يلي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمؤسسة وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه؛

أما في الوقت الحالي فقد توسعت أهداف المراجعة في ظل توسع أهداف المؤسسات لتشمل ما يلي<sup>2</sup>:

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص 11-12.

<sup>2</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط 1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 20.

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

### المطلب الثالث: أهمية مراجعة الحسابات

تظهر أهمية المراجعة من الأطراف العديدة والمتنوعة التي تعتمد على تقرير المراجع في تلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والجدير بالذكر أن تعدد وتنوع المجموعات المستخدمة للتقارير المالية واختلاف طبيعة احتياجاتها كلاً منها تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، ألزم المراجع بضرورة التعرف على طبيعة تلك الاحتياجات، كي يتسنى له فهم وتصور دوره ومسؤولياته باعتباره الجهة المحايدة التي تقر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير، ويمكن تحديد أهم فئات المستخدمين لتقرير مراجع الحسابات في المجموعات التالية<sup>1</sup>:

#### ✓ الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:

يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة؛

#### ✓ حملة الأسهم:

يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي؛

#### ✓ حملة السندات الحاليون والمحتملون:

هؤلاء بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونتها؛

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط 3، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011، ص ص 12 - 14.

### ✓ مجموعة الموظفين واتحادات العمال:

هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح؛

### ✓ الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:

حاجتهم إلى معلومات تساعدهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات؛

### ✓ العملاء والموردون المنافسون:

هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكين للسلع والخدمات وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة؛

### ✓ دعاة ومؤسسات حماية البيئة:

يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطها؛

### ✓ الأجهزة الحكومية:

هي بحاجة إلى معلومات تستطيع من خلالها تقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وتحقيق أهداف الرقابة والإشراف وفي الاسترشاد بها في القرارات وفي تحديد الدخل الخاضع للضريبة؛

### ✓ نظام المحاكم:

يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية وفي أغراض الدعاوي القضائية؛

### ✓ الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار:

هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم الموقف المالي للمؤسسة بغرض إبداء النصح للمستثمرين وتوجيه استثماراتهم.

كما أن هناك فئات متعددة أخرى من الجمهور والمؤسسات التي تعتمد على تقرير مراجع الحسابات والقوائم المالية المنشورة للمؤسسات المساهمة من بينها<sup>1</sup>:

✓ **المستثمرون:**

في اتخاذ قرار بشأن استثمار أموالهم في المؤسسات المعنية أم لا بناء على دقة القوائم المالية والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية والحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها مستقبلاً؛

✓ **الدائنون:**

يهمهم الاطمئنان إلى متانة المركز المالي والربحية الحالية والربحية المحتملة للوحدات الاقتصادية مستقبلاً وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان والتعامل معها مستقبلاً؛

✓ **البنوك وشركات التأمين:**

يهمها الاطمئنان إلى سلامة المركز المالي للمؤسسات الاقتصادية ومقدار رأس المال الثابت والعامل وذلك تمهيداً لمنحها قروضاً أو تسهيلات ائتمانية.

<sup>1</sup> كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، المنصورة، 2003، ص37.

## المبحث الثاني: مدخل عام للتنمية المستدامة

الهدف من هذا المبحث تقديم مدخل عام للتنمية المستدامة من خلال سرد للنشأة والتطور التاريخي والتعريفات المتعلقة بهذا المصطلح، وحصر لأهداف التنمية المستدامة سواء العامة أو ما بعد سنة 2015، إضافة إلى تحديد أهميتها.

### المطلب الأول : نشأة وتطور التنمية المستدامة

مرت التنمية المستدامة بعدة مراحل ندرجها كما يلي:

#### 1. في الفترة 1970-1980:

اكتسب مفهوم التنمية المستدامة أبعادا اجتماعية وسياسية وثقافية بجانب البعد الاقتصادي، مما يعكس صورة واضحة وإيجابية على ادراك ووعي الحكومات والمؤسسات والهيئات والأفراد بالقضايا البيئية والمجتمع وتمخضت هذه الفترة عن انعقاد مؤتمر ستوكهولم في السويد عام 1972 حول البيئة الإنسانية الذي نظمته الأمم المتحدة ويعتبر نقطة بداية لبيان دور الحكومات بتبني مفهوم التنمية المستدامة<sup>1</sup>.

يعتبر مؤتمر ستوكهولم بمثابة خطوة نحو الاهتمام العالمي بالبيئة تحت عنوان الإنسان والبيئة حيث كان الحدث قفز بمسألة البيئة إلى البعد الدولي، وشمل الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو على حد سواء ما عدا الاتحاد السوفياتي وحلفائه، حيث ناقش لأول مرة القضايا البيئية وعلاقتها بواقع الفقر وغياب التنمية في العالم ومن ناحية أخرى انتقد مؤتمر ستوكهولم الدول والحكومات التي لازالت تتجاهل البيئة عند التخطيط للتنمية وقد صدرت عن هذا المؤتمر وثيقتان دوليتان هما<sup>2</sup>:

#### ✓ Rapport of the United nation concerne on the Human environment

تتضمن هذه الوثيقة مبادئ العلاقات بين الدول، والتوصيات التي تدعو كافة الحكومات والمنظمات الدولية لاتخاذ تدابير من أجل حماية البيئة وإنقاذ البشرية من الكوارث البيئية والعمل على تحسينها؛

#### ✓ برنامج الأمم المتحدة البيئية PNUe:

تتمثل وظائفه الرئيسية في تقرير التعاون بين الدول في مجال البيئة ومتابعة البرامج البيئية وجعل الأنظمة والتدابير البيئية الوطنية والدولية في الدول المتخلفة تحت المراجعة المستمرة، فضلا عن تمويل تلك البرامج ورسم الخطط والسياسات التي يستلزمها ذلك.

<sup>1</sup>حولة حسين حمدان، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في التنمية المستدامة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكوفة، المجلد 14، العدد 28، 2016، ص 321-346.

<sup>2</sup>سايح بوزيد، دور الحكم الراشد في تحقيق التنمية المستدامة بالدول العربية حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2013، ص 63-64.

## 2. في الفترة 1980-1990:

قد اكتسب مفهوم التنمية المستدامة خلال هذا العقد بعدا حقوقيا ديمقراطيا يتمثل في المشاركة السياسية والشعبية في اتخاذ القرارات التنموية، من منطلق الارتباط الوثيق بين الديمقراطية والحكم الجيد الذي له تأثير في كل محاور ومجهودات التنمية، والمقصود بالديمقراطية هو مشاركة الأفراد في اتخاذ القرارات كأحد المتطلبات الأساسية للتنمية الناجحة<sup>1</sup>.

فبعد مرور عقد من الزمن على مؤتمر ستوكهولم عقد في نيروبي سنة 1982م مؤتمر آخر للبيئة لتقييم الحالة البيئية على نطاق العالم، من أجل وضع أسس ومبادئ جديدة تحدد علاقة الإنسان بالموارد البيئية، حيث تضمن هذا المؤتمر إعلان نيروبي الذي تكون من 10 بنود كانت تأكيداً لمبادئ مؤتمر ستوكهولم، كما أصدرت الجمعية العامة للأمم المتحدة في نفس السنة الميثاق العالمي للطبيعة الذي يتضمن المبادئ الأساسية لحماية وصيانة الطبيعة والحفاظ على الموارد لصالح الأجيال الحالية والمستقبلية، من خلال اتخاذ تدابير ملائمة على المستويين الدولي والوطني لحماية الطبيعة ودعم التعاون الدولي<sup>2</sup>.

في أبريل 1987 قدمت اللجنة الدولية للبيئة والتنمية التابعة للأمم المتحدة تقريرا بعنوان مستقبلنا المشترك أو ما يعرف بتقرير برونتلاند، حيث أكد هذا الأخير على العلاقة بين البيئة والتنمية وأنه لا يمكن الاستمرار فيها بهذا الشكل ما لم تكن التنمية قابلة للاستمرار في ظل هذا الضرر البيئي<sup>3</sup>.

## 3. في الفترة 1990-2002 :

شهد هذا العقد نقلة نوعية في مفهوم التنمية حيث تأكد مفهوم التنمية المستدامة بشكل واضح في وثيقة قمة الأرض التي صدرت في ريو دي جانيرو 1992، وتمثل هذه الأخيرة خطة عمل عالمية تبين أسس التنمية المستدامة ودور الجهد الوطني والإقليمي والدولي في تحقيق هذه التنمية لصالح الحاضر والمستقبل، وربطت قمة ريو دي جانيرو للمرة الأولى بين حماية البيئة والتنمية المستدامة<sup>4</sup>، حيث تم التشديد على ذلك ضمن وثيقة محورية جرى إصدارها في المؤتمر بمسمى أجندة القرن 21 باعتبارها خارطة طريق وخطة شاملة لتحقيق الاستدامة، إضافة

<sup>1</sup>عبد الخالق، التنمية البشرية وأثرها على تحقيق التنمية المستدامة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 98.

<sup>2</sup>عبد الغني حسونة، الحماية القانونية للبيئة في إطار التنمية المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013/2013، ص31.

<sup>3</sup>مرتم قطوش، التوجه نحو تحقيق أبعاد الاستدامة كمدخل لتعزيز المؤسسات المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 01، 2017/2018، ص4.

<sup>4</sup>حكيم بوسلمة، نجوى عبد الصمد، دور الحكومة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص10.

إلى ضرورة التأكيد على أهمية المشاركة الشعبية في وضع الخطط والبرامج التنموية وآليات تضمن تحقيق العدالة في توزيع الثروات، ومن الأمور المهمة في هذا المؤتمر تشكيل لجنة التنمية المستدامة أوكلت لها مهمة وضع إطار معياري يساعد الدول على تحديد مستويات التقدم في مجال الاستدامة<sup>1</sup>.

وقد ركزت أجندة قمة ريو دي جانيرو على ست نقاط أساسية وهي<sup>2</sup>:

- تخصيص معونات تنموية تساعد الدول الفقيرة على مكافحة التلوث الناشئ عن حرق الأخشاب لتلبية الاحتياجات الأساسية؛

- زيادة الإنفاق على الأبحاث وتقديم الخدمات التي تقلل من تآكل التربة وتسمح بالممارسات الزراعية الحساسة بيئياً؛

- زيادة الإنفاق على تنظيم الأسرة وعلى توفير فرص التعليم والعمل للمرأة لإمكانية تقليل معدلات النمو السكاني؛

- دعم حكومات الدول الأقل نمواً في محاولتها لتقليل أو لتحديث المشروعات التي تضر بالبيئة؛

- توفير الاحتياجات لحماية الحياة الطبيعية والتنوع البيولوجي؛

- الاستثمار في المشروعات الهادفة لتطوير الطاقة غير الكربونية وتقليل انبعاث الغازات بمعنى إيجاد بدائل تكون أقل تلوثاً.

كما احتلت مسألة التنمية الاجتماعية الأهمية الأكبر في مؤتمر كوبنهاجن المنعقد سنة 1995 ( مؤتمر القمة العالمي للتنمية الاجتماعية)، من أجل مناقشة كيفية معالجة مشكلة الفقر والعمالة والاندماج الاجتماعي وتوفير التعليم والصحة للجميع والمساواة بين الرجل والمرأة وتدعيم برامج التنمية في الدول الأقل نمواً<sup>3</sup>.

في أبريل من سنة 2002 عقد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبورغ بجنوب إفريقيا للتأكيد على الالتزام الدولي بتحقيق التنمية المستدامة وذلك من خلال<sup>4</sup>:

- تقويم التقدم المحرز في تنفيذ جدول أعمال القرن 21 والصادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية والبيئة 1992؛

<sup>1</sup> عبد الله بن عبد الرحمن البريدي، التنمية المستدامة: مدخل تكاملي لمفاهيم الاستدامة وتطبيقاتها مع التركيز على العالم العربي، مكتبة العبيكان، الرياض، 2015، ص44.

<sup>2</sup> صليحة عشي، التنمية المستدامة في النهج الإسلامي، مداخلة في الملتقى الدولي حول مقومات تحقيق التنمية المستدامة في الاقتصاد الإسلامي، جامعة قلمة، يومي 04/03 ديسمبر 2012، ص 137.

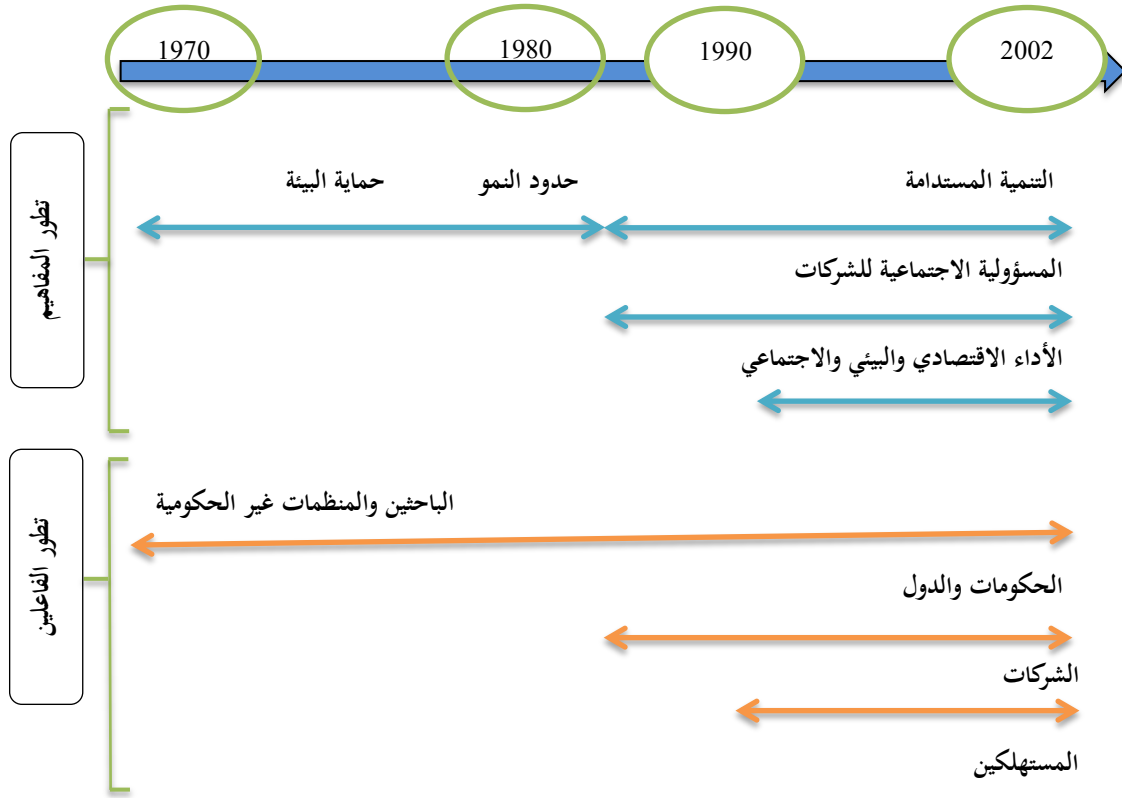
<sup>3</sup> عبد الله بن عبد الرحمن البريدي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

<sup>4</sup> نسرين بو زاهر، ترقية العرض السياحي الوطني في ظل مشاريع التنمية للسياحة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016-2017، ص7.

- استعراض التحديات والفرص التي يمكن أن تؤثر في إمكانيات تحقيق التنمية المستدامة؛
- اقتراح الإجراءات المطلوب اتخاذها والترتيبات المؤسسية والمالية اللازمة لتنفيذها؛
- تحديد سبل دعم البناء المؤسسي اللازم على المستويات الوطنية والإقليمية والدولية.

وهكذا أصبح مفهوم التنمية المستدامة مدرسة فكرية مميزة انتشرت في مختلف دول العالم، وأصبحت لها مؤسسات وهيئات حكومية وخاصة تتبنى هذا المفهوم الجديد للتنمية، ولذلك فهو بحاجة إلى الإغناء النظري والعملية بخاصية أن هذه التنمية هي عملية تحريك مستلزماتها لا تنحصر في الأجل القصير فحسب وإنما في الأجل الطويل، وأنها لم تعد تعنى بزيادة مستلزمات الحياة الاقتصادية الملائمة للإنسان فحسب، بل لتشمل التغيرات الاجتماعية الأفضل كالتعليم والرعاية الصحية والسكن... إلخ فضلاً عن وجود بيئة خالية من التلوث، ما يضمن الحق الإنساني للحيل الحالي والأجيال اللاحقة<sup>1</sup>.

الشكل رقم (01-01): التطور التاريخي لمفهوم التنمية المستدامة



المصدر: مريم قطوش، مرجع سبق ذكره، ص 06.

<sup>1</sup> عدنان مناتي صالح، التنمية المستدامة في الاقتصاد النامي بين التحديات والمتطلبات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص للمؤتمر العلمي المشترك، 2014

## المطلب الثاني: تعريف التنمية المستدامة

تعتبر التنمية المستدامة Sustainable Development مفهوماً فلسفياً مهماً متكوناً من مجموعة من المبادئ التي يسترشد بها في توجيه التنمية الاقتصادية والإدارة البيئية، لها الكثير من الدلالات والتطبيقات في جميع جوانب الحياة، لذلك تعد مفهوماً ومنهجاً تخطيطياً متصلًا بالعديد من فروع المعرفة كالاقتصاد والهندسة والإدارة والعلوم الأخرى<sup>1</sup>.

وتعرف التنمية المستدامة لغة واصطلاحاً كالآتي<sup>2</sup>:

✓ **لغة:** وردت الاستدامة من دام بمعنى الدوام والاستمرار، واستدامة العيش الرغد هي دوامة واستمراره والديمومة من الدوام والاستمرار، من ذلك فإن الاستدامة هي الدوام والاستمرار ووصفت التنمية المستدامة بالتنمية المتواصلة؛

✓ **اصطلاحاً:** عرفت بأنها النوع من التنمية التي تتطلب استغلال الفرص في جميع القطاعات من أجل التوازن بين قوى النمو الاقتصادي والقوى التي تدعم أسس التنمية المستدامة، وذلك من خلال التسيير والإدارة الحكيمة للموارد والتوزيع العادل للمنافع والتقليل من الآثار الناجمة عن عملية النمو الاقتصادي على الأشخاص والبيئة. يمكن تعريف التنمية المستدامة على أنها "التنمية التي تلبى احتياجات الجيل الحاضر دون التضحية أو الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها"، وهي بذلك تعتبر وسيلة لرفع المستوى المعيشي الحالي مع الأخذ في عين الاعتبار الالتزام بالحدود البيئية وقدرتها على تلبية احتياجات الأجيال الحالية والتي يمكن معها تقديم الدعم لحياة الأفراد في الأجيال المستقبلية، من أجل تحقيق العدالة والمساواة في توزيع الموارد وتحقيق التوازن البيئي اللازم لديمومة الحاضر دون إغفال المستقبل<sup>3</sup>.

تم تعريف التنمية المستدامة في التقرير النهائي المقدم من اللجنة العالمية للبيئة والتنمية (WCED) برئاسة جرو هارلم برونتلاند (رئيسة وزراء النرويج في ذلك الوقت) إلى الجمعية العامة للأمم المتحدة، 1987 وهذا يمثل بداية اتفاق العالم على مفهوم التنمية المستدامة حيث عرفها التقرير "بأنها ذلك النوع من التنمية الذي يوازن بين احتياجات الجيل الحالي والأجيال القادمة بعدالة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الأساسية التنموية وفي ذات

<sup>1</sup> محمد بن محمد آل الشيخ، اقتصاديات الموارد الطبيعية والبيئة، ط1، مكتبة العبيكان للنشر، 2007، ص 51.

<sup>2</sup> عبد الرحمن عادل خليل، الزين عبد الله بابكر، دور محاسبة التنمية المستدامة في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري للمنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، المجلد 3، العدد3، ديسمبر 2016، ص ص27-56.

<sup>3</sup> مجيد حميد مجيد، مدى توافر متطلبات الابتكار المنظمي في منظمات تقنيات المعلومات وإسهامها في تعزيز التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 113، 2017، ص ص 112-129.

الوقت الحد من التأثيرات الضارة من عمليات التنمية على البيئة من خلال تحقيق التكامل والتكافل والعدالة الاجتماعية المتعاقبة"<sup>1</sup>.

يمكن رؤية هذا المفهوم من ناحيتين: تلبية الاحتياجات المستقبلية من خلال النمو الاقتصادي، الحد من الفقر والمساواة بين الأفراد، وفي الوقت نفسه ضمان الموارد المستخدمة لذلك فإن تلبية الاحتياجات الحالية لا تؤثر على الموارد التي قد تمتلكها الأجيال القادمة، ففي الأصل مصطلح التنمية المستدامة مرتبطاً بالقضايا البيئية وأزمة الموارد الطبيعية، وخاصة قضايا الطاقة قبل 30 عاماً<sup>2</sup>.

عرفت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (الفاو) 1989م التنمية المستدامة على أنها "إدارة حماية قاعدة الموارد الطبيعية وتوجيه التغييرات التقنية والمؤسسية، بما يضمن التحقيق والإشباع الدائم للاحتياجات الإنسانية الحاضرة والمستقبلية، مع كونها لا تضر بيئياً وملائمة تقنياً ومجدية اقتصادياً ومقبولة اجتماعياً"<sup>3</sup>.

عرف البنك الدولي التنمية المستدامة على أنها "العملية التي تهتم بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة الفرص التنموية للأجيال القادمة، وذلك بضمان ثبات رأس المال الشامل أو زيادته المستمرة عبر الزمن". أما مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي انعقد في ريو دي جانيرو بالبرازيل عام 1992 فقد عرف التنمية المستدامة بأنها "ضرورة إنجاز الحق في التنمية، بحيث تتحقق على نحو متساو من الحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل"<sup>4</sup>.

وفي ضوء ما تقدم فالتنمية المستدامة ليست إطاراً فكرياً فحسب وإنما هي عملية حركية متجددة تبحث عن موارد جديدة وبدائل جديدة وشاملة لمناحي الحياة والحاجات الإنسانية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وهي طويلة الأجل تستخدم الموارد دون الإضرار بالبيئة، تعتمد على المشاركة الشعبية في وضع السياسات التنموية وتنفيذها وتقود إلى الاستقرار الاقتصادي في الحاضر والمستقبل وذلك باستخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> حامد الريفي، اقتصاديات البيئة، ط1، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 252.

<sup>2</sup> - Doru Cirnu, sustainable corporate and sustainable development, JOURNAL Annals of the Constantin Brâncuși , Issue 3 University of Târgu Jiu, Economy Series, 2017, ACADEMICA BRÂNCUȘI™ PUBLISHER, p:88,93.

<sup>3</sup> عبد الفتاح عثمان العربي، أحمد محمد المقرئ، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد الأول، المجلد الرابع، جوان 2017، ص 381-400.

<sup>4</sup> حولة حسين حمدان، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014، ص 409-431.

<sup>5</sup> عدنان مناتي، ليلي ناجي مجيد، أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر في تعزيز التنمية المستدامة ( البعد الاقتصادي ) مع إشارة خاصة للعراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية بغداد، العدد 52، 2017، صص 1-16.

لقد تعرض العديد من الكتاب والباحثين بشتى الاختصاصات إلى تعريف التنمية المستدامة كل حسب وجهة نظره لما لهذا الموضوع من أهمية، لذلك جاء التقرير الصادر عن معهد الموارد العالمية ليلم شمل وجهات النظر المختلفة ويعطي تعاريف واسعة الاستعمال للتنمية المستدامة إلى أربعة مجموعات هي<sup>1</sup> :

- اقتصاديا: تعني التنمية المستدامة للدول المتقدمة تخفيض استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية أما بالنسبة للدول النامية فهي تعني التوظيف الأمثل للموارد المتاحة من أجل رفع مستويات المعيشة والحد من الفقر ومظاهر التخلف؛

- اجتماعيا: السعي من أجل تحقيق الاستقرار في النمو الديموغرافي ورفع مستوى الخدمات الصحية والتعليمية خاصة في المناطق الريفية؛

- بيئيا: حماية الموارد الطبيعية والاستخدام الأمثل لها وخاصة الأرض والماء لزيادة الإنتاج العالمي من الغذاء وكذلك حماية البيئة من التلوث عن النشاطات الاقتصادية المختلفة؛

- تكنولوجيا: التنمية المستدامة هي التي تعتمد على التقنيات النظيفة وغير المضرّة للبيئة والمحيط في الصناعة وتستخدم أقل قدر ممكن من الطاقة والموارد الطبيعية وتنتج أقل انبعاث غازي ملوث وضار بطبقة الأوزون.

أما **الانتوساي** فقد عرف التنمية المستدامة بأنها " المفهوم الذي يحقق العدالة للجيل الحاضر وجيل المستقبل، لأنه يتعين على الجيل الحالي عدم إحراز أي تقدم اقتصادي على حساب الازدهار الاقتصادي لجيل المستقبل، والتنمية المستدامة تسعى إلى الملائمة بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، وأية سياسة أو نشاط إنساني يجب أن يؤدي إلى تحسين الأهداف الثلاثة جميعها، وإن التقدم في أحد هذه الأهداف يجب ألا يتم على حساب الأهداف الأخرى<sup>2</sup> .

وتعتبر الجزائر من الدول المهتمة بمجال البيئة والتنمية المستدامة حيث شاركت في مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي انعقد في ريو دي جانيرو بالبرازيل عام 1992 وقد جاء في المادة 04 من الباب الأول من القانون رقم 03-10 المؤرخ في 19 جمادى الأولى 1424 هـ الموافق لـ 19 جويلية 2003م المتعلق بحماية البيئة في إطار

<sup>1</sup> أمينة قهواجي، حكيم بن حسان، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر الدولي الثالث حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بو علي - الشلف يومي 14 و15 نوفمبر 2016، ص 09.

<sup>2</sup> جنان عبد العباس باقر الدليمي، دور التدقيق البيئي في تحقيق التنمية المستدامة دراسة في الشركة العامة للصناعات النسيجية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 9، العدد 4، ص ص 161 - 201.

التنمية المستدامة التعريف التالي : "التنمية المستدامة تعني التوفيق بين تنمية اجتماعية واقتصادية قابلة للاستمرار وحماية البيئة، أي إدراج البعد البيئي في إطار تنمية تتضمن تلبية حاجات الأجيال الحاضرة والأجيال المستقبلية"<sup>1</sup>.

من خلال التعريفات السابقة يمكن حصر خصائص التنمية المستدامة والمتمثلة في الآتي<sup>2</sup> :

- التنمية المستدامة ظاهرة ليست مرتبطة بجيل واحد فقط بل تحدث عبر فترة زمنية لا تقل عن جيلين (الحاضر والمستقبل)؛

- التنمية المستدامة عملية تحدث في مستويات عدة سواء كانت عالمية أو إقليمية أو محلية؛

- تعددية مجالات التنمية المستدامة حيث تتكون من ثلاثة مجالات على الأقل اقتصادية وبيئية واجتماعية إلا أن أهمية التنمية المستدامة تتمثل بالعلاقات المتداخلة بين تلك المجالات والآثار الناجمة عن التضارب في الواقع الممارس بينها؛

- الخاصة المتعلقة بالتفسيرات المتعددة للتنمية المستدامة ، فمع كل تعريف يؤكد على تقدير الاحتياجات الإنسانية الحالية والمستقبلية وكيفية الإيفاء بها، إلا أنه في الحقيقة لا يمكن لأي تقدير لتلك الاحتياجات أن يكون موضوعيا، فضلا عن أن أي محاولة ستكون محاطة بعدم التيقن، ونتيجة لذلك فإن التنمية المستدامة يمكن تفسيرها وتطبيقها وفقا لمنظورات مختلفة.

<sup>1</sup> حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، دور الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، مداخلة في المنتدى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقة، 25-26 نوفمبر 2013، ص11.

<sup>2</sup> عبد الرزاق قاسم الشحادة، مبارك بو عشة، محمد زكريا سوادة، تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014، ص ص381-408.

### المطلب الثالث: أهداف التنمية المستدامة:

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الأهداف العامة للتنمية المستدامة، وكذلك الأهداف الحديثة التي ظهرت سنة 2015.

#### 1. الأهداف العامة

تسعى التنمية المستدامة من خلال آلياتها ومحتواها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها بما يلي<sup>1</sup>:

#### ✓ تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان :

تهدف التنمية المستدامة إلى تحسين نوعية حياة السكان في المجتمع اجتماعيا واقتصاديا ونفسيا وروحيا عن طريق عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية والتركيز على الجوانب النوعية لا الكمية للنمو بصورة عادلة ومقبولة؛

#### ✓ احترام البيئة الطبيعية:

تركز التنمية المستدامة على العلاقة بين نشاطات السكان والبيئة والتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أساس الحياة الإنسانية، لذلك فهي التنمية التي تستوعب العلاقة الحساسة بين البيئة الطبيعية والبيئة المبنية وتعمل على تطوير هذه العلاقة كي تكون علاقة تكامل وانسجام؛

#### ✓ تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية:

يتم ذلك من خلال تنمية إحساس الأفراد بالمسؤولية تجاه المشكلات البيئية، وحثهم على المشاركة الفاعلة في خلق الحلول المناسبة لها عن طريق مشاركتهم في إعداد برامج ومشروعات التنمية المستدامة وتنفيذها ومتابعتها وتقييمها؛

#### ✓ تحقيق الاستغلال الرشيد للموارد الطبيعية:

تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد الطبيعية على أنها موارد محدودة، لذلك تحول دون استنزافها أو تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بصورة عقلانية؛

<sup>1</sup> إسماعيل حسين إسماعيل، شكري رجب العشماوي، قضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص 20-21.

## ✓ ربط التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع:

ويتحقق ذلك عن طريق توعية السكان بأهمية التكنولوجيا المختلفة لعملية التنمية، وكيفية استخدام المتاح والجديد منها في تحسين نوعية حياة المجتمع وتحقيق أهدافه المنشودة، دون أن ينجم عن ذلك مخاطر وآثار بيئية سلبية أو على الأقل أن تكون هذه المخاطر والآثار مسيطراً عليها بمعنى وجود حلول مناسبة لها؛

## ✓ أحداث تغيير مناسب ومستمر في حاجات وأولويات المجتمع:

يتم ذلك بطريقة تلائم إمكانيات المجتمع وتسمح بتحقيق التوازن الذي من خلاله يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية والسيطرة على المشكلات البيئية كافة، ووضع الحلول الملائمة لها.

## 2. أهداف التنمية المستدامة بعد 2015:

في 25 سبتمبر 2015 اعتمدت قمة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة قراراً بعنوان **تحويل عالمنا** جدول أعمال 2030 للتنمية المستدامة يشتمل على سبعة عشر (17) هدفاً للتنمية المستدامة و169 غاية للقضاء على الفقر وعدم المساواة وتحسين الصحة والتعليم وتحقيق النمو الاقتصادي بتهيئة فرض عمل لائقة وتوفير طاقة نظيفة ومياه وبيئية تحتية وإنشاء مدن مستدامة وحماية البيئة الطبيعية والتنوع الحيوي والتصدي لتغيير المناخ في أجواء تتسم بالسلام والعدل<sup>1</sup>.

الشكل رقم ( 01-02 ) : أهداف التنمية المستدامة بعد 2015



المصدر: [www.arabstates.undp.org](http://www.arabstates.undp.org)، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي في الدول العربية، أهداف التنمية المستدامة، تاريخ الاطلاع 2017/05/15 .19:30

<sup>1</sup> مارتيزا فارقات، أهداف التنمية المستدامة: تحويل عالمنا بالابتكار، مجلة التعليم والتوعية البيئية، العدد 13، جانفي 2016، ص 4-8.

كما طرحت الأمم المتحدة فكرة ستة عناصر أساسية تساعد في تشكيل وتعزيز الطابع العالمي المتكامل والتحويلي لجدول أعمال التنمية المستدامة، تتمثل هذه العناصر في الآتي<sup>1</sup> :

#### ✓ الناس:

نحن مصممون على إنهاء الفقر والجوع بجميع صورهما وأبعادهما، وكفالة أن يمكن لجميع البشر تفعيل طاقاتهم الكامنة في إطار من الكرامة والمساواة وفي ظل مناخ صحي؛

#### ✓ الكوكب:

نحن مصممون على حماية كوكب الأرض من التدهور بطرق منها توخي الاستدامة في الاستهلاك والإنتاج، وإدارة موارد الكوكب الطبيعية بصورة مستدامة، واتخاذ إجراءات عاجلة بشأن تغير المناخ، حتى يمكن له دعم احتياجات الأجيال الحالية والمقبلة؛

#### ✓ الازدهار:

نحن مصممون على كفالة أن يتمتع جميع الناس بحياة يظللها الرخاء تلي طموحاتهم، وأن يتحقق التقدم الاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي في انسجام مع الطبيعة؛

#### ✓ السلام والعدالة:

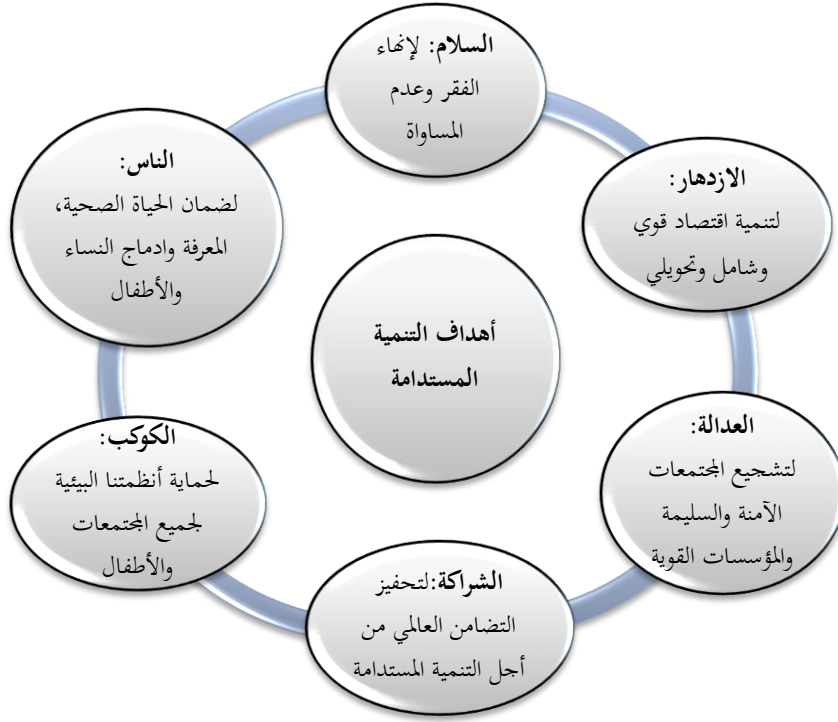
نحن مصممون على نشجع على قيام مجتمعات يسودها السلام والعدل ويجد فيها الجميع متسعاً لهم مجتمعات تخلو من الخوف ومن العنف، فلا سبيل إلى تحقيق التنمية المستدامة دون سلام، ولا إلى إرساء السلام دون تنمية مستدامة؛

#### ✓ الشراكة:

نحن مصممون على حشد الوسائل اللازمة لتنفيذ هذه الخطة من خلال تنشيط الشراكة العالمية من أجل التنمية المستدامة، على أساس روح من التضامن العالمي المعزز، مع التركيز بوجه خاص على احتياجات الفئات الأشد فقراً والأكثر ضعفاً، وبمشاركة جميع البلدان وجميع أصحاب المصالح وجميع الشعوب.

<sup>1</sup> الجمعية العامة للأمم المتحدة، تحويل عالمنا: خطة التنمية المستدامة لعام 2030، قرار الجمعية العامة، الدورة السبعون، 25 جوان/ سبتمبر، 2015، ص02.

الشكل رقم ( 01-03 ): العناصر الأساسية في تشكيل وتعزيز الطابع العالمي المتكامل والتحويلي لجدول أعمال التنمية المستدامة



**Resource:** sudershan kumar pathania, sustainable development goal:gender equality for women s empowerment and human rights, international journal of research granthaalayah, vol5, I4, 2015, p72,82.

ويرتكز نهج برنامج الأمم المتحدة للبيئة بتحقيق البعد البيئي لخطة عام 2030 على أربعة مبادئ أساسية كالتالي<sup>1</sup> :

✓ **العالمية:** خطة مشتركة تتطلب استجابة جماعية من المجتمع الدولي والحكومات والشركات ومجموعات المواطنين؛

✓ **التكامل:** خطة كاملة متناغمة تناولت النهج السابقة المتمثلة في الأبعاد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للتنمية المستدامة باعتبارها ركائز منفصلة، ولكن الخطة الجديدة تدمج الأبعاد الثلاثة والتوازن بينها؛

✓ **حقوق الإنسان والإنصاف:** السعي إلى عالم أكثر عدلا واستدامة للجميع مع التشجيع على توزيع أكثر تكافؤا للثروة والموارد والمساواة في الحصول على الفرص والمعلومات وسيادة القانون؛

✓ **الابتكار:** يعتبر اتساع الابتكارات التكنولوجية ونقلها أساسيا للمضي قدما بخطة عام 2030 وسيحتاج العالم إلى مسارات جديدة للابتكار تستند إلى العلوم الرسمية والمعارف التقليدية والحس السليم للمواطنين.

<sup>1</sup> وفاء محيطة، التنمية المستدامة: جذور، أبعاد وتحديات، مداخلة في المنتدى الدولي الخامس حول استراتيجيات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة البليدة 02، يومي 24/23 أبريل 2018، ص ص 14-15.

### المبحث الثالث: مفاهيم أساسية للتنمية المستدامة

جاء هذا المبحث في ثلاث مطالب خصص المطلب الأول لأبعاد التنمية المستدامة، أما المطلب الثاني فقدمت فيه الباحثة مبادئ التنمية المستدامة في حين خصص المطلب الثالث لمؤشرات ومراحل إعداد التنمية المستدامة.

#### المطلب الأول : أبعاد التنمية المستدامة:

لقد أخذت التنمية المستدامة أبعاداً أوسع مما كانت عليه التنمية الاقتصادية التي كانت مهمتها تحقيق نمو اقتصادي سواء في المدى القصير، أو المتوسط وكانت مختلفة عن التنمية المستدامة التي تهدف إلى رفاهية الأجيال الحاضرة والمستقبلية<sup>1</sup>، حيث ارتكز مصطلح التنمية المستدامة على ثلاثة ركائز أساسية تتألف منها لا يمكن فصل أي منها عن الآخر لأنه لا يصح أحدها بدون الاهتمام بباقي الركيزتين، فلا يمكن إعطاء أهمية بدرجة كبيرة للبعد الاقتصادي وإهمال البعد الاجتماعي والبيئي، وعلى الرغم من قمة جوهانسنبرغ للتنمية المستدامة حددت سبع مجالات حيوية استنتج منها تكامل واضح بين الأبعاد الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

#### 1. البعد الاقتصادي:

تنطوي التنمية المستدامة في بعدها الاقتصادي على إحداث قدر ملائم من التنمية الاقتصادية عن طريق استنباط أساليب إنتاجية جديدة أفضل، وذلك من خلال توفير المهارات والطاقات البشرية وخلق تنظيمات أفضل هذا فضلاً عن زيادة رأس المال المتراكم في المجتمع عبر الزمن، كما ينطوي البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة على زيادة الدخل القومي الحقيقي للدولة خلال فترة ممتدة من الزمن بحيث يفوق معدل التنمية معدل زيادة السكان بما يحقق زيادات متتالية ومستمرة في متوسط نصيب الفرد من الناتج القومي الحقيقي، ويعني ذلك زيادة الطاقة الإنتاجية للاقتصاد أي الاستثمار الناتج في تنمية الإمكانيات المادية والبشرية لإنتاج الدخل الحقيقي في المجتمع<sup>2</sup>.

وعليه فإننا نستطيع القول أنه لكي تحقق التنمية المستدامة على وفق البعد الاقتصادي لا بد من<sup>3</sup>:

- تحسين مستوى المعيشة والرفاهية والإنسانية والحياة الاجتماعية؛

- استخدام أكثر كفاءة لرأس المال؛

- تقليل مستوى الفقر؛

- أن يتلاءم النمو الاقتصادي مع البيئة.

<sup>1</sup> سليمان عمر محمد الهادي، الاستثمار الأجنبي المباشر وحقوق البيئة في الاقتصاد الإسلامي والاقتصاد الوضعي، ط 1، الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2015 عمان، ص 44.

<sup>2</sup> عبير عبد الخالق، مرجع سبق ذكره، ص 103.

<sup>3</sup> عبد الله حسون محمد، مهدي صالح دواي، إسرء عبد الرحمان حضير، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد، مجلة دياي، العدد 67، 2015، ص 338-356.

## 2. البعد البيئي:

يتعلق البعد البيئي بالمحافظة على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية وعلى النظم الأيكولوجية، ولصعوبة إدارة العلاقات بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، فإن البعد يتعرض لتحديات تتطلب من صانعي القرار إعداد السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق التوازن البيئي، بحيث يمكن تحقيق النمو الاقتصادي بواسطة القوة البشرية الإبداعية التي تمكن من تغيير الطبيعة لتفي بالاحتياجات الأساسية ومتطلبات الراحة المادية المطلوبة للحياة اليومية، ولكن في كثير من الأحيان تتبع عملية النمو استنفاد للبيئة الطبيعية كتلوث الهواء وتغيير المناخ وفقدان التنوع الحيوي<sup>1</sup>.

ولتحقيق ذلك لابد من الاهتمام بالعناصر التالية<sup>2</sup>:

- التنوع البيولوجي المتمثل في البشر والنباتات والحيوانات والطيور والأسماك وغيرها من مخلوقات الله عز وجل؛
- الثروات والموارد المكتشفة والمخزونة من الطاقة بأنواعها وبمختلف مصادرها الناضبة والقابلة للتجدد؛
- التلوث الذي تتعرض له البيئة بكل مكوناتها وعلى الأخص المياه والهواء والأرض وكل ما هو محيط بالإنسان من فضاء خارجي ومنبهات سمعية وضوئية، والمقصود بالتلوث هو كل تغيير كمي أو كيميائي في مكونات البيئة الحية، يؤدي إلى اختلال التوازن أو الإخلال بصحة الكائنات الحية أو تؤثر سلباً على نوعية الحياة.

## 3. البعد الاجتماعي:

يعكس البعد الاجتماعي الواسع لعملية التنمية باعتبارها عملية تغيير وإعادة بناء شامل للنظم الاجتماعية والاقتصادية القائمة، وفي ظل غياب الاهتمام بالبعد الاجتماعي في استراتيجيات التنمية المطبقة في الدول أدى ذلك لفشل هذه الأخيرة في الكثير من البرامج لتحقيق التنمية فيها، فتحقيق التنمية لا يكون إلا من خلال ممارسات الأفراد ما يزيد من قدرتهم على إحداث اضطرابات في القوى الطبيعية وتصل إلى درجة إحداث تغييرات وتأثيرات على تلك المشاريع والمؤسسات، ما وجب عنه الاهتمام أكثر بالأفراد في سياسة التنمية المستدامة وبرامج الاستثمار الرامية لتحقيقها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>خولة حسين حمدان، برنامج تدقيق مقترح لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة جامعة بابل، العلوم التطبيقية والعلوم الهندسية، بابل، المجلد 26، العدد 02، 2018، ص ص 119 - 143.

<sup>2</sup> محمد محمود صابر، إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة، المؤتمر الضريبي الخامس عشر حول دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالية، مصر، 2009، ص ص 1-14.

<sup>3</sup> عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 10، العدد 32، 2014، ص ص 304، 318.

أما عناصر هذا البعد فتتمثل في ما يلي:

### ✓ الحكم الرشيد Good Governance

والمتمثل في السياسات والقواعد ومدى الشراكة بين القطاعات الرئيسية وهي الحكومة والقطاع الخاص، وقطاع المجتمع المدني؛

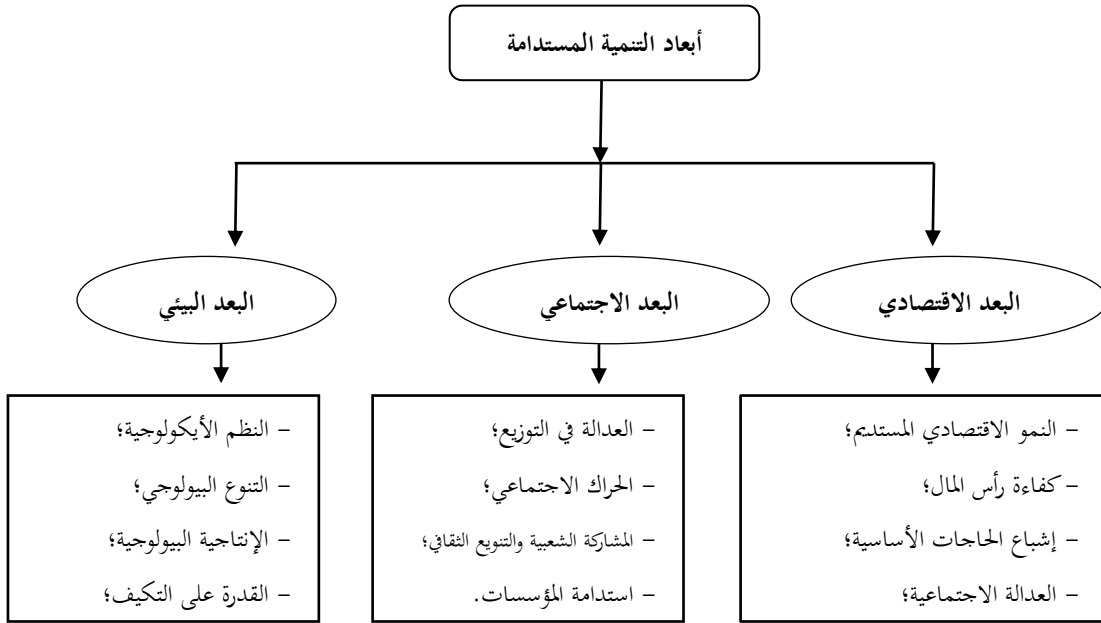
### ✓ التمكين Empowerment

ويراد به توعية الأفراد والجماعات الرجال منهم والنساء، الغالبية والأقلية، بضرورة الإسهام في البناء وتعبئة طاقاتهم والمشاركة في صناعة المستقبل الذي يحملون به لأنفسهم ولأجيالهم القادمة؛

✓ الاندماج والشراكة

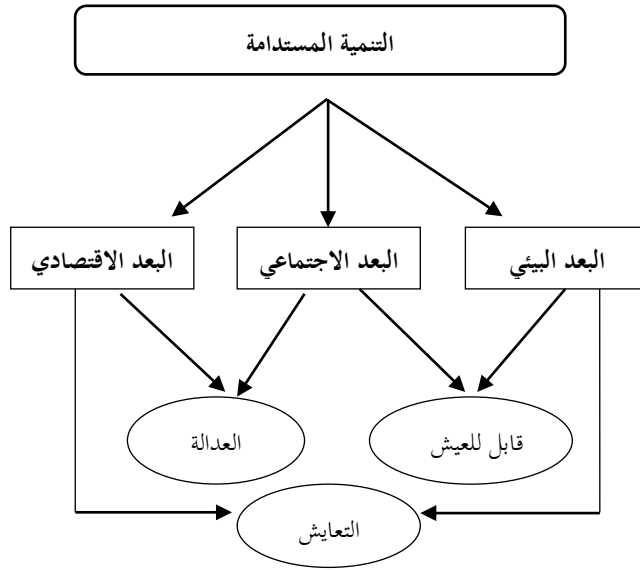
لإقامة المجتمع الموحد في أهدافه والمتضامن في مسؤولياته في نطاق الحقوق والحريات الداعية للعدل والمساواة دونما تمييز أو إقصاء لاعتبارات الجنس أو الدين أو المذهب أو اللون أو القومية.

الشكل رقم ( 01-04 ) : أبعاد التنمية المستدامة



المصدر : مطانيوس مخول، عدنان غانم، نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 25 العدد 2، 2009، ص 33- 51.

الشكل رقم ( 01-05) : الترابط بين أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: مصطفى يوسف كافي، الحسابات الاقتصادية القومية واستخداماتها في التخطيط والتنمية، ج2، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2014، ص194

#### 4. البعد التكنولوجي:

إضافة إلى الأبعاد الرئيسية أعلاه يمكن إضافة البعد التكنولوجي، فيتطلب تحقيق التنمية المستدامة التحول من تكنولوجيا تكثيف المواد ( رأس المال الإنتاجي) إلى تكثيف تكنولوجيا المعلومات (رأس المال البشري والاجتماعي)، وهي الأنظف والأكفأ وتنقل المجتمع إلى عصر منخفض الاستهلاك للطاقة والموارد واستخدام قوانين البيئة للحد من انبعاث الغازات والتدهور البيئي، وإيجاد طاقة بديلة مثل الطاقة الشمسية والمياه... إلخ<sup>1</sup>، ويمكن تعزيز التكنولوجيا من أجل التنمية المستدامة كما يلي<sup>2</sup>:

- تطوير أنشطة البحث بتعزيز تكنولوجيا المواد الجديدة وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، واعتماد الآليات القابلة للاستدامة؛
- تحسين أداء المؤسسات الخاصة من خلال مدخلات معينة مستندة إلى التكنولوجيات الحديثة؛
- استحداث أنماط مؤسسية جديدة تشمل مدن حاضنات التكنولوجيا؛
- تعزيز بناء القدرات في العلوم والتكنولوجيا والابتكار بغية تحقيق أهداف التنمية المستدامة في الاقتصاد القائم على المعرفة، لأن بناء القدرات يعتبر الوسيلة الوحيدة لتعزيز التنافسية وزيادة النمو الاقتصادي خلق فرص جديدة ومحاربة الفقر؛

<sup>1</sup> عبد الرزاق حمد حسين، حنين رضوان عبد القادر، واقع الاقتصاد الإماراتي في ظل التنمية المستدامة دراسة تحليلية للمدة 2001-2016، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، مجلد 03، العدد 39، 2017، ص 156-181.

<sup>2</sup> تسرين بو زاهر، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

- وضع الخطط والبرامج التي تهدف إلى تحول المجتمع إلى مجتمع معلوماتي بحيث يتم دمج التكنولوجيا الجديدة في خطط واستراتيجيات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، بالموازاة مع تحقيق أهداف عالمية كالأهداف الإنمائية.

### المطلب الثاني: مبادئ التنمية المستدامة

مع اتساع نطاق الأنشطة المرتبطة باستدامة التنمية المستدامة فإن تحقيقها يستند إلى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالاتها الثلاثة، ويمكن الاسترشاد بما وضعه المجلس الدولي للتنقيب واستخراج المعادن The International Council on Mining and Metals (ICMM) من مبادئ خاصة للتنمية المستدامة والتي يجب على المؤسسات التي تعمل في هذا المجال الالتزام بها وتطبيقها وتمثل هذه المبادئ فيما يلي<sup>1</sup> :

**1. المبدأ الأول: تنفيذ الممارسات الأخلاقية والمحافظة عليها وعلى نظم حوكمة المؤسسات.**

وذلك من خلال ما يلي:

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

### 2. المبدأ الثاني: دمج اعتبارات التنمية المستدامة في عملية اتخاذ القرار داخل المنشأة.

وذلك من خلال ما يلي :

- دمج مبادئ التنمية المستدامة في سياسات وممارسات المنشأة؛
- 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 المنشأة، مما يجعلها قابلة للمقارنة؛
- توفير التدريب على التنمية المستدامة لضمان الكفاءة على جميع المستويات بين العاملين؛
- دعم السياسات والممارسات العامة التي تعزز الموقف التنافسي للمنشأة.

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، يسرى محمد البتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2013،

### 3. المبدأ الثالث: دعم حقوق الإنسان الأساسية واحترام الثقافات والعادات والقيم لجميع أصحاب المصالح.

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 للقضاء على التمييز والمعاملة العادلة؛
- التعويض العادل للآثار السلبية على المجتمع والتي يمكن تجنبها؛
- احترام ثقافة وتراث جميع فئات المجتمع.

### 4. المبدأ الرابع: تنفيذ استراتيجيات إدارة الخطر على أساس معلومات علمية صحيحة وسليمة.

وذلك من خلال ما يلي :

- التشاور مع الأطراف المهتمة والمتأثرة لتحديد وتقييم وإدارة جميع الآثار الاجتماعية والصحية، البيئية والاقتصادية المرتبطة بأنشطة المنشأة؛
- ضمان الفحص المنتظم وتحديث 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.

### 5. المبدأ الخامس: البحث عن التحسين المستمر للصحة وسلامة الأداء.

وذلك من خلال ما يلي:

- تنفيذ نظام للإدارة التي تركز على التحسين المستمر لجميع جوانب العمليات، التي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على صحة وسلامة العاملين بالمنشأة؛
- إتخاذ جميع التدابير المعقولة والعملية للقضاء على الظلم والإصابات والأمراض التي تصيب العاملين بالمنشأة؛
- تزويد جميع العاملين بتدريبات الصحة والسلامة.

## 6. المبدأ السادس: البحث على التحسين المستمر لأدائنا البيئي:

وذلك من خلال ما يلي:

- تقييم الآثار البيئية السلبية المباشرة وغير المباشرة والمتراكمة للمشاريع الجديدة؛
- تنفيذ نظام الإدارة البيئية والذي يركز على التحسين المستمر لاستعراض، منع أو للتخفيف من الآثار البيئية الضارة؛

- تقديم طرق آمنة لتخزين النفايات المتبقية والمخلفات والتخلص منها؛

- تصميم وتخطيط جميع العمليات والتي توفر موارد كافية لتلبية الاحتياجات.

## 7. المبدأ السابع: المساهمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية للمجتمعات التي تعمل المنشأة فيها.

وذلك من خلال ما يلي:

- الدخول بشكل عملي مع الأطراف المتضررة للمناقشة 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.

## 8. المبدأ الثامن: تقديم تقارير تتصف بالفعالة والشفافية لأصحاب المصلحة:

- تقرير عن تنميتنا الاقتصادية والاجتماعية والأداء البيئي والمساهمة في التنمية المستدامة؛

- توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب؛

- إجراء مشاورات مع أصحاب المصلحة من خلال عمليات التشاور.

### المطلب الثالث: مؤشرات التنمية المستدامة :

رغم الانتشار الواسع لمفهوم التنمية المستدامة إلا أن المشكلة التي مازالت تؤرق القائمين على قياس ظاهرة مدى استدامة التنمية المتمثلة في القدرة على تحديد مؤشرات لقياس مدى التقدم في مجالات التنمية المستدامة، لذلك يعتبر قياس هذه الظاهرة موضوع تكتنفه مجموعة من الصعوبات نظرا لتشعباته الكثيرة التي تتطلب عددا من المؤشرات لقياسها، غير أن لجنة التنمية المستدامة في الأمم المتحدة (CSD) أعدت قائمة تتكون من 58 مؤشرا بعد ما كانت في البداية 134 مؤشر قسمت هذه المؤشرات إلى أربع مجموعات مختلفة متمثلة في<sup>1</sup> :

✓ المؤشرات الاقتصادية؛

✓ المؤشرات الاجتماعية؛

✓ المؤشرات البيئية؛

✓ المؤشرات المؤسساتية.

كما اعتمدت اللجنة إطارا تحليليا يصنف المؤشرات إلى ثلاث فئات رئيسية متمثلة في مؤشرات الضغط والحالة والاستجابة، حيث أن مؤشرات الضغط والقوة الدافعة هي التي تصنف الأنشطة والعمليات والأنماط، أما مؤشرات الحالة هي التي توفر أو تعطي صورة ومضية للحالة الراهنة، كما توضح مؤشرات الاستجابة التدابير المتخذة أو التي تعمل بها الدولة بصدد التنمية<sup>2</sup>، والجدول التالي يوضح هذه المؤشرات.

<sup>1</sup> مراد جبار، دور التنمية الزراعية المستدامة في تحقيق الأمن الغذائي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، تخصص نقود ومالية، جامعة حسبية بن بوعلوي بالشلف، الجزائر، 2014/ 2015، ص 119.

<sup>2</sup> سحر قدوي عباس، توظيف الإدارة البيئية في الوصول إلى التنمية المستدامة في العراق نموذجا، مجلة كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 5، 2009، ص 71-

الجدول رقم (01-02): مؤشرات التنمية المستدامة

المؤشرات الاقتصادية	
نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي	التعاون الدولي لتعجيل التنمية المستدامة
حصة الاستثمار الثابت الإجمالي في الناتج المحلي الإجمالي	
صادرات السلع والخدمات/ واردات السلع والخدمات.	
نصيب الفرد السنوي من استهلاك الطاقة.	تغيير أنماط الاستهلاك
رصيد الحساب الجاري لنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي.	الموارد والآليات المالية
الدين/ الناتج المحلي الإجمالي.	
مجموع المساعدة الإنمائية الرسمية المقدمة أو المتلقية.	
المؤشرات الاجتماعية:	
معدل البطالة	مكافحة الفقر
مؤشر الفقر البشري	
عدد السكان الذين يعيشون تحت خط الفقر	
معدل النمو السكاني	الديناميكية الديموغرافية والاستدامة
معدل الإلمام بالقراءة والكتابة بين البالغين	تعزيز التعليم والوعي العام والتدريب
النسبة الإجمالية للالتحاق بالمدارس الثانوية	
متوسط العمر المتوقع عند الولادة	حماية صحة الإنسان وتعزيزها
عدد السكان الذين لا يحصلون على المياه المأمونة	
عدد السكان الذين لا يحصلون على الخدمات الصحية	
عدد السكان الذين لا يحصلون على المرافق الصحية	
نسبة السكان في المناطق الحضرية.	تعزيز التنمية المستدامة للمستوطنات البشرية
المؤشرات البيئية	
الموارد المتجددة/ السكان.	حماية نوعية موارد المياه العذبة وإمداداتها
استخدام المياه / الاحتياطيات المتجددة.	
نصيب الفرد من الأراضي الزراعية.	النهوض بالزراعة والتنمية الريفية المستدامة
نصيب الفرد من الأراضي الصالحة للزراعة والأراضي المزروعة بصورة دائمة.	
استخدام الأسمدة	
التغير في مساحات الغابات.	مكافحة إزالة الغابات والتصحر

نسبة الأراضي المتضررة بالتصحر.	
<b>المؤشرات المؤسسية</b>	
عدد أجهزة التلفزيون والراديو لكل 1000 نسمة.	<b>الحصول على المعلومات</b>
عدد الصحف اليومية لكل 1000 نسمة.	
عدد الحواسيب الشخصية لكل 1000 نسمة.	
عدد خطوط الهاتف الرئيسية لكل 1000 نسمة.	
عدد مشتركين في الإنترنت/ مستخدمي الإنترنت لكل 100 نسمة.	
عدد العلماء والمهندسين العاملين في البحث والتطوير لكل مليون نسمة.	<b>العلم والتكنولوجيا</b>
الإنفاق على البحث والتطوير كنسبة مئوية من الناتج القومي الإجمالي.	

المصدر: هشام مكي، عبد الرحمان بوطيبة، دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة- الاتحاد الأوروبي نموذجاً، مداخل في المنتدى الوطني حول دور العلوم الاجتماعية في تحقيق التنمية في الجزائر، تيارت، 12-13 نوفمبر 2014، ص ص 6-7.

تساهم مؤشرات التنمية المستدامة في تقييم مدى تقدم الدول والمؤسسات في مجالات تحقيق التنمية المستدامة بصورة فعلية، ما ينتج عنه اتخاذ العديد من القرارات الدولية والوطنية حول السياسات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، بحيث تعكس هذه المؤشرات مدى نجاح الدول في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تقييم وضع الدول بصورة رئيسية بواسطة معايير رقمية يمكن حسابها ومقارنتها مع دول أخرى، تساهم في إعطاء صورة واضحة عن مدى التقدم أو التراجع في تطبيق السياسات في كل دولة في مجالات التنمية المستدامة<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة هنا إلى أن مؤشرات قياس التنمية المستدامة تختلف عن مؤشرات التنمية التقليدية، فهذه الأخيرة تقيس التغير الذي طرأ على جانب معين من جوانب التنمية، على أساس أن هذه التغيرات مستقلة وليس لها علاقة بجوانب التنمية الأخرى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل حسين إسماعيل، شكري رجب العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 28.

<sup>2</sup> عمر مصباح المزوعي، مختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراته، المجلد 5، عدد خاص، مارس 2017، ص ص 181-202.

### مراحل إعداد مؤشرات التنمية المستدامة:

تختلف مؤشرات التنمية المستدامة في عددها ونوعها من فترة زمنية إلى أخرى ومن منطقة إلى أخرى نظرا لاختلاف الأولويات والخبرة المتاحة والبيانات المتوفرة، فهذه المؤشرات تعكس حقيقة أن الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية هي جوانب متكاملة ومترابطة ومتداخلة، وأي تغير يطرأ على جانب منها فإنه ينعكس على الجوانب الأخرى<sup>1</sup>، لذلك إن عملية قياس التنمية المستدامة تتطلب إعداد مجموعة من المؤشرات والتي تمر عبر عدة مراحل كالآتي<sup>2</sup>:

#### ✓ المرحلة الأولى: وتشمل الخطوات التالية:

- تحديد الجهات ذات العلاقة بعملية التنمية بشقيها الحكومي والخاص؛
- تحديد دور كل جهة في عملية التنمية والأهداف التي تسعى لتحقيقها في ظل الأولويات الوطنية؛
- وضع آلية لتحقيق التنسيق والتكامل بين أدوار هذه الجهات؛
- تحديد المؤشرات التي تستخدمها هذه الجهات في تقييم إنجازاتها؛

#### ✓ المرحلة الثانية: وتتكون من الخطوات التالية:

- تحديد المؤشرات المستخدمة في الدولة أو الإقليم والوضع الحالي لهذه المؤشرات؛
- بيان مدى انسجام هذه المؤشرات المعدة من قبل الأمم المتحدة لقياس التنمية المستدامة؛
- تحديد الجهات والأهداف التي من أجلها تستخدم المؤشرات؛
- المرحلة الأخيرة: يجب اختيار المؤشرات التي تعكس العلاقة بين الأولويات الوطنية واستراتيجية التنمية المستدامة في الدولة أو الإقليم من خلال قائمة المؤشرات المستخدمة وتلك المعدة من الأمم المتحدة مع ضرورة التأكيد على ما يلي:
- مدى توافر البيانات لهذه المؤشرات؛
- إمكانية جمع ما هو غير متاح من البيانات؛
- مصدر البيانات واستمرارية توافرها؛
- إمكانية الحصول عليها بسهولة؛

<sup>1</sup> أمال يوب، المؤشرات البيئية في قياس التنمية المستدامة، مداخلة في الملتقى الوطني الخامس حول اقتصاد البيئة وأثره على التنمية المستدامة، جامعة 20 أوت 1955م سكيكدة، يومي 12/11 نوفمبر، 2008، ص16.

<sup>2</sup> سليمان كعوان، دور الطاقات البديلة في تحقيق التنمية- حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة باجي مختار، عنابة 2015/2016، ص ص 115-116.

- مدى واقعية هذه البيانات؟
- طريقة إنتاج هذه البيانات إما ( مطبوعة، الكترونية، على شكل تقارير...).

## خلاصة الفصل:

يمكن القول أن مراجعة الحسابات هي الوظيفة التي تهتم بالتأكد عن مدى صحة ومصداقية القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، والتي يقوم بها شخص مستقل ومؤهل لإبداء رأيه الفني المحايد وتقديم هذا الرأي في شكل تقرير لتوصيل النتائج لأصحاب المصالح، حيث تمكن أهمية مراجعة الحسابات من الأطراف المستخدمة لهذه التقارير وتلبية احتياجاتها الواسعة.

يعتبر مفهوم التنمية المستدامة من القضايا الحيوية والملحة التي يجب أن تأخذ في الاعتبار في عملية التخطيط التنموي أو تنفيذ المشاريع التنموية، وذلك لما تحققه من أهداف عديدة ومتمثلة في تحسين المستوى المعيشي لكل سكان العالم من جهة وبالتالي تحقيق النمو والاستقرار من الجانب الاقتصادي والعدالة وضمن الصحة والتعليم والأمان من الجانب الاجتماعي، بالإضافة إلى بيئة نظيفة للبشر والاستخدام الرشيد للموارد الطبيعية المتجددة والحفاظة على الموارد الطبيعية غير المتجددة في الجانب البيئي.

# الفصل الثاني: التقرير والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

- المبحث الأول: عموميات حول استدامة المؤسسات الاقتصادية؛
- المبحث الثاني: الإطار النظري للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية؛
- المبحث الثالث: المحاور الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.
- المبحث الرابع: نماذج ومبادئ الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.

## تمهيد:

لقد تزايد اتجاه المؤسسات الاقتصادية على المستوى العالمي نحو تبني ما يسمى بالتقرير عن التنمية المستدامة، نظراً لأهمية دور المؤسسات الخاص بمساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة من خلال أبعادها الثلاثة (الاقتصادية - الاجتماعية - البيئية)، حيث تهدف هذه التقارير إلى الإفصاح عن معلومات مالية وغير مالية لأصحاب المصالح بخصوص أنشطة المؤسسة من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وذلك راجع لكون نجاح المؤسسة لا يقاس فقط على الأرباح، بل يشمل تحقيق رؤية مستقبلية عن مؤشرات بيئية واجتماعية واقتصادية للمؤسسة من أجل تحقيق مفهوم الاستدامة.

يهدف هذا الفصل المتمثل في التقرير والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية إلى عرض عموميات حول استدامة المؤسسات الاقتصادية، من خلال تحديد مفهوم استدامة المؤسسات والمحاسبة في مجال التنمية المستدامة، مع إبراز الإطار النظري للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية من (التعاريف، المزايا، الأهمية...)، ومعرفة أهم التحديات والمعوقات، وكذلك المحددات والمقومات التي يجب توافرها في تقرير التنمية المستدامة، بالإضافة إلى تحديد نماذج ومبادئ الإفصاح عن هذه الأخيرة.

وتم تقسيم الفصل كالتالي:

**المبحث الأول: عموميات حول استدامة المؤسسات الاقتصادية؛**

**المبحث الثاني: الإطار النظري للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية؛**

**المبحث الثالث: المحاور الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.**

**المبحث الرابع: نماذج ومبادئ الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.**

## المبحث الأول: عموميات حول استدامة المؤسسات الاقتصادية

جاء هذا المبحث في ثلاث مطالب، حيث خصص المبحث الأول لإظهار مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية من خلال مجموعة من التعاريف المختارة لهذا المصطلح. وخصص المطلب الثاني لإبراز وأهمية وأبعاد استدامة المؤسسات. وأخيراً تم إبراز دور المحاسبين في تحقيق التنمية المستدامة من خلال المطلب الأخير.

### المطلب الأول : مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية

إن فكرة تبني استدامة أنشطة المؤسسات من قبل قيادتها جاءت استجابة للتغيرات التي تحدث اليوم فبعضهم يتبنى الاستدامة ولكن عند الاختيار بين أن يصبح في تعاملاته (أخضر) وبين الربح، إلا أن خيار الربح مازال يأخذ الأولوية، وآخرون تبنوا الاستدامة كاعتبار رئيسي في اتخاذ القرار الاستراتيجي في مؤسساتهم وبغض النظر عن موقفها فإن هناك تأثير للاستدامة على أرض واقع مؤسسات الأعمال<sup>1</sup>.

"الاستدامة تعني الاستفادة من الموارد والفرص المتاحة باستخدام أفضل الأساليب والوسائل الممكنة بما يدعم ممارسة منشآت الأعمال لأنشطتها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق معدلات أرباح ونمو مرتفعة تجعلها قادرة على تحقيق أهداف الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية"<sup>2</sup>.

"هي العملية التي تهتم بتطوير جميع جوانب الحياة وبالتالي تعنى بحل النزاع بين مختلف الأهداف المتنافسة، وفي الوقت نفسه تسعى نحو تحقيق ازدهار اقتصادي وجودة البيئة وتحقيق العدالة الاجتماعية، لذا فإن عملية تحقيق الاستدامة هي ذات أهمية حيوية مستمرة متعلقة بمجموعة من الخصائص المتعلقة بالمستقبل"<sup>3</sup>.

يمكن النظر لمفهوم استدامة المؤسسات باعتبارها بديلاً للنموذج التقليدي للنمو وتعظيم الربح، فإذا كان النمو والربحية هامين للمؤسسات إلا أنه يتطلب في نفس الوقت تحقيق أهداف اجتماعية وخاصة تلك المرتبطة بالتنمية المستدامة مثل حماية البيئة والعدالة الاجتماعية والمساواة والتنمية الاقتصادية، ويستمد مفهوم استدامة المؤسسات عناصره من أربعة مجالات تتمثل في التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للشركات، نظرية أصحاب المصلحة ونظرية مساءلة الشركات<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> غفاف إسحاق أبو زر، النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في إستراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات، المؤتمر المهني الدولي الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات، رام الله فلسطين، 7-8 نوفمبر 2012، صص 5-6.

<sup>2</sup> زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015، ص 81.

<sup>3</sup> صالح إبراهيم يونس الشعباني، مقترح لتطوير أنموذج بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء في ظل التنمية المستدامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية العراق، المجلد 9، العدد 17، 2017، صص 342-376.

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحانة السيد شحانة، مرجع سبق ذكره، ص 321.

والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم ( 02-01): المجالات المستمد منها مفهوم استدامة المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 321-323.

إن المؤسسة المستدامة أو القابلة للاستمرار يجب أن توفر سلعا وخدمات لها موارد ذات كفاءة مع إحداث أقل أثر بيئي ممكن تحقيقه وأقصى قيمة ممكنة لجودة حياة الناس وخاصة العملاء، فالمؤسسة المستدامة ذات رؤية مستقبلية ترى أبعاداً من الفوائد للاستعمال الحكيم لاستراتيجية إذا لم تبذر فلن تحتاج أو الاستراتيجيات الخضراء القائمة على ممارسة الأعمال الملائمة للبيئة، والتي تحقق نتائج تتجاوز التوقعات تركز حول فكرة الاستدامة، مع محافظة المؤسسة على قدرتها التنافسية في القرن الواحد والعشرين عليها أن تتبع المعايير الخضراء<sup>1</sup>.

يرتبط بالتنمية المستدامة مفهوماً آخرًا يطلق عليه الاستدامة، هذا الأخير هو حلقة الوصل بين التنمية والتنمية المستدامة، وقد عرفت الاستدامة بأنها "كيفية تحقيق النمو الذي يأخذ بعين الاعتبار ويراعي الجوانب الإنسانية بكل أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، ولن يتم ذلك دون القضاء على كل أشكال

<sup>1</sup> كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس - سطيف، يومي 07/08 أبريل 2008، ص 06.

الاختلالات والفوارق سواء كانت داخل نفس المجتمع أي بين مختلف الفئات التي تشكله وكذلك بين دول الشمال والجنوب أو بين مختلف الأجيال"، وبالتالي فإن الاستدامة<sup>1</sup> :

- تدعو إلى عدم استمرارية الأنماط الاستهلاكية الحالية سواء في الشمال أو في الجنوب والاستعاضة عنها بأنماط استهلاكية وإنتاجية مستدامة، فبدون تحقيق مثل هذه التطورات فلا مجال لتطبيق حقيقي لمفاهيم التنمية المستدامة؛

- تؤكد على الارتباط المتبادل الوثيق ما بين التنمية البيئية والاقتصادية والاجتماعية وأنه لا يمكن إعداد أو تطبيق أية استراتيجية أو سياسة مستدامة بدون دمج هذه المكونات معا؛

- من المنظور الاقتصادي تعني الاستدامة استمرارية وتعظيم الرفاهية الاقتصادية لأطول فترة ممكنة، وتم قياس هذه الأخيرة عادة بمعدلات الدخل والاستهلاك، أما في بعدها الاجتماعي فالاستدامة تعني الاهتمام بتوفير فرص الحصول على العمل والخدمات العامة وأهمها الصحة والتعليم والعدالة، أما من المنظور البيئي فترتبط الاستدامة بمفهوم رعاية البيئة أو الاعتناء بها ويكون ذلك بتحقيق ما يسمى بالكفاءة البيئية.

تتميز خصائص المؤسسة المستدامة في النقاط الآتية<sup>2</sup>:

#### ✓ الحوكمة الرشيدة:

بمعنى وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء وتقدم أكثر المؤسسات استدامة حوافز مرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي للمديرين ولأعضاء الإدارة؛

#### ✓ تحقيق مصالح وتطلعات أصحاب المصالح بالمؤسسة:

تعمل المؤسسة المستدامة بمشاركة مختلف أصحاب المصالح في صياغة استراتيجياتها وتحقيق أهدافها مع إتاحة الفرصة لهم للتعبير عن مشاغلهم ووجهات نظرهم وتطلعاتهم؛

#### ✓ الاعتماد على نظام اتصال:

تعمل المؤسسات المستدامة على إقامة اتصالات على المدى الطويل مع المحللين وباقي أصحاب المصالح مستقطبة بذلك مستثمرين على المدى الطويل كالمؤسسات مثلا؛

<sup>1</sup> عبد الرحمن العايب، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، العدد 1، 2011، ص 165-194.

<sup>2</sup> مريم قطوش، مرجع سبق ذكره، ص 117-118.

### ✓ الالتزام بالشفافية والإفصاح:

تشاطر أكثر المؤسسات استدامة الأطراف ذات المصلحة تدابيرها، تدرج الأداء البيئي والاجتماعي في تقاريرها المالية كما تستعين بمدققين من خارج المؤسسة مختصين في مجال التنمية المستدامة؛

### ✓ 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؛

### ✓ خاصية الاستدامة:

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

## المطلب الثاني: أهمية وأبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية

### الفرع الأول: أهمية التنمية المستدامة في تحسين أداء المؤسسة

تتبع أهمية التنمية المستدامة في مدى استجابتها لاحتياجات الجيل الحالي دون التأثير على قدرة الأجيال القادمة في توفير سبل العيش الكريم، كما تتجلى أهميتها في أن المؤسسات التي تتبنى التنمية المستدامة عند وضعها للاستراتيجيات ورسم السياسات وتنفيذها للعمليات تحقق العديد من الفوائد، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1. خلق ميزة تنافسية:

إن النظر إلى عمليات المؤسسة من خلال عدسة التنمية المستدامة من شأنه أن يخفف التكاليف ويزيد من العوائد، فالمؤسسات التي تطور منتجات تقدم حلولاً جديدة لمشاكل قديمة سوف يؤدي هذا التطوير إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن المحافظة على نفس المستوى من الإنتاج في ظل مدخلات أقل مع إبقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون لها أثر بيئي واقتصادي إيجابي، كما سيكون له تأثير إيجابي على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة؛

#### 2. تخفيض المخاطر:

إن المؤسسات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الاستدامة هي تلك المؤسسات التي يزيد فيها احتمال تخفيض مخاطر عدم الاتفاق مع القوانين، وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلويثها للبيئة، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على أدائها المالي وسيولتها وذلك بالمقارنة بالمؤسسات التي لا تعد ولا تنشر هذه التقارير؛

#### 3. الاحتفاظ بولاء أصحاب المصالح:

إن عدم استجابة المؤسسات لتحديد التأثير البيئي والاجتماعي والاقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، سوف يعرضها لمخاطر جوهرية مما يهدد ولاء أصحاب المصالح؛

#### 4. تفعيل حوكمة الشركات :

إن المؤسسات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها عن 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.

<sup>1</sup> حميدة المحجوب، حنان أبو شعالة، أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والطلب، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراته، المجلد 5، عدد خاص، مارس 2017، ص 170-180.

الفرع الثاني: أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية:

يمكن توضيح أبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية في ثلاث أبعاد رئيسية وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02): أبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية

أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية		
البعد الاقتصادي	البعد الاجتماعي	البعد البيئي
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الأرباح؛</li> <li>- هامش الربح: يجب أن يكون هناك نمو وزيادة محسوسة فيه؛</li> <li>- الأرباح الخاصة بأسهم وسندات المؤسسة في البورصة؛</li> <li>- مردودية رؤوس الأموال المستثمرة؛</li> <li>- الاستثمارات: يقصد بها هنا أن تقوم المؤسسة باستثمارات بيئية ناجحة؛</li> <li>- اعتماد التكنولوجيا البيئية وتحقيق مردودية المؤسسة في آن واحد؛</li> <li>- الأجور والتعويضات خارج الأجور؛</li> <li>- مجموع الأجور الممنوحة: حيث تشمل التقارير نسبة مجموع العمال من مجموع الأرباح؛</li> <li>- تعمل المؤسسة على تحسين الإنتاجية الخاصة بالعمال وذلك على جميع المستويات؛</li> <li>- الضرائب: وتشمل تقارير حول وضعية المؤسسة اتجاه الضرائب والضرائب البيئية؛</li> <li>- الموردون؛</li> <li>- احترام التشريعات والقوانين في البلد؛</li> <li>- تقوم المؤسسة في تقريرها بعرض موجز لجميع منتجاتها العينية والخدماتية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- أماكن العمل ومدى مراعاتها لشروط النظافة والصحة الجسدية والنفسية للعمال؛</li> <li>- تقرير الأجور ومقارنتها بتكلفة المعيشة على المستوى المحلي؛</li> <li>- عدم التمييز أو التفرقة بين العمال سواء من حيث الجنس أو الدين أو العرق، واحترام حقوق الأقليات التزاما بميثاق حقوق الإنسان؛</li> <li>- نسبة النساء في العمل؛</li> <li>- التكوين والتدريب لعمال المؤسسة بصفة دورية ودائمة وإعداد برامج سنوية لذلك؛</li> <li>- تعهد المؤسسة بعدم تشغيل الأطفال دون السن القانونية للعمل؛</li> <li>- تقدم المؤسسة في تقاريرها عن حالة الأعمال الشاقة وإخضاعها لقوانين صارمة كي لا تقع تحت هذا الجرم؛</li> <li>- حرية تنظيم العمال لل نقابات والانتخاب الداخلي دون تدخل المؤسسة والتزام هذه الأخيرة بحقوق الإنسان؛</li> <li>- شروط العمل عند المناولين وتوفير الشروط الحسنة وللائقة لهم؛</li> <li>- الخدمات الاجتماعية الأخرى.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ترشيد استهلاك المواد الأولية والمواد المرسكلة والطاقة؛</li> <li>- احترام وتطبيق القوانين البيئية والالتزام بالمعايير القانونية في الانبعاثات والمخرجات والمخلفات للعمليات الإنتاجية وتقليل الآثار البيئية لمنتجات وخدمات المؤسسة؛</li> <li>- طبيعة ونوعية النفايات المستعملة في العملية الإنتاجية والموجهة للسوق والمطمورة في الأرض وعمليات رسكلتها، إضافة إلى نقل المواد والسلع والنفايات وفق لشروط القانونية؛</li> <li>- استعمال المنتجات وتسييرها ومدة حياتها واعتماد الوسام البيئي؛</li> <li>- الحماية والمحافظة على النظام البيئي.</li> </ul>

المصدر: لطيفة لونيسي، تسيير النفايات الصناعية وأثره على التنمية المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة باجي مختار عنابة،

2016/2015، ص 73-76.

## المطلب الثالث: دور المحاسبين في تحقيق استدامة المؤسسة

### الفرع الأول: تعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة

تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة أداة فعالة يمكن توظيفها لمساعدة المنظمات لتصبح أكثر استدامة فهي محاسبة توضح كيف يمكن للمحاسبة المالية التقليدية أن تمتد لتأخذ في الحسبان تأثيرات الاستدامة على مستوى المؤسسة وتوسيع مدى المعلومات ذات القيمة النقدية (المعلومات المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية)، لذلك تعرف المحاسبة عن التنمية المستدامة على أنها "استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي"<sup>1</sup>.

تعرف المحاسبة عن التنمية المستدامة على أنها "نظام للمعلومات يختص بوظيفتي قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة والتقرير عن نتائج هذا القياس بما يكفل تقييم إسهاماتها في تحقيق التنمية المستدامة"، ويوضح هذا التعريف أن المحاسبة عن التنمية المستدامة مثل المحاسبة المالية تهدف إلى وظيفتين أساسيتين هما القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي لها انعكاسات على التنمية المستدامة<sup>2</sup>.

تمثل المحاسبة عن التنمية المستدامة اليوم أحد أهم القضايا الأساسية للمؤسسات، حيث أن نجاحها لم يعد يقتصر فقط من خلال الربحية بل يجب قياسه بأخذ عوامل أخرى، مثل المؤشرات الغير المالية (المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي) والإفصاح عنها في القوائم المالية<sup>3</sup>، فتبرز أهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة من خلال الدور الهام الذي تلعبه في تحقيق تكامل نظم الأعمال المستدامة وتحديد أولويات مداخل النظم التي تحقق رضا أصحاب المصالح وتطوير رأس المال الطبيعي، فإعداد التقارير عن مساهمة المؤسسات في هذا المجال يمثل حافزا للإدارة لتطوير وإعداد محاسبة التنمية المستدامة والتقرير عنها بهدف قياس الأداء المستدام للمؤسسة والإفصاح عنه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص36.

<sup>2</sup> محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، مرجع سبق ذكره، ص38.

<sup>3</sup> آفاق دنون إبراهيم، نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2016، ص 15.

<sup>4</sup> 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، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 21/20 نوفمبر 2012، ص 70-81.

## الفرع الثاني: العناصر المكونة للمحاسبة عن التنمية المستدامة:

هنالك العديد من العناصر المكونة لمحاسبة الاستدامة والمتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>:

### 1. الإبلاغ المحاسبي للأداء البيئي:

يتمحور هذا العنصر في مجموعة من المعلومات التي تتعلق بأداء أنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل، ونتيجة للضغوطات المتزايدة في الآونة الأخيرة من قبل أصحاب المصالح تزايد عدد المؤسسات التي تقوم بالإبلاغ عن الأداء البيئي في تقاريرها المالية السنوية، باعتباره مؤشر هام فمن جهة يوضح مدى إدراك المؤسسة للقضايا البيئية المؤثرة على وجودها، ومن جهة أخرى اعتباره كمقياس يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية؛

### 2. الإبلاغ المحاسبي للأداء الاجتماعي:

يتمثل هذا العنصر في قيام المؤسسات بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي مع مختلف الجهات ذات العلاقة حيث ينظر أصحاب المصالح لهذا النوع من الإفصاح المحاسبي على أنه إجابات دقيقة وواضحة ومحددة، تساهم في تطوير العلاقة بين هذه الجهات المختلفة، وتمثل المصدقية في الأداء الاجتماعي من خلال وجود تقارير ملحقه في الميزانيات مفصّل عنها من قبل المؤسسات بحيث يمكن لأصحاب المصالح الاستفادة منها؛

### 3. الإبلاغ المحاسبي للأداء الاقتصادي:

يتمحور هذا العنصر في قيام المؤسسة بالإفصاح عن أدائها الاقتصادي من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توفر عدة مستلزمات (تجميع رأس المال، الموارد الطبيعية، الموارد البشرية)، وتساهم هذه المستلزمات مجتمعة في زيادة الدخل القومي الفردي الحقيقي باعتبارها أحد أهم مؤشرات التنمية الاقتصادية.

إن دور المحاسبين في الاستدامة يتجاوز مهام جمع وتحليل البيانات والتقرير عن المعلومات المتعلقة بالاستدامة، بحيث تتعدد الأدوار التي يمكن أن يؤديها لمحاسب لمتابعة أهداف الاستدامة والتي يمكن أن تشمل ما يلي:

- مساعدة منظمات الأعمال لإبراز مفهوم التنمية المستدامة؛
- دعم جهود المنظمات لبناء والحفاظة على العلاقات مع أصحاب المصالح؛
- إدارة المخاطر المتعلقة بالاستدامة لأغراض الاستثمار.

<sup>1</sup> محمد أحمد تلاولة، رافت محمد جودة، العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن عناصر محاسبة الاستدامة للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، فلسطين، المجلد 6، العدد 3، أكتوبر 2016.

### الفرع الثالث: مداخل تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة

تمثل المحاسبة عن التنمية المستدامة تحدياً وفرصاً للمحاسبين حيث توسع مجال عملهم وضرورة التحول من النظرة للداخل ( المحاسبة التقليدية) إلى النظرة للخارج، وفهمهم وإدراكهم لدورهم في مجال استدامة المؤسسة، من خلال صقل للمهارات والتعليم المستمر والاستعانة بخبرات في مجالات وتخصصات أخرى لدمج المعايير البيئية والاجتماعية والاقتصادية وتوسيع معارفهم بالتشريعات واللوائح الخاصة بمجال عمل المؤسسة إضافة إلى تدعيم الحركات الأساسية لقضايا الاستدامة المتمثلة في عمليات المساءلة والشفافية وإدارة المخاطر والحوكمة، حيث هناك ثلاثة مداخل نحو تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة للمؤسسات وتمثل في الآتي<sup>1</sup>:

#### - المدخل الأول : مدخل من الداخل إلى الخارج:

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة من وجهة نظر مديري المؤسسات في محاولة مساهمتهم في الاستدامة، حيث يحتاج المدراء المعلومات الملائمة والموثوق بها لدعم عمليات اتخاذ القرارات المتعلقة بحل المشاكل الاجتماعية والبيئية التي تؤثر على نشاط المؤسسة، والمساهمة في تعزيز الوضع التنافسي للمؤسسة في السوق.

يعتمد هذا المدخل على تعريف المؤسسة لاستراتيجية الأعمال وتحليل القضايا ذات الصلة وتحويل استراتيجية المؤسسة إلى مؤشرات أداء رئيسية، وينظر إلى المحاسبة عن الاستدامة بأنها عملية جمع وتوصيل المعلومات لدعم عمليات اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ استراتيجية المؤسسة، ويتم دعم هذا المدخل من خلال بطاقة الأداء المتوازن للاستدامة والرقابة الإدارية للاستدامة؛

#### - المدخل الثاني: مدخل من الخارج إلى الداخل:

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة من وجهة نظر أصحاب المصالح (الأطراف الخارجية)، حيث يتبنى هذا المدخل فكرة أن المؤسسة هي كيان اجتماعي موجود في المجتمع، حيث يتم الحكم عن مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية بواسطة أصحاب المصالح، ومن ثم لا بد من الحوار مع أصحاب المصلحة للتعرف على توقعاتهم ووجهات نظرهم والتركيز على تلبية تلك التوقعات وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية؛

<sup>1</sup> حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال بغداد،

### - المدخل الثالث: المدخل المزدوج

يعتبر هذا المدخل دمج للمدخلين السابقين حيث يتبنى وجهة نظر أن تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة يجب أن تجمع بين وجهة نظر مديري المؤسسات ( الأطراف الداخلية) وأصحاب المصالح ( الأطراف الخارجية)، ووفقا لهذا المدخل فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة توفر معلومات مفيدة تساعد في الآتي:

- رقابة الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية؛
- تدعيم عمليات التحسين المستمر لعمليات المؤسسة؛
- توفير المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية على مستوى إدارة المؤسسة؛
- توفير المعلومات لأغراض الإفصاح والتقرير الخارجي لأصحاب المصالح.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للتقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

في هذا المبحث سوف نقدم مفهوم التقرير عن التنمية المستدامة في المطلب الأول، أما في الثاني فسنبين مزايا تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية في حين خصص المطلب الثالث لأهمية إعداد تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات.

### المطلب الأول: مفهوم التقرير عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية :

يعد التقرير عن الاستدامة sustainabilityreporting مصطلحاً حديثاً نسبياً ويشير هذا الأخير إلى كيفية تعامل المؤسسات مع حقائق مالية وغير مالية هامة مثل الأمور المتعلقة بالحكومة والموضوعات البيئية والاجتماعية، والاقتصادية والمخاطر، والفرص التي يمكن أن تؤثر على الأداء المستقبلي للمؤسسات وعلى دخلها وقيمتها<sup>1</sup>، حيث عرفه مجلس الأعمال للتنمية المستدامة \*WBCSD على أنه "تقرير عام من قبل المؤسسات لتزويد أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بصورة عن أنشطتها من الناحية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية"<sup>2</sup>.

التقرير عن الاستدامة هو حساب يوضح الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة فيما يتعلق بعملياتها ومنتجاتها وخدماتها، وهو يربط بين وظائف التمويل والتسويق والبحث والتطوير للمؤسسة بطريقة أكثر استراتيجية، وهو يحقق لها الكثير من المزايا كالتحذير من الأحداث والمشاكل المفاجئة، إظهار الفرص المتاحة في سلاسل الإمداد، المشاركات بين المنظمين وبين إدارة العلامات البيئية لخلق السمعة الجيدة<sup>3</sup>.

فمن الناحية الأخلاقية فإن المؤسسات تتحمل الالتزامات الاجتماعية والأخلاقية للمشاركة في النشاطات بمسؤولية اجتماعية، لذلك يعتبر العمل الصحيح الذي يجب عمله هو أن تشير تقاريرها إلى مثل هذه النشاطات، ومن ناحية أخرى فالنسبة للنظريات الاقتصادية التأكيد على بناء مثل هذه التقارير لوجود السمعة الأفضل للمؤسسة، ويعمل على زيادة فوائد حملة الأسهم بشكل مباشر وغير مباشر<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عفاف إسحاق أبو زر، راضي عقلة العتوم، مدخل مراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الإجراءات التحليلية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، مجلد 12، العدد 1 2016، ص ص133-164.

\* WBCSD: مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة هو عبارة عن تحالف من حوالي 200 شركة عالمية موحدة تعنى بالالتزام المشترك لتحقيق التنمية المستدامة.

<sup>2</sup> حنان جابر حسين، إطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة - دراسة ميدانية على قطاع البترول في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص22.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 38.

<sup>4</sup> أسامة عبد المنعم، أحمد طه العجلوني، تقارير الاستدامة: التحسيد الحقيقي للحكومية المؤسسية في الشركات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 10 المجلد 5، 2013، العراق، ص ص153-180.

التقرير عن التنمية المستدامة هو "العملية التي من خلالها تقوم المؤسسات بالإبلاغ عن الآثار الاجتماعية والبيئية المرتبطة بنشاطاتها الاقتصادية لأصحاب المصلحة. وتمثل هذه التقارير كوسيلة لضمان شرعية المؤسسات، أو أداة لإدارة علاقات أصحاب المصلحة، أو عملية لبناء الانطباعات الجيدة و / أو لإخفاء الصراعات، وهي الطريقة الرئيسية التي يمكن للمؤسسات من خلالها إظهار شرعيتها لأصحاب المصلحة وتوفير ضمان خارجي على محتوى وهيكل هذه التقارير والعمل على تحسين ملائمتها وموثوقيتها وقابليتها للمقارنة، وبالتالي يعزز مصداقيتها الشاملة"<sup>1</sup>.

يعرف التقرير عن التنمية المستدامة على أنه "هو التقرير الذي يوفر معلومات عن المؤسسة في المجالات البيئية والاجتماعية والاقتصادية وهي المعلومات التي أصبحت على جانب كبير من الأهمية للجهات ذات العلاقة ككل"، حيث تتيح هذه التقارير لمختلف الجهات ذات العلاقة مرجعاً حول أداء المؤسسة في هذه المجالات وفقاً لمؤشرات ومعايير خاصة بكل مجال، مما يساهم في قياس المساهمات التي تقدمها المؤسسة في إطار تحقيق التنمية المجتمعية المستدامة"<sup>2</sup>.

يشكل التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات مجالاً جديداً للإبلاغ المؤسسي يتضمن التقرير والإفصاح عن المعلومات غير المالية والمالية إلى مجموعه أوسع من أصحاب المصالح بغض النظر على المساهمين، فوفقاً لنظرية أصحاب المصلحة\* فإن الغرض من المؤسسة هو خلق وتعظيم القيمة لجميع أصحاب المصلحة حيث يجب أن تشمل المعلومات التي يتضمنها تقرير الاستدامة الأولويات والمؤشرات التي قد تؤثر على تقييمات وقرارات أصحاب المصلحة، ولذلك فإن الإبلاغ عن الاستدامة يتضمن معلومات هامة لأصحاب المصلحة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Helena MaríaBollás-Araya, Fernando Polo-Garrido , EliesSeguí-Mas , ADOPTION OF SUSTAINABILITY REPORTING AND ASSURANCE, JOURNAL OF CO-OPERATIVE ACCOUNTING AND REPORTING, VOLUME 4, ISSUE 1, SPRING 2016, p:59 -78.

<sup>2</sup> إبراهيم المبيضين، العربي : تقارير الاستدامة من الممارسات المثلى للمؤسسات في القطاعات التنافسية العالمية، صحيفة الغد الأردني، تاريخ النشر 2017:12:00/08/23 تاريخ الاطلاع 2017/09/10، 17:00، www.alghad.com.

\* نظرية أصحاب المصلحة: تنص هذه النظرية على أن نظام الشركة لا يأخذ بعين الاعتبار العلاقة بين الإدارة وحملة الأسهم فقط لأنها ليست كافية لوحدها على استمرارية الشركة وبقائها، بل تعدت لتشمل مجموعات أخرى من أصحاب المصلحة باستثناء حملة الأسهم حيث تلعب العلاقة الجيدة بينهم دوراً هاماً في تحقيق أهداف الشركة، وإدراك هذه الأخيرة أن الوفاء بتوقعات أصحاب المصلحة شرط ضروري للاستدامة بالتضافر مع الحاجة إلى تحقيق أهداف الاستراتيجية العامة للأعمال التجارية، ووسعت هذه النظرية هدفها التجاري المتمثل في تعظيم الأرباح وخلق قيمة للمساهمين وغير المساهمين أيضاً.

<sup>3</sup> - BurcuDemirel, Murat Erdogan, Corporate Sustainability Reporting in the BIST Sustainability Index, International Journal of Business and Social Research, v6, I 10, 2016, p:21 - 31.

يتأثر تطوير تقارير التنمية المستدامة بالعوامل المؤسسية التالية<sup>1</sup>:

- العوامل الإلزامية - التأثير الرسمي وغير الرسمي للسلطات العامة والقوى الاجتماعية الأخرى (على سبيل المثال منظمي السوق) على الشركات، عادة هذه العوامل تحددها الدولة والهيئات التنظيمية الدولية؛
- العوامل المعيارية - تأثير المنظمات المهنية على تطوير منهجيات الإبلاغ عن التنمية المستدامة، المعايير والمبادئ، على الرغم من أن مبدأ التشغيل من العوامل المعيارية هو تطوعي، والمنظمات غير الحكومية تؤثر بقوة على إفصاحات المؤسسات الاجتماعية؛
- العوامل الاقتصادية - أثر التغيرات الاقتصادية والتنمية المستدامة. بسبب العوامل الاقتصادية، عبرت الشركات التجارية الحدود التقليدية وتجاوزت الكشف عن المعلومات المالية المساهمين والمستثمرين المحتملين.
- عوامل النسخ - تميل الشركات إلى التصرف بأسلوب مماثلة الطرق كما نظرائهم الناجحين. هذه العوامل هي أقل أهمية في الإبلاغ عن الاستدامة.

<sup>1</sup> - L.Dagiliené, Normative Institutional Factors on Sustainability Reporting, **International Journal of Economics and Management Engineering**, v8, I6, World Academy of Science, Engineering and Technology, 2014; p:1659,1664.

## المطلب الثاني : مزايا تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية:

هنالك عدة مزايا تحققها عملية الإفصاح من خلال التنمية المستدامة هي<sup>1</sup>:

### 1. التركيز على الشفافية:

يحقق الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة الشفافية، وذلك من خلال توصيل أهداف المؤسسة ورؤيتها وكيفية إدارتها للمخاطر، وتعاملها مع تأثيرات عملياتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وهذا يدعم وجود أساس سليم للحوار مع أصحاب المصالح، مما يؤثر على نجاح المؤسسة وقيمتها، وخصوصا في التخطيط طويل الأجل؛

### 2. خلق قيمة مالية:

يتضمن تقرير التنمية المستدامة جمع وتحليل بيانات عن الموارد والمواد المستخدمة وتقييم عمليات المشروع، مما يمكن إدارة المؤسسة من تحديد الفرص لتوفير التكلفة وتوليد الإيرادات وذلك من خلال إدارة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة بصورة كفؤة؛

### 3. تدعيم السمعة للمؤسسة:

سمعة المؤسسة هي دالة لطريقة عملها وإدارتها لأنشطتها والتي يدركها أصحاب المصالح على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لمجالات أعمالها، ويلعب تقرير التنمية المستدامة دورا هاما في تشكيل إدراك أصحاب المصالح مما يساعد على حماية تدعيم سمعة المؤسسة؛

### 4. تحقيق التحسينات المستمرة:

الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة يركز اهتمام الإدارة على مدخلاتها واستراتيجيتها نحو التنمية المستدامة، مما يحفز العمل نحو التحسين المستمر في مجالات الأداء المفصح عنها ويدعم خطط التنمية المستدامة التي تضعها الإدارة في تقرير التنمية المستدامة؛

### 5. تحسين الالتزام بالإجراءات والتشريعات:

يفصح تقرير التنمية المستدامة عن مدى التزام المؤسسة بالإجراءات والتشريعات في المجالات البيئية والاجتماعية وحقوق الإنسان، وهذا يساعد على إدراك أصحاب المصالح لمدى وفاء المؤسسة مسؤوليتها والتزاماتها بالتشريعات والقوانين واللوائح المرتبطة بمجال عملها؛

<sup>1</sup> 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 دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة الدراسات العليا، جامعة قناة السويس، 2015، ص 44-45.

## 6. زيادة إدراك وتحفيز العاملين:

الموظفين الحاليين والمحتملين يكون لديهم توقعات حول السلوك البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة، ويهتموا بهذه العوامل لتقرير البقاء والاستمرار مع المؤسسة، ويساعد نشر معلومات مرتبطة بالتنمية المستدامة في زيادة ولاء الموظفين والعاملين مع المؤسسة، وتخفيض معدل دوران العمال بالإضافة إلى زيادة قدرة المؤسسة على جذب موظفين ذوي جودة وخبرة عالية؛

## 7. جذب رؤوس الأموال:

مع زيادة إدراك المستثمرين للقضايا المرتبطة بالتنمية المستدامة وإدخال تلك القضايا والاعتبارات داخل عمليات القرارات الاستثمارية، وكذلك المقرضين عند اتخاذ قرارات الإقراض والائتمان، تستجيب الوحدات الاقتصادية لتوقعات المستثمرين والمقرضين من خلال نشر تقارير التنمية المستدامة؛

## 8. تشجيع الابتكار:

يمكن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات من تدعيم وضعها التنافسي وذلك من خلال دراسة وتحليل أصحاب المصالح وتوقعاتهم والحصول على فهم أفضل لمتطلباتهم، مما يؤدي إلى تحفيز الإدارة على الابتكار والتطوير لعمليات وأنشطة المؤسسة وتطوير منتجاتها وخدماتها وذلك لتمييز نفسها وتدعيم الوضع التنافسي للمؤسسة.

### المطلب الثالث: أهمية إعداد تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات

قد حظي التقرير والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة باهتمام المنظمات الدولية، من خلال قيام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB في الوقت الحالي بإجراء تعديلات على المعيار الدولي لخدمات التأكيد ISAE3000 من أجل تقديم خدمات التأكيد على تقارير الاستدامة، كما أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC2009 على تضمين معلومات التنمية المستدامة في التقارير السنوية للمؤسسات مما يساعد على تحسين أدائها وصورتها أمام المستثمرين، كما قام مجلس تقرير الأداء التابع للمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بإجراء دراسة عن أهمية معلومات الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والبيئية للمستثمرين، بحيث توصلت هاته الدراسة إلى أن التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة يساعد المستثمرين في تقييم أداء المؤسسة، كما قدمت المبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI إرشادات لمساعدة المستخدمين في تفسير وتقييم قرارات المؤسسة بخصوص محتوى تقرير الاستدامة<sup>1</sup>.

تتأتي أهمية تبنى المؤسسات لنهج إعداد تقارير التنمية المستدامة من خلال التغير الواضح في أعداد الجهات والمؤسسات الممثلة لأصحاب المصالح (Stakeholders)، من وجهة النظر التقليدية كان ينظر للمساهمين (Stockholders) على أنهم أصحاب المصالح الأساسيين، ولذا كانت المؤسسات تعمل من أجل تحقيق هدف زيادة الربحية والقيمة للمساهمين، أما في الوقت الحالي فإن المؤسسات تأخذ في الاعتبار دور أصحاب المصالح عند قيامها بصنع القرارات المهمة<sup>2</sup>.

ويتمثل الطلب على تقارير التنمية المستدامة في حاجة أصحاب المصالح للمعلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات إلى جانب الأداء الاقتصادي لها، ويمكن إيجاز الفئات ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والتعرف على مدى حاجاتها للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة، وذلك على النحو التالي<sup>3</sup>:

#### 1. بالنسبة للمستثمرين:

يرى المستثمرون أن التقارير ينبغي أن تتجاوز المسائل المالية (التقارير المالية) لتشمل موضوعات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية ومعلومات عن هيكل الحوكمة بها، وذلك من أجل اتخاذ القرارات السليمة من مجال تقييم الاستثمارات، فلم يعد المقياس المستخدم للحكم على كفاءة المؤسسة وأدائها متوقف فقط على

<sup>1</sup> مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، مرجع سبق ذكره، ص 1-60.

<sup>2</sup> عشتر سلسطنين ايشو قايتا، مدى التزام شركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير استدامة وتطوير نموذج لهذا التقرير وفقاً لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2014/2013، ص 33.

<sup>3</sup> جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 41-44.

الأداء المالي والاقتصادي بل يظهر ما يسمى الاستثمار المسؤول اجتماعيا **Investing Socially Responsible**، ومن ثم الاستثمار المهتم بقضايا التنمية المستدامة، وبناءا عليه يحتاج المستثمرون إلى معلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية وهذا ما توفره تقارير التنمية المستدامة؛

## 2. بالنسبة للعاملين:

يمثل العاملون أحد الفئات الهامة من أصحاب المصالح التي تهتم بالإفصاح الاجتماعي والبيئي للشركة التي يعملون بها، ويوفر تقرير التنمية المستدامة معلومات هامة للعاملين والموظفين واتحادات العمال عن الخدمات الاجتماعية التي تقدم لهم ومدى الاهتمام بصحة وسلامة وأمن 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 وإنتاجيتهم وتحقيق الرفاهية لهم والمجتمع ككل؛

## 3. بالنسبة للعملاء والمستهلكين:

لم يعد اهتمام العملاء والمستهلكين منصبا فقط على سعر المنتج أو الخدمة وجودتها، بل زاد اهتمام العملاء بمجالات أخرى تتعلق بمدى سلامة المنتج بيئيا ومدى اهتمام الوحدة الاقتصادية بالعملاء وكيفية التعامل معهم وقدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء<sup>1</sup>.

## 4. بالنسبة للمقرضين:

يعتبر المقرضون من أصحاب المصالح ذوي النفوذ والقوة، وتهتم إدارة المؤسسات الاقتصادية باحتياجاتهم من المعلومات مقارنة بأصحاب المصالح الأقل نفوذا 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 مالية سواء بأداء المؤسسة البيئي والاجتماعي وقدرتها على إدارة المخاطر وهذا ما يوفره الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة؛

## 5. بالنسبة للأجهزة الحكومية والمشرعين:

تحتاج الأجهزة الحكومية إلى المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى أدائها الاقتصادي، ومدى مساهمتها في المحافظة على البيئة ومنع التلوث ومعالجته إن وجد، بالإضافة إلى ما توفره تقارير التنمية المستدامة من معلومات تساعد الحكومة والمشرعين في تنظيم أنشطة الشركات ووضع

<sup>1</sup> وفاء عمر التوم الحاج، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مج8، ع29، 2017، ص ص 100-

السياسات بخصوص المنافسة والضرائب والبيئة والمستهلكين والقضايا الاجتماعية، وترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد الاقتصادية والمحافظة عليها؛

#### 6. بالنسبة للمنظمات غير الحكومية:

عادة ما تستخدم المنظمات الحكومية ومنظمات المجتمع المدني تقارير الاستدامة لفهم قيم ومعايير المؤسسات ومبادئها واتجاهاتها، أهدافها وأدائها البيئي والاجتماعي، وذلك للمساعدة في الحكم على ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في المجتمع مسؤولة اجتماعيا وبيئيا؛

#### 7. بالنسبة للجمهور:

المؤسسات تؤثر وتتأثر بالجمهور بصفة عامة بعدة طرق على سبيل المثال توفير فرص العمل، كما أن الجمهور يعتبر مصدرا لمدخلات المؤسسات، ويهتم أيضا بقضايا التنمية المستدامة مثل الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، كما يوفر تقرير الاستدامة المعلومات اللازمة التي تساعد الجمهور على الفهم الجيد لأداء المؤسسة واتجاهاتها وأنشطتها؛

#### 8. بالنسبة لمجلس الإدارة:

يمثل تقرير التنمية المستدامة مصدر هام للمعلومات بخصوص أبعاد أداء التنمية المستدامة واحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح، ومثل هذه المعلومات تعد هامة لعمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسة. بالتالي فإن إعداد المؤسسة لتقرير الاستدامة يجب أن يتم في إطار السعي لتلبية حاجات أصحاب المصالح مع ضرورة مراعاة ما يلي<sup>1</sup>:

- إن المعلومات بالتقرير لا يجب أن تكون مالية فقط؛
- ضرورة أن يكون المحاسبون أكثر انفتاحا على التجريب لتعلم كيفية التقرير عن الاحتياجات الفعلية لمستخدمي هذه التقارير؛
- باعتبار التقرير عن الاستدامة متغير ضمن نموذج المؤسسة يجب أن يرتبط بتغير أهداف المؤسسة من الربح السريع وأصبحت الأولوية الأولى للنمو المستدام؛
- الحاجة إلى إيجاد تكامل بين الأداء المالي الذي يتم بالتقارير المالية وقضايا الاستدامة؛

<sup>1</sup> محمود سالم عبد الله إدريس، أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمنشأة بالتطبيق على الشركات اللبية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة للدراسات العليا، العراق، 2015، ص95.

- افتقار تقارير الاستدامة الحالية إلى الدقة والشفافية والقدرة على المساءلة، نظر لعدم تناسق محتوياته وتعدد أشكاله مما يصعب إجراء عملية المقارنة بين المؤسسات، ما يتطلب ضرورة العمل على وجود إطار حاكم يتضمن مبادئ إعداد هذا التقرير وكيفية صياغته ومكوناته لإضفاء الموثوقية عليه.

### المبحث الثالث: محاور أساسية لتقارير التنمية المستدامة

في هذا المبحث الذي قسم إلى مطلبين، سوف نبين تحديات ومعوقات تقارير التنمية المستدامة في المطلب الأول، في حين خصص المطلب الثاني للمحددات والمقومات الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة.

#### المطلب الأول: تحديات ومعوقات تقارير التنمية المستدامة

##### الفرع الأول: تحديات التقرير عن التنمية المستدامة :

عموما على النقيض من تقرير المؤسسة العام فإن تقرير الاستدامة يتسم بارتباطه ببعض التحديات للإدارة والتي تسبب تعقيدات في الوقت الحالي، وتتمثل في تطوير الثقة والمصادقية في عملية الاتصال داخل المؤسسات بالإضافة إلى عملية الاتصال فيما بين المؤسسة وأصحاب المصالح بها، بالإضافة إلى ذلك فإن تقرير استدامة المؤسسة يتم محاصرتها وإحاطتها بتحديات أخرى تتعلق بالاستدامة ترتبط بالاتصال الخارجي للمؤسسة، وهذا ما يوضحه الجدول التالي.

الجدول رقم (02-02) : تحديات تقارير التنمية المستدامة

التحديات المرتبطة بالاتصال الخارجي	التحديات المرتبطة بالاتصال الداخلي
1. صعوبة إيصال المعلومات المرتبطة باستدامة المؤسسة مباشرة لأصحاب المصالح، إضافة إلى ارتفاع تكاليف حيازتها: ما يؤدي إلى مشكلة عدم تماثل المعلومات تميل إلى خلق مناخ يتسم بانخفاض المصادقية والتي تعتبر تحديا من خلال التغلب عليه عن توصيل محدد للشركة بالإضافة إلى القيام بأنشطة إدارية معينة مثل ضمانات ما بعد البيع والفحوصات والتخصصات؛	1. صعوبة الاتفاق على مصطلحات الاستدامة أو التطور المستديم: وهذا ما يعتبر تحديا للإدارة من خلال وضع مدخل يقوم على تحديد الأولويات الفكرية الواجب اختبارها في كل فترة تقرير وكيفية تحديد وتوصيل الفهم باستدامة المؤسسات.
2. عدم المعرفة الكافية والدائمة للمؤسسة باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات: إن الارتباط الحاد لأصحاب المصالح داخل عملية التقرير يعتبر أمرا مطلوباً تماماً من أجل التمكن من وجود نمط التقرير الموجه نحو الهدف.	2. صعوبة تحديد وتحليل قضايا الاستدامة التي تتطلب تغييرا في المصطلحات والمدارك الحالية والتقليدية: تواجه الإدارة تحديا في كيفية الربط بين التحليل والإدارة الاستراتيجية مع إدارة المعلومات ومحاسبة الشركة وتقرير الاستدامة.
3. معظم تقارير الاستدامة في الوقت الحالي غير محددة كما أنها تستهدف مجموعة من القراء المرتقبين: وجب اجتهاد الشركة في عمل موازنة جيدة تقوم بعرض وتنظيم جيد لمعلومات الاستدامة التي تخص مجموعة من القراء محددة على نحو واضح.	3. تعقد استدامة المؤسسات كمجموعة من الأهداف المرتبطة والمتشابكة يؤدي إلى مشاكل إدارية في عمليات التشغيل والقياس والتوصيل: وجب تجميع عملية تقرير الاستدامة بنظام محاسبي منظم شاملا لكافة قضايا الاستدامة مع عدم تطرفه في الحجم .
4. نقص إمكانية المقارنة بين تقارير الاستدامة وعدم وجود إجماع أو معيار مقبول متعارف عليه عن ما هي المعلومات الواجب الإفصاح عنها والأنماط التي من خلالها يتحقق ذلك: قد حاولت مبادرة التقرير العالمي خلق ووضع ذلك المعيار.	4. يتطلب وجود خبراء يتم تجهيزهم وإعدادهم من أجل تنفيذ عملية الاتصال على نحو يتسم بالصياغة العملية المهنية: إن التقرير والتوصيل الناجح للاستدامة يتطلب تطوير المهارات التنظيمية للعاملين مع وجود تدريب أساسي قوي في إدارة وتوصيل الاستدامة بالإضافة إلى الانفتاح على المداخل والمصالحات والعلاقات المتداخلة بالعلوم والمهن .

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 39-42.

## الفرع الثاني : معوقات التقرير عن التنمية المستدامة

هنالك العديد من الانتقادات التي توجه إلى تقارير الاستدامة بالشكل الذي تعد به حالياً، ومن أهمها ما يلي<sup>1</sup> :

- قد تظهر التقارير غير متناسقة غير مكتملة النطاق والمضمون وبجودة مختلفة؛
- يميل الإفصاح في تقارير التنمية المستدامة إلى التركيز على تقديم المعلومات الإيجابية فقط بدلا من تقديم ما يعكس توازن الأداء؛
- لا يتم توضيح الآثار العملية والقضايا الاجتماعية والبيئية في سياق استراتيجية الشركة وفي سياق الأعمال التجارية على نطاق أوسع؛
- غالبا ما يكون من الصعب تقييم أداء المؤسسات في حال كان معاكسا لسياساتها الخاصة ومسؤولياتها وأهدافها؛
- لا يتم ذكر أي من الموارد التي يتم تخصيصها لتحقيق أهداف ومسؤوليات الشركة، ولا كيفية إدارة القضايا البيئية والاجتماعية؛
- عدم شفافية إجراءات تقييم الأهمية النسبية أو التأثير المالي للمؤسسة؛
- لا تقوم المؤسسات المصدرة للتقرير بذكر أي من الأمور أو القضايا التي تم استبعادها من التقرير؛
- الصعوبة في مقارنة أداء ومسؤوليات المؤسسة؛
- اعتبار هذا النوع من التقرير على أنه تقرير تسويقي أكثر من أنه يقدم بيانات ذات قيمة وأهمية كبيرة لما تحويه من مؤشرات؛
- التحذير من محاولة تغطية هذه التقارير لكل شيء ما يجعلها تبدو طويلة ومملة بالنسبة للقراء؛
- عدم إيجاد وسيلة لتقييم معلومات الاستدامة ومسؤولية المؤسسات ونتيجة لذلك كثيرا ما توفر هذه التقارير الكثير من المعلومات والقليل من المعاني.

<sup>1</sup> عشترار قسطنطين ايشو قليتا، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

## المطلب الثاني: المحددات والمقومات الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة

### الفرع الأول: محددات التقرير عن التنمية المستدامة

عند الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة من طرف المؤسسة يجب تناول الحقائق التالية<sup>1</sup>:

#### 1. الحقيقة الأولى:

ينحصر المستفيدون بنتائج القياس المحاسبي في المحاسبة المالية أساسا في الأطراف الخارجية التي تربطهم بالمؤسسة علاقة مالية؛

#### 2. الحقيقة الثانية:

اللغة المحاسبية هي نسق لغوي خاص يقوم على مجموعة من المعاني الاتفاقية التي تصف دلالة عناصر الثروة وما ينتج عنها من تدفقات وتظهرها في تعبير كمي نقدي موحد له القبول العام من جانب المستفيدين من الرسالة المحاسبية؛

#### 3. الحقيقة الثالثة:

مضمون الرسالة المحاسبية هو نتائج القياس المحاسبي في صورة شمولية لها أكثر من مضمون ويقع على عاتق مستخدميها مهمة اختيار المعلومات التي تلائم مضمون وطبيعة اهتماماتهم؛

#### 4. الحقيقة الرابعة:

طريقة العرض هي القوائم المالية التي قد تتضمن بعض الملاحظات الهامشية؛  
على الرغم من المزايا التي تحققها تقارير الاستدامة إلا أن هناك دراسات أشارت إلى أن هناك محددات تؤثر في مستوى الالتزام وجودة الإفصاح عن الاستدامة وهي كالاتي<sup>2</sup>:

#### 1. حجم المنشأة:

تتسم المنشآت الكبيرة بزيادة درجة التعقيد بها واتساع قاعدة الملكية، فضلا عن انه يوجد فيها نظم محاسبية متكاملة ونظم رقابية داخلية جيدة، ويكون المحاسبون فيها على دراية باتجاهات الفكر المحاسبي الحديث سواء في عمليات القياس والإفصاح، فتدرك هذه المنشآت المنافع المحتملة من التقرير عن الاستدامة في زيادة تدعيم موقف أسهمها من خلال تخفيض نطاق المضاربة المرتبط بالإفصاح الكافي عن المعلومات المالية وغير المالية ضمن تقارير

<sup>1</sup> فاتح غلاب، بوبكر رزقات، أحمد بوقرة، الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لبعض مؤسسات صناعة الإسمنت الجزائرية، مداخلة في الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، صص 11-12.

<sup>2</sup> آفاق ذنون إبراهيم، مرجع سبق ذكره، صص 42-43.

الاستدامة، أما المنشآت صغيرة الحجم فعادة لا تتداول أسهمها سوق الأوراق المالية ومن ثم فهي لا تدرك المنافع المحتملة من التقرير عن الاستدامة؛

## 2. ربحية المنشأة:

إن تحقيق المنشأة لنسبة عالية من الأرباح يخلق لديها حافز في أن تميز نفسها عن المنشآت الأخرى من ناحية، ولكي تتمكن من الحصول على الأموال التي تريدها بأفضل الشروط من ناحية أخرى، لذا تعد تقارير الاستدامة هي الطريق الأمثل والأفضل لتحقيق هذا الهدف، لأن المؤسسات التي تحقق نسبة عالية من الأرباح سوف تفصح عن المزيد من المعلومات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من أجل تعزيز انطباعات أصحاب المصالح عنها وبالتالي تدعيم قيمتها في السوق؛

## 3. التخصص الصناعي:

تعد طبيعة الصناعة من أهم العوامل التي يتوقف عليها الإفصاح عن الاستدامة، وذلك لأن هناك مؤسسات ذات حساسية بيئية واجتماعية مثل صناعة الكيماويات وصناعة الأسمدة والأدوية، لذا من الضروري على المؤسسات العاملة بها الإفصاح عن تقارير الاستدامة التي تعد بمثابة مدى وعي تلك المؤسسات لمسئوليتها الأخلاقية أمام المجتمع بجانب مسؤوليتها المالية مما يزيد من التحسين في سمعتها وقدرتها التنافسية وبالتالي تعظيم ربحيتها؛

## 4. الأبعاد الثقافية والأخلاقية السائدة في المجتمع:

إن القيم الثقافية والأخلاقية السائدة في المجتمع سواء من ناحية مستوى التعليم والتقدم وإتاحة المعلومات والشفافية وارتفاع الوعي لدى أفراد المجتمع وغيرها من الأمور تؤثر بالالتزام والإفصاح عن تقارير الاستدامة.

## 5. تزايد ضغوط جماعات الضغط وجماعات أصحاب المصالح:

يسود في الدول المتقدمة تكوين جماعات ضغط في كافة المجالات سواء كانت سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية وغيرها، حيث تعمل المنشآت حساباً لمثل تلك الجماعات لدورها الفعال في تحسين أو تشويه صورة المؤسسة لدى أصحاب المصالح، فأصبح من الضروري على تلك المؤسسات الاستجابة لأي متغيرات حديثة ملبية لاحتياجات أصحاب المصالح من خلال التوسع بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية عن طريق تقارير الاستدامة والتي تبين مسؤولية المؤسسة تجاه المجتمع.

## الفرع الثاني : المقومات الأساسية للتقرير عن التنمية المستدامة:

من أجل توفير حاجات أصحاب المصالح من معلومات الاستدامة يجب مراعاة أن هناك العديد من المقومات الأساسية التي يجب أن تراعيها المؤسسات من أجل ضمان دقة التقرير عن الاستدامة، وتتمثل هذه المقومات في الآتي<sup>1</sup> :

### 1. ضرورة دمج مفهوم الاستدامة داخل المؤسسة:

يتطلب إعداد تقرير استدامة متزن يتضمن الركائز الثلاثة المطلوب التقرير عنها (اقتصادية - اجتماعية - بيئية) دمج مفهوم الاستدامة على مستوى الإدارة العليا وعند صياغة التخطيط الاستراتيجي، وصياغة مجموعة من الاختبارات تمثل مقياساً لمدى كون أنشطة الاستدامة تشكل جزءاً من منظور الإدارة أم أنها مجرد عمل ثانوي يكتنف التقرير عنه العديد من المشاكل والثغرات.

- هل توجد لجان فرعية لتوفير التوجيه والتنسيق لقضايا الاستدامة؟

- إلى أي مدى تتعامل لجان المراجعة والمخاطر مع قضايا الاستدامة؟

- كيف يتم إدارة قضايا الاستدامة على مستوى الإدارة؟

تقرير الاستدامة وإن كان محتواه بداية يركز على القضايا البيئية إلا أنه مع زيادة التركيز على قضايا الاستدامة تبين أنها تقود إلى إفصاح متوازن وتوفير معلومات غير مالية إضافة إلى المعلومات المالية، كما يتيح التقرير وفي إطار المفهوم البسيط للاستدامة بيان مدى قدرة المؤسسة على خلق القيمة والاستمرار في الوجود ككيان دون الإضرار بالأجيال المقبلة؛

### 2. تدريب المحاسبين على التقرير عن الاستدامة:

وذلك من خلال صقل مهارات المحاسبين في مجال الاستدامة والتعليم المستمر والاستعانة بالخبرات الأخرى في مجالات وتخصصات أخرى لدمج المعايير البيئية والاجتماعية والاقتصادية عند تقييم أداء المؤسسة، بالإضافة إلى تدعيم وتوسيع معارفهم بالتشريعات واللوائح الخاصة بمجال عمل المؤسسة، وتدعيم عمليات المساءلة والشفافية وإدارة المخاطر والحوكمة والتي تعد محركات أساسية لقضايا الاستدامة<sup>2</sup>؛

<sup>1</sup> محمود سالم عبد الله إدريس، مرجع سبق ذكره، ص 93-95.

<sup>2</sup> حنان هارون فريد، مرجع سبق ذكره، ص 21-08.

### 3. أنشطة الاستدامة وأثرها عن قيمة المؤسسة:

أحدث التقرير عن الاستدامة العديد من التغيرات في نموذج التقارير المالية الحالي خاصة مع زيادة تركيز أصحاب المصالح على المعلومات الغير مالية الواردة فيها، حيث أن عملية تقييم المؤسسات لم تعد تقتصر فقط على العائد المالي بل بتحديد مدى مراعاتها لخفض الآثار البيئية الضارة ومدى حساسية المشروع بالنسبة للمجتمع، وآثار أنشطة الاستدامة على القدرة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة حيث تعتبر هذه الأخيرة ركيزة أساسية للعمل داخل المؤسسة؛

### 4. تقرير الاستدامة وتلبية احتياجات أصحاب المصالح:

يتعدد أصحاب المصالح ( مساهمين، موظفين.. إلخ) الذي يعقد معهم IFAC اجتماعات مستمرة وذلك لفهم احتياجاتهم المتعلقة بقضايا الاستدامة، ورغم تضارب هذه الاحتياجات إلا أن هناك اتفاق على الحاجة إلى التقرير عن الاستدامة الذي يحتوي على معلومات عن محركات القيمة غير المالية والفرص المستقبلية والمخاطر المحيطة بها.

## المبحث الرابع: نماذج ومبادئ الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية

عند اختيار المعلومات التي تعبر عن مسؤولية المؤسسة عن تفعيل الأنشطة التي تحقق التنمية المستدامة تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات بالشكل الذي يلبي احتياجات مستخدميها، هذا ويتم توصيل المعلومات عن التنمية المستدامة من خلال نماذج معينة في صورة مجموعة من التقارير الملحقه بالقوائم المالية المنشورة، من خلال استخدام تقارير الإفصاح عن التنمية المستدامة متعددة الأبعاد أيضا، كما يجب أن تتوفر في المعلومات الواردة في تقارير التنمية المستدامة مجموعة من المبادئ الإرشادية.

### المطلب الأول: نماذج الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية

يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن أداء المؤسسة في مجال التنمية المستدامة، على أن تلحق هذه الأخيرة قوائم تكميلية للقوائم المالية المنشورة، وهذه النماذج هي<sup>1</sup> :

- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة؛
- قائمة المركز المالي للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة؛
- تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد؛
- القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة.

#### 1. قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة

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

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سبق ذكره، ص134.

يمكن أعداد قائمة 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 اختيارية، وسيتم عرض هذه العناصر لكن تجدر الإشارة إلى أن ما تتضمنه هذه القوائم من بنود ليست على سبيل الحصر، بل هي أمثلة لما يمكن أن تحويه حيث يتوقف ذلك على طبيعة عمليات المؤسسة والقوانين السيادية المنظمة لها.

الجدول رقم (02-03): قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة عن السنة المنتهية في .....

XX		XX	X	صافي الربح المحاسبي		
				يضاف إليه:		
				أولا : أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية		
				1. مجال المساهمات البيئية:		
			X	تكلفة اكتشاف مصادر جديدة للطاقة		
			X	تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء		
			X	تكلفة معالجة المخلفات السائلة		
			X	تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة		
			XX	XX	X	2. مجال المساهمات العامة:
						فروق توظيف عمالة زائدة
						فروق توظيف معوقين
						إعانات ومنح إضافية للعاملين
						فروق خدمات النقل والمواصلات
						تكلفة خدمات إسكان للعاملين
						تكلفة مركز حضانة أطفال العاملين
X	خسائر التسعيرة الجبرية					
XX	XX	X	3. مجال الموارد البشرية:			
			تكلفة تدريب العاملين			
XX	XX	X	تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي			
			4. مجال المنتج:			
			تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة			
XX	XX	X	تكلفة اختبار أمان استخدام المنتج			
			إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية			

(XX) XX				صافي الربح المعدل للأعباء الإجبارية
		XX		ثانيا: أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
				1. مجال المساهمات البيئية:
			XX	تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء
			XX	تكلفة المعالجة الإضافية للمخلفات السائلة
			XX	تكلفة التحسينات الإضافية للمظهر الجمالي للبيئة
				2. مجال المساهمات العامة:
			XX	مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة
			XX	تكلفة خدمات ترفيهية لسكان المنطقة
			XX	تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة
		XX	XX	تكلفة خدمات الإسكان
	XX		XX	تكلفة خدمات النقل والمواصلات
			XX	إعانات ومنح إضافية للعاملين
				3. مجال الموارد البشرية:
			XX	تكلفة خدمات تعليمية للعمال
			XX	تكلفة خدمات صحية للعاملين
		XX	XX	تكلفة تدريب غير العاملين
				4. مجال المنتج:
			XX	تكلفة عمليات الرقابة الإضافية على الجودة
			XX	تكاليف اختيارات إضافية لأمان المنتج
		XX		إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
(XX)	XX			إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية
				صافي الربح المعدل ( عائد الوظيفة الاقتصادية)
XX		XX		

المصدر: محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سبق ذكره، ص 137-138.

## 2. قائمة المركز المالي المعدل للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة

تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي وما يقابلها من حقوق للغير، 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 قائمة المركز المالي المعدلة بإعادة عرض مكونات الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي التقليدية، فتظهر الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية (أصول بيئية واجتماعية) وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية، وتحقيقاً للهدف من إعداد هذه القائمة، يتم تصنيف الأصول البيئية والاجتماعية بحسب انتمائها لكل مجال من مجالات المسؤولية البيئية والاجتماعية المختلفة وبين ما يؤدي إليه من مساهمات بيئية اجتماعية تنسب لهذا المجال. وسنعرض نموذجاً لقائمة المركز المالي المعدل للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة.

الجدول رقم (02-04): قائمة المركز المالي المعدل للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة في .....

		مجموع صافي الأصول يخصم منه:	
			1. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية:
		X	مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث
		X	أجهزة الرقابة على تلوث الهواء
		X	معدات تنقية المخلفات السائلة
		X	نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة
		X	مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية
	XX		مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية
			2. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة:
		X	مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة
		X	مباني سكنية للعاملين
		X	منشآت ووسائل الترفيه
		X	منشآت الرعاية الصحية
		X	وسائل النقل والمواصلات
		X	معدات وأجهزة طبية
		X	مخزون المستلزمات الطبية
		X	خسائر التسعيرة الجبرية
	XX		مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة
			3. صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية:

			<p>مباني وإنشاءات مركز التدريب وسائل ومعدات التدريب معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل مخزون مهمات وقاية العاملين مجموع صافي أصول مجال الموارد البشرية</p> <p>4. صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج:</p> <p>أجهزة الرقابة على جودة المنتج أجهزة اختبار أمان المنتج مخزون ملصقات ونشرات مجموع صافي أصول مجال المنتج</p> <p>مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية مجموع الخصوم</p> <p>يخصم منه:</p> <p>مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة.</p>
	XX		
	XX		

المصدر: محمد عباس بدوي، يسرى محمد البتاجي، مرجع سبق ذكره، ص ص 144-145.

### 3. القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة:

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 قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بنوعية الحياة في المجتمع مما يؤدي إلى تأثيرات سالبة على استدامة التنمية، وتعتبر هذه القيمة عن الأعباء التي كان ينبغي أن تتحملها الشركة للوفاء بمسؤوليتها عن القيام بالأنشطة التي تؤدي إلى تفعيل تحقيق التنمية المستدامة. وتظهر القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة على الصورة التالية:

الجدول رقم (02-05): القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة في .....

البيان		القيمة
XX	X	أولاً: مجال المساهمات البيئية:
	X	قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد بسبب تلوث الهواء
	X	قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب تلوث الهواء
	X	نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء
	X	قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة
XX	X	نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث المياه والترتبة
	X	إجمالي التأثيرات السالبة
	X	ثانياً: مجال المساهمات العامة:
	X	مقابل عدم توظيف المعوقين
XX	X	مقابل عدم توفير وسائل نقل ومواصلات
	X	مقابل عدم توفير خدمات رعاية الطفولة
	X	إجمالي التأثيرات السلبية
	X	ثالثاً: مجال الموارد البشرية:
XX	X	قيمة أضرار إصابات العمل أدت إلى:
	X	التوقف عن العمل للعلاج
	X	العجز الجزئي
	X	العجز الكلي
XX	X	الوفاة المبكرة
	X	إجمالي التأثيرات السالبة
	X	ثالثاً: مجال المنتج:
XX	X	قيمة الأضرار ناتجة عن:
	X	عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة
XX	X	عدم أمان استخدام المنتج
	X	إجمالي التأثيرات السالبة
		إجمالي التأثيرات السلبية نتيجة عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

المصدر: محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سبق ذكره، ص 152.

#### 4. تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد

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، لذلك يتميز هذا التقرير عن القائمتين السابقتين بما يلي:

- يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتفعيل تحقيق التنمية المستدامة حتى ولو لم 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 دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحا لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية بما يفيد في تقييم فعالية 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 والمستويات التي تحددها لضمان حماية البيئة.

الجدول رقم(02-06): تقرير الإفصاح الشامل عن التنمية المستدامة عن السنة المنتهية في ....

أولا : مجال المساهمات البيئية:

الانحرافات	المستويات الفعلية	المستويات القياسية	وحدة القياس	العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية
				<b>1. عناصر مسببة لتلوث الهواء:</b>
			مج/م <sup>3</sup>	أول أكسيد الكربون
			مج/م <sup>3</sup>	ثاني أكسيد الكربون
			.....	.....
			ديسيل	الضوضاء
				<b>2. عناصر مسببة لتلوث المياه:</b>
			جزء / مليون	درجة الحرارة
			جزء/ مليون	الأكسجين الحيوي
			.....	.....
				<b>3. عناصر مسببة لتلوث التربة:</b>
			جزء / مليون	أملاح ذائبة
			جزء / مليون	الكبريتيدات
			.....	.....

ثانيا: مجال المساهمات العامة:

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

(تابع)

ثالثا: مجال الموارد البشرية:

المقدار	البيان			
	<p><b>1. التدريب:</b>  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</p> <p><b>2. الأمن الصناعي:</b>  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</p>			
<b>3. معايير ومستويات الأمان للمواد الضارة بالصحة:</b>				
الانحرافات	المستويات الفعلية	المستويات القياسية	وحدة القياس	المادة
			درجة مئوية	الوطأة الحرارية
			شمعة / قدم	شدة الإضاءة
			ديسيل	الضوضاء
			مج/ 3م	الأثرية
			مج/3م	أدخنة
			مج/3م	ثاني أكسيد النيتروجين
			.....	.....

(تابع)

رابعاً : مجال المنتج:

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

المصدر: محمد عباس بدوي، يسرى محمد البتاجي، مرجع سبق ذكره، ص 148-150.

### المطلب الثاني: المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة

تعكس مؤشرات التقرير عن التنمية المستدامة الإجابة على التساؤل المتعلق ما إذا كانت المؤسسات تتحرك بعيداً أو اتجاه الاستدامة، ولقد تزايدت المبادرات التي طورت مجموعة من المؤشرات لتقييم أداء التنمية المستدامة للمؤسسات التي من بينها مبادرة الإبلاغ العالمية، وأنشئت مبادرة الإبلاغ العالمية GRI عام 1997 بناءً على مبادرة من ائتلاف الاقتصاديات المسؤولة بيئياً في شراكة مع برنامج الأمم المتحدة بالمبادرة المذكورة تجمع المؤسسات والمنظمات والجمعيات التجارية، وممثلي أصحاب المصلحة الآخرين، وتعرف كمبادرة دولية طويلة الأجل، تهدف هذه الأخيرة إلى تطوير ونشر المبادئ التوجيهية للإبلاغ عن التنمية المستدامة، وترغب هذه المبادرة في زيادة تأثير تقارير التنمية المستدامة في التقارير المالية للمؤسسات<sup>1</sup>.

وقد أصدرت مبادرة الإبلاغ عن التنمية المستدامة إرشادات توجيهية للمؤسسات، تمثل المبادئ الأساسية لتقديم تقرير متوازن عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادي، وقد أصدرت أول مرة عام 2000 كنسخة أولى ثم تم تعديلها وإصدار إطار الإفصاح في عام 2013 أطلق عليه إطار الإفصاح عن الاستدامة (G4)، وتعد هذه المبادئ مرجعاً لمساعدة المستخدمين في تفسير وتقييم قرارات المؤسسة بخصوص محتوى تقرير التنمية المستدامة، وفيما يلي توضيح لتلك المبادئ على النحو التالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> الطاهر ميمون، فاتح غلاب، أثر التقرير عن التنمية المستدامة في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المسيلة، العدد 02، 2017، ص 31-16.

<sup>2</sup> الطاهر ميمون، فاتح غلاب، إطار مقترح لتقارير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد 17، 2017.

## 1. الشفافية:

تعني الإفصاح الكامل عن العمليات والإجراءات والافتراضات المستخدمة لإعداد تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات لتحقيق مصداقيته باعتباره محور للمساءلة، فعلى سبيل المثال يجب أن يتضمن تقرير التنمية المستدامة معلومات عن عمليات إشراك أصحاب المصالح وطريق جمع البيانات، والمراجعة الداخلية ذات الصلة، والافتراضات الأساسية لتقديم المعلومات؛

## 2. الشمولية:

يعالج مبدأ الشمولية الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح الذين يستخدمون تقارير التنمية المستدامة حيث تضمن الشمولية تقديم تقارير تعكس الاحتياجات المتنوعة لنطاق واسع من مستخدمي تقارير التنمية المستدامة، وينشأ هذا المبدأ من فرضية أن وجهات نظر أصحاب المصالح هي جزء لا يتجزأ من التقارير ذات المغزى، ويجب أن تدمج في عملية إعداد التقارير.

## 3. 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 الأطراف الداخلية أو الخارجية.

## 4. 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 استدامة المؤسسات بطريقة تتسق مع الحدود المعلنة والنطاق والفترة الزمنية ومبدأ الاكتمال ثلاثي الأبعاد، حيث يتضمن البعد التشغيلي والنطاق والبعد الزمني.

## 5. الملائمة:

يشير إلى درجة الأهمية المخصصة لجانب معين أو مؤشر معين أو جزء من المعلومات مما يجعل هذه المعلومات هامة بدرجة كافية للإفصاح عنها، فالغرض من تقارير التنمية المستدامة هو الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك بطريقة متوازنة ومحايدة وبمعلومات مفيدة وذات صلة.

## 6. سياق الاستدامة:

يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسات التي تقوم بالتقرير عن التنمية المستدامة تسعى إلى وضع أدائها في سياق أوسع للحدود البيئية والاقتصادية والاجتماعية حيث يضيف هذا السياق الواسع مغزى للمعلومات المفصّل عنها.

## 7. الدقة:

يشير مبدأ الدقة إلى تحقيق درجة من الدقة في المعلومات المفصّل عنها للمستخدمين لاتخاذ القرارات على درجة عالية من الثقة؛

## 8. الحيادية:

يشير هذا المبدأ إلى أن تقرير التنمية المستدامة يجب أن يوفر عرضاً متوازناً لأداء المؤسسات، بحيث يتجنب التحيز في اختيار وتقديم المعلومات، بمعنى العرض العادل لأداء المؤسسات الاقتصادي والبيئي والاجتماعي.

## 9. القابلية للمقارنة:

يشير هذا المبدأ إلى المؤسسات يجب أن تحافظ على الاتساق والثبات في حدود ونطاق تقاريرها والإفصاح عن التغيرات، وأن يتم عرض المعلومات في صورة مقارنة مع المعلومات الماضية.

## 10. الوضوح:

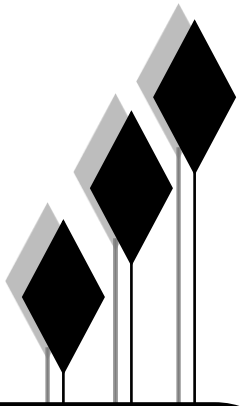
يشير مبدأ الوضوح إلى ضرورة أن تكون المعلومات مفهومة وقابلة للاستخدام من قبل المجموعات المختلفة للمستخدمين، وبناءً عليه ينبغي أن تدرك المؤسسات الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح وإتاحة المعلومات بطريقة تستجيب إلى الحد الأقصى لعدد المستخدمين مع الحفاظ على مستوى مناسب من التفاصيل.

## 11. التوقيت:

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن تقدم تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات المعلومات وفقاً لجدول زمني منتظم يلي احتياجات المستخدمين ويتوافق مع طبيعة المعلومات ذاتها، حيث يرتبط تحقيق هذه الفائدة من المعلومات بتوفيرها في الوقت المناسب للمستخدمين لاتخاذ القرارات.

## خلاصة الفصل:

تقوم المؤسسات الاقتصادية في تجاه تحقيق هدف الاستدامة بإعداد تقارير الاستدامة أو التنمية المستدامة ( تقارير ثلاثية الأبعاد اقتصادية- اجتماعية - بيئية)، تعتبر هذه الأخيرة بأنها تلك التقارير السنوية العلنية التي تقدم معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية التي يتم إصدارها 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 شمولاً لإمكانية المساءلة المحاسبية وتعزيز التزامها تجاه أصحاب المصالح (مثل الموظفين والمساهمين، البنوك... إلخ)، وتكمن أهمية هذه التقارير من خلال إدراك أصحاب المصالح أن نجاح المؤسسات واستمراريتها لا يقتصر فقط على تحقيق الاستدامة الاقتصادية بل بتكاملها وترابطها مع الاستدامة البيئية والاجتماعية، حيث لم يعد الإفصاح عن الأداء المالي (التقارير المالية) هو المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق، بل وجب عليها محاولة تضمين أبعاد الاستدامة في تقاريرها المالية من خلال توفير المزيد من المعلومات عن الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطتها.



# الفصل الثالث: دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

● المبحث الأول: مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي؛

● المبحث الثاني: مراجعة التنمية المستدامة.



#### تمهيد:

في ظل تداعيات التنمية المستدامة أصبحت المؤسسات الاقتصادية ملزمة لإدماج أبعادها في الإدارة وذلك من خلال التوفيق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات البيئية والاجتماعية وتحسين علاقاتها مع أطراف الخارجية من أجل استمرارية بقائها، لذلك لجأت للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة والتي وجب تدقيقها ومراجعتها من قبل مراجع الحسابات، حيث لم تعد المراجعة تقتصر على المراجعة المالية بل تعدتها في ظل التنمية المستدامة لتشمل تدقيق ومراجعة كل من الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات.

يهدف هذا الفصل المتمثل في دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، من خلال عرض للإطار المفاهيمي لكل من مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي (التعريف، الأهداف والإجراءات...)، إضافة إلى التطرق لمراجعة التنمية المستدامة وما تشمله من إجراءات ومعايير، وتوضيح لأهم العوامل التي تساعد مراجع الحسابات على ممارسة هذه الخدمة والمعوقات التي يمكن أن تواجهه أثناء أداء مهمته. حيث تم تقسيم الفصل إلى:

- المبحث الأول: مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي؛

- المبحث الثاني: مراجعة التنمية المستدامة.

## المبحث الأول: مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي

نستهدف من خلال هذا المبحث توضيح مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي، وذلك من خلال مطلبين أولهما خصص لمراجعة الأداء البيئي، أما الثاني فكان لمراجعة الأداء الاجتماعي.

### المطلب الأول: مراجعة الأداء البيئي

#### الفرع الأول: تعريف وأهداف مراجعة الأداء البيئي:

##### 1. تعريف مراجعة الأداء البيئي:

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المراجعة البيئية على أنها : فحص انتقادي دوري منظم وموثوق موضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها، كما عرفتها لجنة الاتحاد الأوربي على أنها عملية فحص تهدف للتأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من المعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع العمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها<sup>1</sup>.

كما عرفتها منظمة التجارة الدولية بأنها عبارة عن أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثوق والمنظم مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة، من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية، والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية<sup>2</sup>.

كما عرف الاتحاد الصناعي البريطاني أن عملية المراجعة البيئية هي الفحص المنهجي المنظم للتفاعل بين عمليات أي مشروع والبيئة المحيطة به، ويتضمن ذلك كافة الانبعاثات للهواء والأرض والمياه والقيود القانونية والآثار على المجتمع المجاور وعلاقتها بالنباتات الطبيعية والكائنات الحية، بالإضافة إلى إدراك الجمهور بالنواحي التشغيلية للشركات التي تعمل في مجتمعها المحيط بها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه طور ثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 15.

<sup>2</sup> زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد7، 2014، ص ص 296-309.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص 180.

## 2. أهداف مراجعة الأداء البيئي:

تهدف المراجعة البيئية إلى<sup>1</sup> :

- إجراء فحص انتقادي منظم وتقييم موضوعي موثق وبشكل مستمر للأداء البيئي للشركة؛
- التحقق من مدى كفاءة وفعالية تنفيذ المؤسسة للقوانين والسياسات والأنشطة والبرامج الخاصة بحماية البيئة؛
- فحص وتقييم التنفيذ الفعلي للأداء البيئي للشركة في ضوء المعايير والأهداف والخطط الموضوعية بهذا الشأن؛
- التأكد من فعالية نظام الإدارة البيئية للمؤسسة وما إذا كانت الأساليب الرقابية على اكتشاف وتجنب الانحرافات؛
- توصيل النتائج التي تم التوصل إليها بشأن الأداء البيئي للمؤسسة من خلال تقرير يقدم إلى كافة الأطراف المهمة.

هنالك عدة أسباب أدت إلى زيادة الطلب على المراجعة البيئية وتنميتها وهي ما يلي<sup>2</sup> :

- مشاكل التلوث وآثارها حيث تعتبر مشكلة التلوث البيئي من أبرز المتغيرات التي أدت إلى الاهتمام بالمراجعة البيئية؛
- حركة حماية المستهلك حيث وجدت جمعيات في كل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، تهدف إلى تحقيق رضا العميل والمحافظة على هذا الرضا كالأهتمام بزيادة أمان المنتج، وتوفير البيانات اللازمة عن المنتج، وتاريخ صلاحيته وكذلك حركة حماية البيئة،
- حركة حماية البيئة : تشكل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا بيئية معينة وحث المستهلكين على عدم التعامل معها، وزيادة إقبالهم على المنتجات الصديقة للبيئة أو المنتجات الخضراء المساعدة في إقامة الدعاوي القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك؛
- وجود طلب متزايد من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى طلب العديد من الجهات الحكومية من مورديها قبل التعامل معهم على تقديم تقارير بواسطة مراجعين أو فاحصين مستغلين عن فاعلية نظم الإدارة البيئية المطبقة بها، كذلك

<sup>1</sup> عبد الناصر محمد سيد درويش، إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، ص ص 02-25.

<sup>2</sup> تمني أبو القاسم أحمد، عماد الدين عوض العكام، تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7 العدد 2، 2016، مصر، ص ص 147-190.

احتياج المؤسسات المالية والبنوك إلى مراجعة المعلومات البيئية لتقييم المخاطر البيئية، التي قد يترتب عليها منح الائتمان للمؤسسات حتى لا تتعرض لمخاطر منح الائتمان مقابل ضمانات لها تأثيرات بيئية.

## الفرع الثاني: متطلبات وإجراءات مراجعة الأداء البيئي

### 1. متطلبات مراجعة الأداء البيئي:

أشارت لجنة الاتحاد الأوروبي إلى المتطلبات الأساسية للمراجعة البيئية وهي<sup>1</sup>:

- ضرورة مشاركة الوحدات الاقتصادية في مشروع المراجعة البيئية بهدف تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية؛
- ضرورة تنفيذ المؤسسات الاقتصادية فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها للتعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المكتملة لأنشطتها؛
- يتعين على المؤسسات تصميم وتنفيذ نظام الحماية البيئية على أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية فضلا عن حتمية وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء البيئي؛
- ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي يوفر أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية؛
- 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؛
- تحديد مدة تكرار المراجعة البيئية عن طريق المؤسسات ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم اكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة حيث يتعين أن تكون مدة التكرار سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية مهمة؛
- ضرورة تمتع فرق المراجعة البيئية بالمعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة؛
- ضرورة وجود معايير ومبادئ لتقييم الأداء البيئي؛
- ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية وضرورة وجود سياسات بيئية داخلية.

<sup>1</sup> حذام فالج جيحان، مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي، مجلة لعلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، المجلد 22، العدد 88، 2016، ص 502 - 522.

## 2. إجراءات مراجعة الأداء البيئي:

هنالك عدة إجراءات لمراجعة الأداء البيئي يمكن أن تصنف إلى سبعة أنواع بحيث يمكن أن تؤدي كتدقيق داخلي أو خارجي بواسطة تنظيمات خارجية متخصصة أو بواسطة مراجعو الحسابات، وأيا كان القائم بالمراجعة فإن التصنيف ينطوي على ما يلي<sup>1</sup>:

### ✓ تدقيق الالتزام:

هي تحديد ما إذا كانت الأنشطة والعمليات تتم في نطاق القيود القانونية التي تضمنها وتفرضها التشريعات، وهي تنطوي على تقييم مفصل للعمليات الماضية والحالية والمخططة، وهذا التصنيف يتضمن ثلاثة أنشطة:

- تقييم أولي يستخدم لتوجيه النظر نحو مجالات المشاكل المحتملة والتي يجب أن تكون بصفة خاصة موضع اهتمام نشاط المراجعة في المستقبل؛
- فحص بيئي وتقييم مواقع يتم القيام به إذا ما أظهرت المرحلة السابقة أن هناك مخاطر تلوث وعدم توافق وهذا النشاط يتضمن تفسير التحليل الفني.

### ✓ تدقيق نظام إدارة البيئة:

ويركز على الأنظمة القائمة للتأكد من أنها تعمل بطريقة ملائمة لإدارة الأخطار البيئية المستقبلية؛

### ✓ تدقيق اقتناء الممتلكات:

وتركز على تقييم الالتزامات البيئية المحتملة المرتبطة بعملية الاقتناء أو الحيازة والتي قد تزيد عن القيمة السوقية للأصول بسبب تلويثه للبيئة، وهنالك أدوات لإدارة المخاطر يمكن أن تستخدمها البنوك ومشتري الأراضي، ووكالات الإقراض وأي تنظيم يشتري أراضي بتسهيلات أو يقبلها كهبة أو تبرع؛

### ✓ تدقيق مستودعات المعالجة وسهولة التخلص:

وهي تتضمن تعقب المواد الضارة حيث يجب تعقبها من لحظة نشأتها حتى التخلص منها، وكل ملاك هذه المواد مسؤولون عنها كما أن المسؤولية تحمل أيضا للمالك والمستأجر والمدير والمقرض؛

### ✓ تدقيق منع التلوث:

تنطوي على تقييم للعمليات يخدم في تحديد فرص تقليل النفايات والمخلفات إلى حدها الأدنى ومنع التلوث في منبعه بدلا من الرقابة عند نهاية العملية؛

<sup>1</sup> فاتح غلاب، مرجع سبق ذكره، ص 132.

### ✓ تدقيق المنتج :

هي تنطوي على تقييم عملية الإنتاج وذلك بهدف توفير قدر من التأكيد بأن المنتج متوافق مع القيود المحددة ومع الاهتمامات البيئية الحساسة.

يعتمد تفعيل دور مراجع الحسابات عند تخطيط وتنفيذ مراجعة الأداء البيئي في المؤسسات على أداء مجموعة من الأنشطة والمهام المختلفة أهمها<sup>1</sup> :

### ✓ إعداد الخطوات التمهيدية لمراجعة الأداء البيئي من خلال :

- التأكيد من دعم الإدارة العليا لمراجعة الأداء البيئي للمؤسسة وأنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن أدائها البيئي؛

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه؛

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وطبيعة القطاع الذي تنتمي إليه؛

- التعرف على الممارسات الحالية للقوانين والسياسات البيئية للمؤسسة، بهدف تحديد ما إذا كانت

العمليات البيئية لها يترتب عليها مخالفات نظامية وقانونية أم لا؛

- التعرف على طبيعة المواد المستخدمة في العمليات التشغيلية والصناعية للمؤسسة؛

- تحديد أهداف مراجعة الأداء البيئي للمؤسسة؛

- تحديد مجالات مراجعة الأداء البيئي للمؤسسة؛

- تشكيل فريق عمل لمراجعة الأداء البيئي.

- تعيين مواقع المراجعة وتقسيم العمل حسب اختصاصات فريق العمل؛

- وضع خطة لمراجعة الأداء البيئي للمؤسسة.

<sup>1</sup> عبد الناصر محمد سيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-25.

## المطلب الثاني: مراجعة الأداء الاجتماعي

### الفرع الأول: مفهوم و أهداف مراجعة الأداء الاجتماعي

عرفت مراجعة الأداء الاجتماعي على أنها ذلك المسعى الموضوعي والاستقرائي من خلال الملاحظة والتحليل، والتقييم 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 مدى إمكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية، لذلك فهو يعتبر وسيلة تسيير وإدارة<sup>1</sup>.

عرفت المراجعة الاجتماعية أيضا على أنها عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه ومدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، وذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المراجعة<sup>2</sup>.

تهدف مراجعة الأداء الاجتماعي إلى فحص الأحداث والظروف التي وقعت بسببها ولا يهدف إلى قياسها فحسب، فوظيفته تتمثل في الفحص الانتقادي للقياسات والمعلومات المتاحة في مجال تدخله، وبالتالي فهو عمل تحليلي بحث، ويهدف إلى رفع فاعلية أداء الأفراد للبحث عن الأسباب الحقيقية وتقديم الاقتراحات للقضاء على الاختلالات والانحرافات، فمراجعة البعد الاجتماعي تهدف إلى<sup>3</sup>:

- القيام بالمعاينة الدقيقة لتحصيل المعلومات الصادقة حول مجال الأهداف الخاص بالأفراد كالتوظيف من خلال وضع الفرد المناسب في المكان المناسب، ورفع الروح المعنوية من خلال تحسين الظروف والأجور العادلة؛  
- إذا كانت الرقابة نابعة من إرادة المسؤولين تكون نتائجها مضمونة نوعا ما والمتابعة الدائمة للوضعيات والنتائج وتطبيق التوصيات نظرا لتوفير الإدارة، من أجل القضاء على الظاهرة وتحسين الظروف لرفع الأداء والإنتاجية لدى الأفراد.

- تسيير صارم للأفراد نظرا للاستعمال الأمثل للأدوات الكمية في مجالات نوعية.

- التشخيص الدقيق للأسباب للوصول إلى النتائج الصادقة؛

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي في دعم حوكمة الشركات، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 07/06 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 08.

<sup>2</sup> محمد سمير صبان، مرجع سبق ذكره، ص 262.

<sup>3</sup> مراد سكاك، فارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 21/20 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 12-13.

- التحكم الأمثل في التكاليف الاجتماعية المباشرة منها وغير المباشرة؛
- التنبؤ السريع في الوقت المناسب للأخطار لتفادي التعقيدات التي قد تحدث من جراء التأخر في علاجها؛
- يستعمل التدقيق كذلك في المفاوضات مع المتعاملين بمجرد اطلاع المفاوض على تقارير التدقيق الاجتماعي بإمكانه أخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للمؤسسة؛
- يستعمل من طرف طاقم جديد لمعرفة الوضعيات كما هي.

## الفرع الثاني : معايير وإجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي

### 1. معايير مراجعة الأداء الاجتماعي :

ينبغي تنفيذ مهنة مراجعة الأداء الاجتماعي من خلال معايير محددة متفق عليها على النحو الآتي<sup>1</sup>:

#### ✓ المجموعة الأولى: معايير المراجعة العامة ( الشخصية)

##### - معيار التأهيل العلمي والعملية:

يجب أن يكون المراجع مؤهلاً لإنجاز المراجعة الاجتماعية بالإضافة إلى إمكانية أن يستعين المراجع بخبير في الأمور الاجتماعية للتعامل إذا لزم الأمر؛

##### - معيار الحياد أو الاستقلالية:

يقصد به أن يكون المراجع محايداً بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين والمجتمع من جهة أخرى؛

##### - معيار بذل العناية المهنية اللازمة والمسؤولية المهنية:

يتمثل هذا المعيار في التحديد السليم لموقف المراجع تجاه المشاكل الاجتماعية وبذل العناية الكاملة أثناء عملية المراجعة الاجتماعية؛

#### ✓ المجموعة الثانية: معيار العمل الميداني

##### - معيار التخطيط لمهمة المراجعة:

من المهم شمول التخطيط على قيام المراجع برسم خطة للمراجعة وتضمينها جزءاً مخصصاً لفحص النواحي الاجتماعية للتعامل، ومسك الملفات الخاصة بالمراجعة الاجتماعية، وأن يعتبر من ضمن عناصر ضبط جودة عملية المراجعة قيام المراجع بفحص الأداء الاجتماعي لعميله وإلا يرتكب المراجع أي مخالفة مهنية للاشتراطات والالتزامات الاجتماعية؛

<sup>1</sup> ميلاد رجب اشتميلة، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، المجلة الجامعية، العدد 16، المجلد 3، يوليو 2014، ص 127-162.

- فحص نظام الرقابة الداخلية :

يشمل فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية مدى عنايتها بالمراجعة الاجتماعية ومدى قيام المراجع الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية وشمولها للمساهمات الاجتماعية للتعامل، وضرورة تدريب المراجع المالي وإكسابه المهارات اللازمة لممارسة عملية المراجعة الاجتماعية.

- أدلة الإثبات:

جمع وسائل الإثبات المناسبة والكافية لتصبح أساساً للرأي الذي سيديده 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.

✓ المجموعة الثالثة: معايير التقرير والإفصاح

إن المراجع ملزم بكتابة تقرير عن فحصه للنشاط الاجتماعي للتعامل، ويقدم لكل المهتمين مثل المساهمين والعمال والعملاء والمجتمع، كما إن المراجعة الاجتماعية مسؤولية إضافية على عاتق المراجع، هدفها التأكد من أن المنشآت التي تقوم بمراجعة حساباته لديها الخطط اللازمة لحماية البيئة والمحافظة عليها ومنعها من التلوث، وحماية حقوق موظفيها وعمالها، والمجتمع بشكل عام وذلك بدراسة أنظمة المؤسسة والتأكد من فعاليتها.

2. إجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي

حيث يتم إتباع الإجراءات التالية:

✓ إجراءات فحص الأداء الاجتماعي تجاه العاملين :

يتم من خلال إتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- مراجعة وفحص الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها في مواعيدها المقررة.

- فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية للتحقق من مدى ملائمة تلك الأنظمة وانتظام صرفها على العاملين المستحقين لها.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 112.

- فحص ومراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف داخل وخارج المؤسسة للتحقق من سلامة بيئة العمل.
- فحص ومراجعة نظم التدريب وأعداد المتدربين داخل وخارج المؤسسة والمبالغ المدفوعة لذلك.
- فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمؤسسة ونظم الاتصال (صناديق الشكاوى ونظم الاجتماعات الدورية) للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين.
- مراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها.
- مراجعة وفحص المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها للتحقق من تقديم المؤسسة لتلك الخدمات بشكل مناسب.

#### ✓ إجراءات فحص وتدقيق الأداء الاجتماعي تجاه العملاء

- يتعين إتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:
- فحص ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة.
- فحص نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات والتحقق من مدى الالتزام بتقديم تلك الضمانات للعملاء في الوقت المناسب.
- فحص الشكاوى والمقترحات المقدمة من قبل العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة الإجراءات المتبعة في ذلك من قبل الإدارة لتحقيق رضا العملاء.
- فحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات.
- فحص ومراجعة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة لذلك.

#### ✓ إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي تجاه المجتمع

- حيث يتعين إتباع الخطوات التالية<sup>2</sup>:
- فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية الاجتماعية والرياضية للتحقق من دعم تلك الهيئات.
- فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج الملوثة للبيئة للتحقق من مدى التزامها بالنصوص والقوانين البيئية.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص 114.

- فحص ودراسة برامج المؤسسة في حل مشكلات السكن وجهودها في بيان مظاهر ومسببات المشكلات الاجتماعية وسبل التخلص والوقاية منها.

✓ إجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك

من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

- إجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً في حدود العائد المناظر في الأنشطة المماثلة؛

- فحص وتقييم سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات بالأسواق؛

- في ظل الملكية العامة يتعين على المراجع التحقق من الجهود المبذولة واللازمة من قبل المؤسسة تجاه تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة من التدخل في ذلك النشاط؛

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص ص 114-115.

## المبحث الثاني: مراجعة تقارير التنمية المستدامة

خصص المبحث الثاني لهذا الفصل لمراجعة تقارير التنمية المستدامة، والذي احتوى على ثلاث مطالب في الأول تناولت الباحثة تعريف وتوصيف مهنة مراجعة تقارير التنمية المستدامة، أما المطلب الثاني فخصص لمعايير مراجعة تقارير التنمية المستدامة. أما المطلب الثالث فخصص للصعوبات التي يواجهها مراجع الحسابات عند التحقق من معلومات الاستدامة.

### المطلب الأول: تعريف وتوصيف مهنة مراجعة تقارير التنمية المستدامة

#### الفرع الأول: تعريف مراجعة تقارير التنمية المستدامة

يطلق البعض على مراجعة التنمية المستدامة على أنها " التأكيد المستقل وهو عبارة عن تقييم للمعلومات التي تشتمل عليها تقارير المحاسبة عن التنمية المستدامة، باستخدام مجموعة من المعايير لتوضيح مدى إمكانية الاعتماد على هذا التقرير بواسطة أصحاب المصلحة، فهذه العملية تشتمل على فحص مدى جودة نظام وعمليات ومكونات محاسبة التنمية المستدامة التي تنتج عنها المعلومات التي يشتمل عليه التقرير"<sup>1</sup>.

استناداً إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAP وبالرجوع إلى تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، وتعريف التوكيد المهني حسب ما صدر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية IASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير التصديق SSAEs الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، 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"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حنان جابر حسين، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 337.

## الفرع الثاني: توصيف مهنة مراجعة تقارير التنمية المستدامة

منذ التسعينات من القرن الماضي بدأت المؤسسات الكبيرة تهتم بالتقرير عن أداؤها الاجتماعي والبيئي بجانب الأداء المالي، وعرف هذا التقرير بالتقرير عن مقدرة الشركات على الاستدامة Corporate Sustainability Report حيث استهدف هذا الأخير توصيل رسالة إعلامية لأصحاب المصلحة في الشركات تساعدهم على أخذ الاعتبارات البيئية والاجتماعية عند اتخاذ القرارات، فكان من الطبيعي أن يطلب أصحاب المصالح في الشركات ما يضمن لهم مصداقية تقارير الاستدامة هذه، وجاءت الاستجابة المهنية بطيئة من خلال ما يعرف بالتوكيد المهني على تقارير الاستدامة والتي تعد خدمة مهنية لمراجع الحسابات يجب عليه أداؤها في مواجهة طلب فعلي ومنتامي عليها، ومن المعروف مهنيًا أن لكل خدمة مهنية توصيفا في سياق تشكيلة خدمات مراقب الحسابات لها مجالها ونطاقها إضافة إلى الإجراءات المتبعة وكيفية التقرير والمتمثلة فيما يلي :

### 1. مجال تدقيق التنمية المستدامة:

يمكن القول بأن مجال تلك الخدمة يشتمل على مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية، البيئية خاصة المزاعم بشأن:

- وجود خطط وبرامج للتنمية المستدامة؛
  - تفعيل برامج التنمية المستدامة؛
  - شمولية برامج التنمية المستدامة للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛
  - كفاية الإفصاح عن خطط وآليات برامج الاستدامة؛
  - كفاية الإفصاح عن مدى نجاح الشركة في تنفيذ برامج للتنمية المستدامة.
- ويوضح الشكل التالي مكونات إطار مراجعة تقرير التنمية المستدامة كما يلي:

الجدول رقم (03-01): مكونات إطار مراجعة تقارير التنمية المستدامة

نطاق مراجعة تقرير التنمية المستدامة

المستوى	1	2	3	4	5
نوع المراجعة	مراجعة الالتزام	مراجعة النظم	المراجعة البيئية	المراجعة الأيكولوجية	مراجعة الاستدامة
	التشريعات	المستوى 1 بالإضافة إلى	المستوى 1 و 2 بالإضافة إلى	المستوى 1، 2، 3، بالإضافة إلى	المستوى 1، 2، 3، 4 بالإضافة إلى
	اللوائح	نظم الإدارة البيئية والاقتصادية والاجتماعية	التأثيرات البيئية المباشرة على الهواء والأرض		الأداء الاقتصادي
	المعايير الموضوعية	الأهداف الذاتية	الصحة والسلامة	تقييم دورة حياة المنتجات	الأداء الاجتماعي
	الموافقات والتصاريح		حماية العاملين والمجتمع	قياس التأثيرات البيئية غير المباشرة	الأداء البيئي
			التخطيط للطوارئ	الاعتراف بالحاجة للعيش في وئام مع الطبيعة	النظر في القضايا الأوسع الاجتماعية والأخلاقية
التقييم	ساكن	ساكن	ساكن	ديناميكي	ديناميكي

تقرير مراجعة التنمية المستدامة

مستخدمي تقرير المراجعة

المصدر: حنان جابر حسن، مرجع سبق ذكره، ص25.

يتكون نطاق المراجعة من المستويات التالية<sup>1</sup>:

#### ✓ المستوى الأول:

يتمثل المستوى الأول في نطاق مراجعة التنمية المستدامة في مراجعة الالتزام بحيث يتم مراجعة مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والقواعد المتعلقة بالتنمية المستدامة؛

#### ✓ المستوى الثاني:

هذا المستوى يتضمن مراجعة الالتزام المتعلقة بالمستوى الأول بالإضافة إلى مراجعة النظم، حيث يركز على نظم الإدارة في المؤسسة من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وتقييم فاعليتها ومدى كفاءة تنفيذها؛

#### ✓ المستوى الثالث:

وهذا المستوى يتضمن المستويين السابقين بالإضافة إلى أن هذا المستوى يصف النهج التقليدي للمراجعة، والذي يستغرق لقطة من الأداء البيئي للشركة في نقطة واحدة في الوقت المناسب، فمثلا بالنسبة للأداء البيئي يكون التركيز الأساسي على التأثير المباشر على الشركة؛

#### ✓ المستوى الرابع:

يتضمن المستويات الثلاث السابقة بالإضافة إلى هذا المستوى والذي تتجاوز فيه المراجعة تقنيات المراجعة البيئية التقليدية، الأمر الذي يحتاج إلى تغيير في التركيز في عدد من الطرق؛

#### ✓ المستوى الخامس:

يتضمن المستويات الأربعة السابقة بالإضافة إلى هذا المستوى والذي يتم فيه توسيع نطاق المراجعة حيث أن الهدف النهائي هو التحرك نحو مراجعة الاستدامة، وفي هذا المستوى يتم إتباع نهج شامل يقوم على نظرة واضحة شاملة لأداء المؤسسة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

## 2. نطاق الخدمة:

يتحدد نطاق الخدمة بمدى الاختبارات والإجراءات التي سيؤديها مراجع الحسابات، وذلك الأمر تحكمه عدة اعتبارات من أهمها إطلاق حكمه المهني بشأن مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي جمعها لأغراض الحكم عن مدى صدق مزاعم إدارة الشركة بشأن وضع وتنفيذ خطط وبرامج التنمية المستدامة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

<sup>1</sup>حنان جابر حسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

### 3. إجراءات مراجعة التنمية المستدامة:

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 والإجراءات 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<sup>1</sup>:

#### ✓ 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 والمعاملات والممارسات 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 ومساعدین لإجراء عملية التأكيد؛

#### ✓ المرحلة الثانية: برنامج تأكيد تقارير الاستدامة

تسهم 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؛

✓ المرحلة الثالثة: المتطلبات الواجب توافرها في تقرير تأكيد تقارير الاستدامة.

هناك مجموعة من المعلومات لواجب 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

بضوء 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.

<sup>1</sup> عباس أحمد رضوان حمدان وآخرون، مدخل مقترح لتأكيد المراجع الخارجي لتقارير الاستدامة وانعكاسه على تكلفة رأس مال المنشأة في البيئة العراقية، مجلد 41، العدد 02، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، 2017، ص ص 269-290.

#### 4. تقرير مراجعة التنمية المستدامة:

فيما يتعلق بالتقرير عن نتائج المراجعة فيجب أن يتم تصميم تقرير مراجع الحسابات لمقابلة احتياجات أصحاب المصالح، ويحتاج أصحاب المصالح إرشاد على القيمة المضافة من خدمة التأكيد لمنع التوقعات غير الواقعية، ومن ثم فإن التقرير يجب أن يكون في شكل مطول بدلا من الشكل المختصر، ويوضح أيضا نطاق المهمة وأهداف التأكيد والإجراءات التي تم تنفيذها ونتائج المراجعة، علاوة على وصف لتشكيل فريق المراجعة والمؤهلات المهنية لكل عضو بالفريق.

#### المطلب الثاني: معايير مراجعة تقارير التنمية المستدامة

هناك معايير وأطر وطنية ودولية لمراجعة التقارير غير المالية (تقارير التنمية المستدامة) حيث يوجد معيارين دوليين هما الأكثر إحالة والمتمثلين في ISAE3000 و AA1000AS. يتم وصف هذين المعيارين بالآتي:  
أولا: معيار ISAE3000 مهام التأكيد :

يتناول المعيار ISAE 3000 الدولي مهام التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية يعطي إرشادات لا جراء عمليات التأكيد ، الذي وضع من قبل الدولية للتدقيق مجلس معايير الضمان الدولية للمراجعة (IAASB) واتحاد المحاسبين الدوليين (IFAC) تم نشره في عام 2003، يمكن أن يكون تقرير التأكيد "وفقاً لـ ISAE3000" فقط صادر عن المحاسبين المحترفين، كمقدم تأكيد يجب أن يلتزم أيضاً بقواعد أخلاقيات للمحترفين المحاسبين IESBA. يمكن لموفري التأكيد الآخرين استخدام منهجية التأكيد القائمة على ISAE3000 أو التي تجمع بين العناصر من ISAE 3000 مع معايير أخرى، مثل AA1000AS<sup>1</sup>.  
ومن بعض الأمور الذي يتناولها هذا المعيار بخصوص مهام التأكيد ما يلي<sup>2</sup>:

**1. تعريف عملية التأكيد وأهدافها :** حيث يقصد بهذه العملية التي يعبر فيها القائم بعملية التأكيد عن التقرير التنمية المستدامة، تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين في ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة؛

**2. عناصر عملية التأكيد:** يتناول هذا القسم خمسة عناصر لعمليات التأكيد التي يقوم بها القائمون لعملية التأكيد بأدائها وهي :

✓ علاقة ثلاثية الأطراف تخص محاسب مهني وطرف مسؤول ومستخدمين مرتقبين؛

<sup>1</sup>- GRI, THE EXTERNAL ASSURANCE OF SUSTAINABILITY REPORTING, global reporting initiative, www.globalreporting.org.P910.

<sup>2</sup>حنان جابر حسن، مرجع سبق ذكره، ص 33-34.

✓ موضوع ملائم للمهمة حيث يقبل المزاول عملية التأكيد فقط عندما تشير معرفته المبدئية عن ظروف العملية إلى :

- أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية؛
- تتوافر في العملية بعض الخصائص مثل ملاءمة موضوع المهمة ووجود منطقي لها .
- أن تكون المقاييس المحددة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين .
- يتاح القائم على العملية إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل لها.
- أن النتيجة المتوصل إليها من عملية التأكيد تكون في شكل تقرير مكتوب بالنموذج الملائم .

### 3. مقاييس محددة مناسبة:

هي وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة ويتضمن ذلك متى كان ذلك مناسباً ووسائل القياس المستخدمة في العرض والإفصاح؛

### 4. أدلة ملائمة وكافية:

حيث يقوم المزاول بتخطيط وأداء عملية التأكيد ويتخذ موقف الشك المهني للحصول على الأدلة الملائمة الكافية، عما إذا كانت المعلومة ذات الصلة بالموضوع خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة؛

### 5. تقرير التأكيد:

حيث يقدم المكلف تقريراً مكتوباً يحتوي على نتيجة التأكيد الذي توصل إليه بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

### ثانياً: معيار AA1000 للمساءلة

وهذا المعيار تم وضعه عام 1999 م والذي وضعه معهد المساءلة أو التحاسب الاجتماعي والأخلاقي حيث قسم هذا المعيار إلى خمسة عمليات أساسية مبنية على المساءلة والشفافية من قبل أصحاب المصالح. والعمليات الخمسة التي يتكون منها المعيار هي<sup>1</sup> :

#### 1. التخطيط : ويشمل :

- تحديد خلق الالتزام وإجراءات التحكم؛
- تحديد أصحاب المصالح في المؤسسة؛
- تعريف ومراجعة المهمة الحالية للمؤسسة وقيمتها.

<sup>1</sup>حنان جابر حسن، مرجع سبق ذكره، ص 32.

## 2. المحاسبة : تحديد الأمور الأساسية ذات الاهتمام بالاشتراك مع أصحاب المصالح:

- تحديد مدى / مجال العمليات؛

- تحديد مقاييس الأداء مع أصحاب المصالح.

## 3. جمع المعلومات:

- جمع معلومات عن الأداء مقاسا بواسطة المؤشرات السابق تحديدها؛

- تحليل المعلومات وتحليل الأهداف وإعداد الخطة.

## 4. مراجعة وإعداد التقارير:

إعداد التقارير وشرح العمليات والأهداف وإعداد خطة:

- مراجعة التقارير بواسطة مراجعون خارجيون؛

- الاتصالات عبر التقارير والحصول على تغذية عكسية.

يمكن الاستفادة من معايير المراجعة الدولية أو تطويرها بما يخدم مجال مراجعة التنمية المستدامة، وفي هذا الشأن أن البيان رقم (1010) المتعلق بالممارسات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان مراعاة الأمور البيئية عند مراجعة القوائم المالية، قدم مجموعة من الإرشادات لمراجع الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الاهتمامات البيئية.

وذلك فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية<sup>1</sup>:

## 1. التعرف على القوانين والتشريعات: المعيار الدولي للمراجعة رقم 250

ينبغي على مراجع الحسابات طبقا لهذا المعيار أن يستفسر عن مدى التزام تنظيم الأعمال بالقوانين والتشريعات البيئية، لأن عدم التزامه بها قد يؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، ولأغراض تخطيط المراجعة فإن على مراجع الحسابات الإلمام بالتشريعات البيئية ودراسة أثر الخروج عليها على تحريف القوائم المالية؛

## 2. فهم بيئة الوحدة وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية: المعيار الدولي رقم 310، 315

يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على معرفة كافية ببيئة نشاط العميل والمشاكل البيئية المحيطة بتنظيم الأعمال والتي يكون لها تأثير على قوائمه المالية، وفقا لهذا المعيار فإن مستوى الخبرة لدى مراجع الحسابات فيما يخص الأمور البيئية يجب أن يكون كافيا، من أجل تحديد وفهم الأحداث والمعاملات المرتبطة بالأمور البيئية والتي تؤثر على القوائم المالية ومن ثم على المراجعة، كذلك على مراجع الحسابات أن يلزم بطبيعة نشاط المؤسسة

<sup>1</sup> رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة - المراجعة البيئية، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص ص 115-117.

ومستوى المخاطر البيئية الناتجة عنه ومدى ارتباطها بالمخاطر المتلازمة، التي يمكن أن تؤدي إلى وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية للمؤسسة نتيجة علاقتها بالبيئة<sup>1</sup>.

### 3. تحديد المخاطر وتقييم هيكل الرقابة الداخلية: المعيار الدولي للمراجعة 400

يجب على مراجع الحسابات طبقاً لهذا المعيار أن يربط الخطر البيئي بالخطر المتلازم عندما تكون طبيعة عمليات تنظيم الأعمال من الممكن أن تلوث البيئة، ومن أمثلة الخطر البيئي خطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وهنا يصبح الخطر البيئي جزءاً لا يتجزأ من الخطر المتلازم؛

أما فيما يتعلق بتقييم هيكل الرقابة الداخلية فعلى مراجع الحسابات أن يحصل على فهم جيد لإجراءات وسياسات المؤسسة الهامة والتي تهدف إلى رقابة الأمور البيئية، وذلك في حالة أهمية الأمور البيئية من وجهة نظر مراجع الحسابات، وفي هذه الحالة فعلى مراجع الحسابات تحديد ما إذا كانت المؤسسة تقوم بالرقابة على الأنشطة والأمر البيئية في سياق هيكل الرقابة الداخلية، أم أن هناك نظاماً خاصاً بالرقابة على الأمور البيئية بصفة خاصة منفصلاً عن هيكل الرقابة الداخلية الكلي<sup>2</sup>.

كما يجب على مراجع الحسابات أن يتعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وطرق تخصيص السلطات والمسؤوليات والتي تتعامل مع الأنشطة البيئية وطبيعة الفصل بين المهام، وكذلك التعرف على وظائف المراجعة الداخلية وأداء المراجعة البيئية، وبعد تفهم مراجع الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية فإن عليه تقدير خطر الرقابة أخذاً في الاعتبار الأمور البيئية.

### 4. إجراءات المراجعة الخارجية: ( المعايير الدولية 620، 580، 610 )

تتضمن إجراءات المراجعة الأخرى عملية الحصول على أدلة الإثبات والاختبارات التفصيلية والحصول على تقرير مكتوب من الإدارة حول الأمور البيئية ودراسة عمل المراجعين الداخليين، ويمكن لمراجع الحسابات عند قيامه بهذه الإجراءات أن يستعين بخبراء بيئيين؛

### 5. التقرير: المعيار الدولي رقم 700

يجب على مراجع الحسابات طبقاً لهذا المعيار عند إبداء رأيه المهني أن يأخذ في اعتبار مدى سلامة القياس والإفصاح المحاسبي للاعتبارات البيئية وتأثيرها على القوائم المالية؛

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي؛ شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014 ص 359.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، ص ص 359-360.

## 6. التخطيط لإجراءات المراجعة: المعيار الدولي رقم 300

فمراجع الحسابات يجب عليه أن يعتمد على تقديره متضمنا الخطر البيئي وخطر الرقابة، عند تحديد ومدى توقيت وطبيعة الإجراءات الجوهرية للتدقيق، لتخفيض خطر عدم اكتشاف وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لمستوى مقبول<sup>1</sup>.

إلا أنه هناك صعوبات بشأن تقييم البعد الاجتماعي وذلك لصعوبة وضع معايير مقبولة لتقييم أمور اجتماعية معينة مثل خدمة المجتمع المحيط بالمؤسسة والعلاقات مع الموردين والمستهلكين، وذلك هو السبب في عدم وجود معايير مقبولة قبولاً عاماً لمراجعة تقارير التنمية المستدامة في مجملها حتى الآن، الأمر الذي يمثل تحدياً كبيراً لمراجع الحسابات؛

## 7. استمرار الوحدة الاقتصادية: المعيار الدولي للمراجعة رقم 570

ينبغي على مراجع الحسابات طبقاً لهذا المعيار أن يدرك مدى تأثير الاعتبارات البيئية على صحة وسلامة القوائم المالية وأثر ذلك على استمرار الوحدة الاقتصادية.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 364.

المطلب الثالث: العوامل والصعوبات التي يواجهها مراجع الحسابات عند التحقق من معلومات الاستدامة

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على مراجع الحسابات عند فحص وتقييم تقارير الاستدامة:

هنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر على عمل المراجع الخارجي خلال قيامه بفحص وتقييم تقارير

الاستدامة للمؤسسات ومن هذه العوامل ما يلي<sup>1</sup>:

### 1. 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، حيث أن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن توفر على المراجع إجراءات كثيرة للتأكد من 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 سنة بعد سنة؛

### 2. مدى توافر المعايير والمقاييس المناسبة لأداء عملية التأكيد على الاستدامة:

تعتبر المعايير والمقاييس من العوامل الهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي عند إجراء عمليات الفحص والتقييم، حيث توافر هذه المعايير والمقاييس يمثل عنصراً داعماً 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؛

### 3. أهمية إشراك أصحاب المصالح في عملية التأكيد:

الاستعانة بأصحاب المصالح 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، نظراً لعدم معرفتهم بالإجراءات المتبعة داخل الشركات، كما لا يتوفر لديهم التأهيل الكافي والخبرة لإصدار هذا الرأي أو تقييم تقارير استدامة الشركات؛

<sup>1</sup> دينا زين العابدين سعيد حسن، فحص وتقييم تقارير الاستدامة: نجد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 20، العدد 2 مصر، ص ص 973-1024.

#### 4. التهديدات التي يواجهها المراجع الخارجي عند التأكيد على تقارير الاستدامة:

ترتبط هذه التهديدات بقيام المراجع الخارجي بالتبرير عن رأي أو استنتاج غير ملائم بالموضوع، حيث يخطط المراجع الخارجي لعملية التأكيد ويؤدي مهمته من أجل تخفيض مخاطر التعبير غير ملائم إلى مستوى مخاطر يمكن قبوله؛

#### 5. محددات الحد الأقصى لتأكيد الاستدامة:

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 مجموع من الإرشادات الطوعية يؤدي تطبيقها في الواقع العملي إلى اختلاف شكل التأكيد باختلاف الجهة المصدرة أو حجم المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها الشركة، الذي يمكن أن يكون عنصراً مظللاً أكثر من كونه اتصال فعال بأصحاب المصالح في حالة عدم تفهمهم لمستوى التأكيد الموجود في تقرير مراجع 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 ما يلي<sup>1</sup>:

#### 1. أدلة محدودة لاختبار المعلومات الغير مالية:

المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة عموماً غير مالية بطبيعتها والتي يمكن أن تتصل بجوانب من المؤسسة التي لم تعتاد على مراجعتها، وقد لا تكون الجهات التنظيمية المتأثرة على دراية بما 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)، وكثيراً ما يكون لأوجه القصور هذه انعكاساً أوسع في نقص حفظ السجلات، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من الصعب على المراجع الحصول على تأكيد بشأن اكتمال ودقة وموثوقية المعلومات المقدمة؛

1- Sascha Baum, Reflections on audit and sustainable development, Training Seminar on Auditing Sustainable Development Skopje, 26 September 2016, pp: 4, 5.

## 2. الافتقار إلى المعايير المقررة:

فيما يتعلق بالمعايير فإنه لا يوجد لحد الآن معايير موضوعية 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 لا يوجد معايير موضوعية 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 تهديدا 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.

## 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 بدقه 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 و/أو المخالفات المسجلة خلال عملية المراجعة، حيث يتم تقييم الأهمية المادية سواء من حيث الطبيعة أو الكم،

ومن الصعوبات التي لاحظها مر مراجعو الحسابات التحقق من معلومات الاستدامة هو كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على المعلومات الغير مالية عمليا؛

#### 5. تطوير و/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 عمليات مراجعه الأداء، لذلك على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال مثل الخبراء البيئيين؛

### خلاصة الفصل:

تعتبر مراجعة التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة للتأكيد المستقل تهدف إلى تقييم للمعلومات التي تشتمل عليها تقارير المحاسبة عن التنمية المستدامة، والتي يقوم بها شخص مستقل وحيادي متمثل في مراجع الحسابات، من خلال استخدام مجموعة من المعايير لتوضيح مدى إمكانية الاعتماد على هذا التقرير بواسطة أصحاب المصلحة، فهذه العملية تشتمل على فحص مدى جودة نظام وعمليات ومكونات محاسبة التنمية المستدامة التي تنتج عنها المعلومات التي يشتمل عليه التقرير.

# الفصل الرابع

## الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

**تمهيد:**

بعد عرض الفصول النظرية والمتغيرات المتعلقة بالدراسة والعلاقة بينهما، سوف نتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة إلى التطرق للنتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية، كما أشارت الباحثة إلى كيفية مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال استقراء الجوانب الميدانية للبحث بتوزيع استبيان بعد تحكيمه من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين، حيث تم اختبار الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، وذلك باستخدام أساليب التحليل الإحصائي (بالبرنامج الإحصائي - الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية إصدار (spss 25)).

ولإتمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم الفصل إلى:

**المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة**

**المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة**

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

### المطلب الأول: بيانات الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لأنه يتماشى ومتطلبات الدراسة وأهدافها، فهو يساعد في الحصول على بيانات معلومات شاملة لتفسيرها، حيث نعتبره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، بحيث يسمح بدراستها كما توجد في الواقع ويصفها بشكل دقيق.

#### ✓ المصادر الثانوية:

وتتمثل في بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والاطلاع على الدراسات السابقة في مجال مراجعة الحسابات وتقارير التنمية المستدامة.

#### ✓ المصادر الأولية:

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسة والتي تشتمل على مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات التي تم صياغتها بالاستفادة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في الحقل الأكاديمي، وقد تم تفرغ هذه المعطيات وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2010 و برنامج (SPSS) الإصدار خمس وعشرين (25) .

### المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تم في هذا المطلب توضيح كيفية إعداد الاستبيان، وهيكله وطرق معالجته.

#### أولا : إعداد قائمة الاستبيان

تم الاستعانة في إعداد استمارة الاستبيان، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستبيان.

و لإعداد عبارات الاستبيان تم مراعاة ما يلي:

- أن تكون الفقرات بسيطة وواضحة.
- أن تحتوي على أسئلة تمكن المجيب من اختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة وسائل، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة أين تم ضمان توصيل الاستمارات واستردادها في أقرب الآجال.
- استخدام البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة خاصة المهنيين (محافظي حسابات) حيث تمكننا من الحصول على البريد الإلكتروني لأفراد عينة الدراسة من خلال القوائم المنشورة على موقع المجلس الوطني للمحاسبة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أساس مقياس لكارتر الخماسي (SCALE) الذي يحتوي على خمسة (05) إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول

المواضيع التي تم التطرق إليها من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (04- 01) : مقياس لكارتر الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الباحثة

#### ثانيا: هيكل الاستبيان

لتغطية متغيرات الدراسة، وبهدف الوصول إلى الأهداف المرجوة منها تم إعداد الاستبيان من خلال الخطوات التالية:

1. محاولة الربط بين ما تم عرضه في الجانب النظري من الدراسة خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة ومراجعة هذه الأخيرة.
2. تضمن الاستبيان مجموعة من الأسئلة أعدتها الباحثة مستندة في ذلك على اطلاعها على عدد من الأدبيات و الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
3. إجراء مقابلة مع مجموعة من ممارسي مهنة المراجعة للوقوف على أهم الجوانب التي تضمنتها أسئلة الاستبيان ومدى تمكنهم من فهم الأسئلة والإجابة عليها، وتسجيل الصعوبات التي اعترضتهم لإعادة صياغة الأسئلة بما يتيح فهمها بسهولة.
4. تم تحكيم الاستبيان من خلال عرضه على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة الباحثين والمتخصصين في المحاسبة والمراجعة والإحصاء.

تضمن الاستبيان مقدمة بينت فيها الباحثة تعريف بالبحث الذي هي بصدد تحضيره ودرجته والهدف من هذا الاستبيان، كما أشارت إلى أهمية مشاركة أفراد العينة وأن لديهم من الكفاءة والخبرة للإجابة على الأسئلة بما يفيد استكمال البحث، مع الإشارة الواضحة إلى أن المعلومات تعامل بسرية تامة، ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. (أنظر الملحق رقم 01).

احتوى الاستبيان على واحد وخمسين (51) سؤال توزعت على قسمين:

**القسم الأول:** يشمل الأسئلة الشخصية لأفراد العينة المدروسة متضمنة ثلاثة (03) أسئلة، وتوضح خصائص العينة وهي: المهنة الحالية (مراجع حسابات، أستاذ أكاديمي في التخصص)، الخبرة المهنية، الدرجة العلمية.

**القسم الثاني:** والذي تضمن سؤال منفرد وأربعة محاور كالتالي:

- **السؤال المنفرد:** يضم أسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة، بحيث تم حصر هذا السؤال في اختيار أحد الأساليب الثلاثة للإفصاح عن التنمية المستدامة (ضمن التقارير المالية، في تقرير خاص بالتنمية المستدامة، أو إهمال الإفصاح عنها نهائياً).

- **المحور الأول:** يضم مجموعة من الأسئلة التي تخص الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية والتي بلغ عددها 6 أسئلة.

قيست درجات هذا المحور بطريقة واحدة وفقاً لأهداف الدراسة، بحيث يضع المجيب علامة (X) أمام الخانة التي يراها مناسبة من وجهة نظره، وكانت من خمسة مستويات وفقاً لمقياس ليكرت (likert) الخماسي، وهي كالتالي: (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة).

- **المحور الثاني:** يضم أسئلة متعلقة بمراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف، الأهمية، الشروط) وتمثلت في 9 أسئلة.

قيست درجات هذا المحور بطريقة واحدة وفقاً لأهداف الدراسة، مثل المحور الذي سبقه بحيث يضع المجيب علامة (X) أمام الخانة التي يراها مناسبة من وجهة نظره، وكانت من خمسة مستويات وفقاً لمقياس ليكرت (likert) الخماسي، وهي كالتالي: (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة).

- **المحور الثالث:** يضم أسئلة متعلقة بتدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية (تدقيق تقارير التنمية المستدامة) من قبل مراجع الحسابات، حيث قسم إلى 3 أجزاء، جزء متعلق بتدقيق البعد الاجتماعي لأداء المؤسسة في تقرير التنمية المستدامة من قبل مراجع الحسابات والذي تضمن 20 سؤالاً، أما الجزء الثاني فتضمن 5 أسئلة متعلقة بتدقيق البعد البيئي لأداء المؤسسة في تقرير التنمية المستدامة من قبل مراجعة

الحسابات، أما الجزء الأخير تضمن سؤالين متعلقين بأسلوب الإفصاح عن نتائج مراجعة تقارير التنمية المستدامة ، حيث تم قياس درجات هذا المحور بطريقة واحدة حسب أهداف الدراسة وفقا لمقياس ليكارت الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)

**- المحور الرابع :** يحتوي على خمسة أسئلة تتعلق بسبل أو آليات دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة، ولقد قيست درجات هذا المحور بنفس المقياس السابق المطبق في المحاور السابقة.  
الجدول رقم (04-02) : محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور.

عدد الفقرات	المحاور	البيان	
03	البيانات الشخصية	القسم الأول	
01	أسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة	السؤال المنفرد	القسم الثاني
06	الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية	المحور الأول	
09	مراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف، الأهمية، الشروط)	المحور الثاني	
27	تدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية	المحور الثالث	
05	سبل (آليات) دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة	المحور الرابع	
51	المجموع		

المصدر: من إعداد الباحثة (بناء على بيانات الاستبيان)

### ثالثاً: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، والاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برنامج SPSS إصدار 25 لمعالجتها التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى نتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على المقاييس التالية:

✓ **الوسط الحسابي**: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها؛

✓ **الانحراف المعياري**: ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي؛

✓ **اختبار ألفا كرومباخ**: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة؛

✓ **اختبار ستودنت (T)**: يتم استخدام الاختبار T لعينة واحدة لاكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة الثابتة .

### المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده

#### أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر إضافة إلى أساتذة أكاديميين مختصين في مجال المراجعة بحيث تم اختيار عينة من هذا المجتمع بطريقة عشوائية.

#### ثانياً: عينة الدراسة

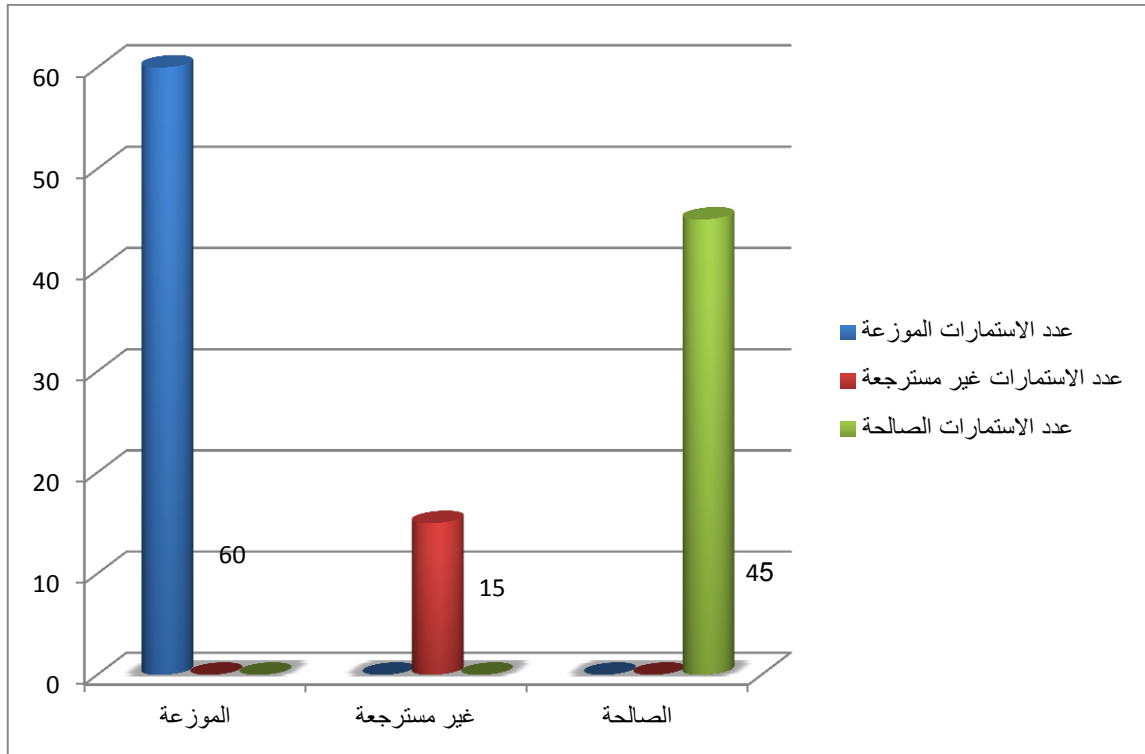
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فإنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقاً، فقد تم توزيع 492 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 369 استمارة.

الجدول رقم (03-04) : الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
% 100	492	عدد الاستمارات الموزعة
% 25	123	عدد الاستمارات غير المسترجعة
% 75	369	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الباحثة (بناء على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (01-04): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الباحثة (بناء على الجدول أعلاه)

### المبحث الثاني: خطوات المعالجة الإحصائية للاستبيان

بعد عملية الفرز وتفرغ بيانات الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

### المطلب الأول: دراسة وصفية للمتغيرات الديموغرافية

سنستعرض في هذا المطلب الدراسة الوصفية لتوزيع أفراد العينة المدروسة حسب البيانات المذكورة في القسم الأول من الاستبيان والمتعلقة بالبيانات الشخصية المتمثلة في ( المهنة الحالية، الخبرة المهنية، الدرجة العلمية) والتي سيتم دراستها كما يلي:

### أولاً: خصائص عينة الدراسة من حيث المهنة الحالية

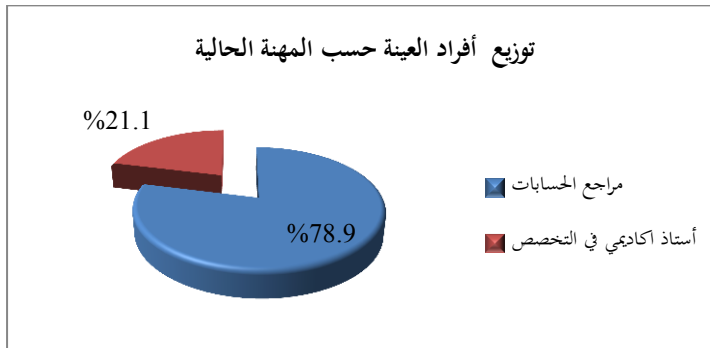
الجدول رقم (04-04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية

التكرار النسبي	التكرار المطلق	المهنة الحالية
%78.9	291	مراجع الحسابات
%21.1	78	أستاذ أكاديمي
%100	369	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه تتكون عينة الدراسة من 369 شخص ويتضح أنها لا تتمتع بالتوازن، حيث كانت نسبة مراجعي الحسابات تفوق بكثير نسبة الأساتذة الأكاديميين، بحيث يمثل عدد مراجعي الحسابات في 291 شخص ما يعادل نسبة 78.9%، أما الأساتذة الأكاديميين فيمثل عددهم 78 شخصا بنسبة 21.1% .

الشكل رقم (04-02): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة الحالية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss.

ثانياً: خصائص عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية

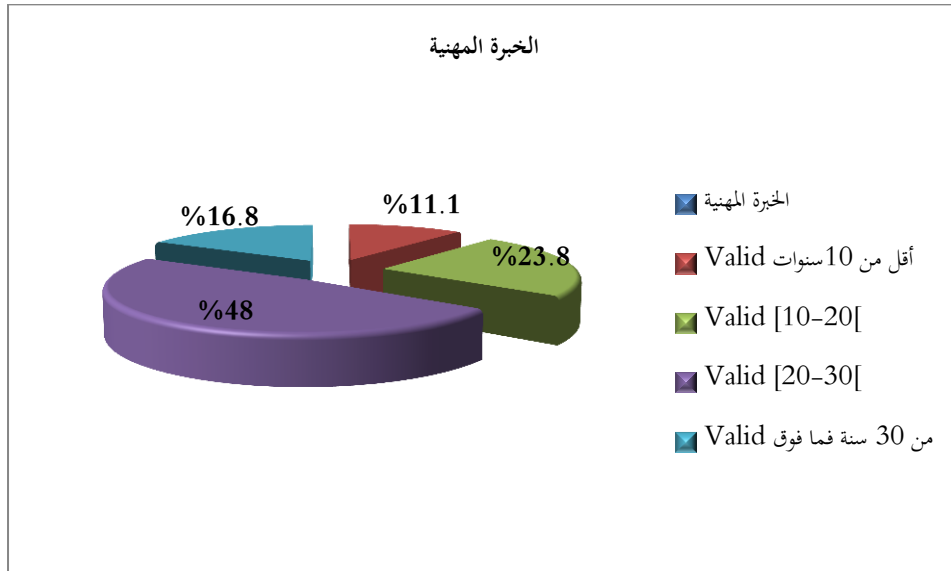
الجدول رقم (04-05): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية

التكرار النسبي	التكرار المطلق	الخبرة المهنية
11.1	41	أقل من 10 سنوات
23.8	88	]20-10]
48.2	178	]30-20]
16.8	62	من 30 سنة فما فوق
%100	369	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن أغلب أفراد العينة لهم من الخبرة الكثير، حيث بلغت نسبة الذين تجاوزوا العشرين سنة من الخبرة المهنية نسبة 75 %، ثم يليهم أصحاب الخبرة المهنية من 10 إلى 20 سنة بنسبة 23.8 %، في حين نجد أن الفئة الأقل خبرة والتي لا تتجاوز 10 سنوات في ممارسة المهنة بنسبة 11.1 %.

الشكل رقم (04-03): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على مخرجات SPSS .

ثالثاً: خصائص عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية .

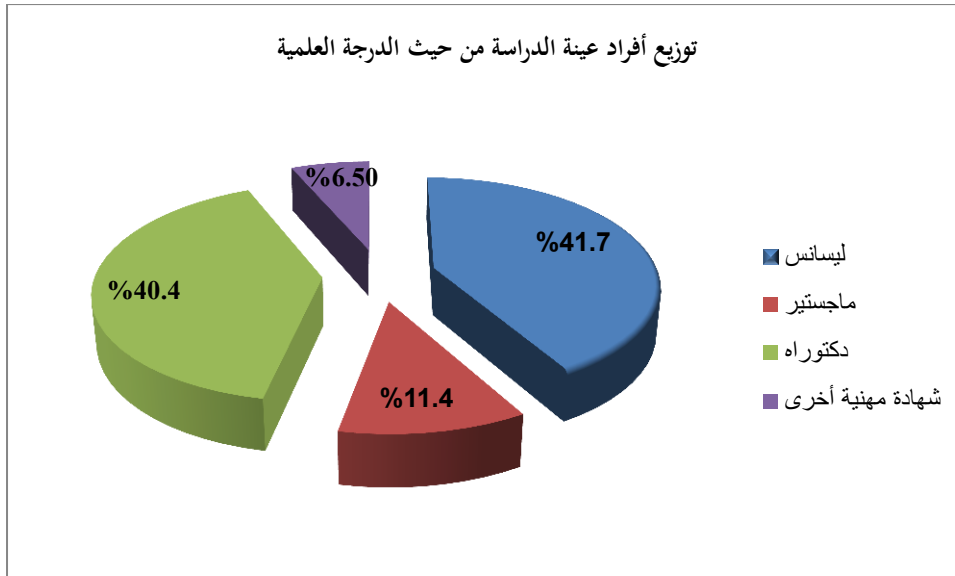
الجدول رقم (04-06): توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار المطلق	التكرار النسبي
ليسانس	154	%41.7
ماجستير	42	%11.4
دكتوراه	149	%40.4
شهادة مهنية أخرى	24	%06.5
المجموع	369	%100

المصدر : من إعداد الباحثة بناءً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن درجة ليسانس هي السائدة بين أفراد عينة الدراسة، إذ مثلوا ما نسبته %41.70 من إجمالي أفراد العينة، وأن ما نسبته %40.4 حاصلين على درجة دكتوراه، أما درجة ماجستير فإن ما نسبته %11.4، أما أصحاب الشهادات المهنية الأخرى فكانت نسبتهم تمثل %6.50.

الشكل رقم (04-04) : توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على مخرجات SPSS.

## المطلب الثاني: اختبار ثبات العينة والتحليل الإحصائي للاستبيان

### 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 كرومباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة 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 مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (04-07): اختبار ألفا كرومباخ

المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ الثبات
المحور الأول	06	0.509
المحور الثاني	09	0.741
المحور الثالث	27	0.812
المحور الرابع	05	0.767
<b>المجموع</b>	<b>47</b>	<b>0.837</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن عبارات الاستبيان في المحاور الأربعة تتميز بمعاملات ثبات مناسبة وتفي بأغراض الدراسة حسب معامل ألفا كرومباخ، وهو وما يشير إلى أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات بحيث يمكن الاعتماد عليها للوصول إلى النتائج والوثوق بها، حيث بلغت قيمة ألف كرومباخ الكلية للاستبيان 0.837، حيث حقق المحور الأول معامل ثبات يتمثل في 0.509 بمجموع 06 عبارات، أما المحور الثاني والذي بلغ عدد عباراته 09 كانت قيمة ألفا كرومباخ 0.741، فكانت ألفا كرومباخ للمحور الثالث 0.812 بمجموع 27 عبارة، بينما حقق المحور الرابع المتكون من 05 عبارات معامل ثبات يقدر بـ 0.767.

### الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت 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، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم ( 04-08): أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الباحثة.

ويتم حساب المتوسط المرجح باتباع الخطوات التالية:

- حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس - أقل قيمة أي  $4 = (1-5)$ ؛
- حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات أي  $0.80 = 5/4$ ، فتكون الفئة الأولى من 1 إلى 1.80 وهكذا.

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04-09): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.

التقييم	المتوسط المرجح
غير موافق تماما	1 إلى أقل من 1.80
غير موافق	1.81 إلى أقل من 2.60
محايد	2.61 إلى أقل من 3.40
موافق	3.41 إلى أقل من 4.20
موافق بشدة	4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحثة .

## السؤال المنفرد: أسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة

الجدول رقم (04-10): نتائج الاجابات المتعلقة بأسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة

النسبة	التكرارات	أسلوب افصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة
36.3	134	ضمن التقارير المالية للمؤسسة
41.5	153	في تقرير خاص بالتنمية المستدامة
22.2	82	إهمال الإفصاح كليا

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss .

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن أغلبية إجابات أفراد العينة حول أسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة أن تكون في شكل تقرير خاص بالتنمية المستدامة والتي تمثلت بنسبة 41.5% ، بينما بلغت نسبة إجابات أفراد العينة أن يكون الإفصاح عن التنمية المستدامة ضمن التقارير المالية 36.3% ، بينما كانت النسبة ضئيلة حول إهمال الإفصاح كليا عن التنمية المستدامة بلغت 22.2%، وهذا يدل على وجوب إفصاح المؤسسات عن التنمية المستدامة ضمن تقارير منفصلة تدعى بتقارير التنمية المستدامة.

المحور الأول: الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

يتكون هذا المحور من مجموعة من العبارات والتي عددها 06، حيث يهتم المحور بمعرفة كيفية الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية من خلال استطلاع آراء العينة حول أهمية هذا النوع من التقارير، إضافة إلى تحديد أهم محتوياتها.

الجدول رقم (04-11): نتائج الإجابات المتعلقة بالإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

القياس	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات					رقم العبارة	
			موافق بشدة	موافق	محايد	موافق بشدة	غير موافق بشدة		
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
%	%	%	%	%					
موافق	1.152	3.48	66	155	62	63	23	01	يتم الإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة ( البيئية والاجتماعية والاقتصادية) في شكل تقارير الاستدامة وتشتمل على معلومات وصفية مالية وغير مالية يتم إصدارها من قبل المؤسسات .
			17.9	42	16.8	17.1	6.2		
موافق	1.013	3.63	83	131	92	63	0	02	يساهم التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز سمعتها وعلاقتها التجارية وخلق ميزة تنافسية لها.
			22.5	35.5	24.9	17.1	0		
موافق	0.910	3.78	83	161	87	38	0	03	يساهم التقرير عن التنمية المستدامة في زيادة فهم أصحاب المصالح لاحتياجاتهم البيئية والاجتماعية.
			22.5	43.6	23.6	10.3	0		
موافق	1.057	3.45	46	168	81	54	20	04	يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية مثل ( القيم الاقتصادية المباشرة الناتجة عن ربح أو خسارة ونسب توزيع الأرباح المحتملة، التدفقات النقدية، معدلات ومستويات الأجور مقارنة بالحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي...).
			12.5	45.5	22	14.6	5.4		
موافق	1.039	3.59	66	159	82	49	13	05	يتضمن التقرير عن التنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة لتحقيق الاستدامة من الناحية البيئية مثل( الطاقة المباشرة وغير مباشرة المستخدمة، المواد الأولية المستخدمة، وصف الآثار الهامة للأنشطة والمنتجات والخدمات المتعلقة بالتنوع البيولوجي...)
			17.9	43.1	22.2	13.3	3.5		
موافق	0.974	3.64	71	156	81	61	0	06	يتضمن التقرير عن التنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة لتحقيق الاستدامة من الناحية الاجتماعية مثل ( الأمور المتعلقة بالمنتج،
			19.2	42.3	22	16.5	0		

									العمالة، المستهلكين، الملاك...).
موافق	0.554	3.60							المتوسط المرجح للمحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج SPSS.

يوضح الجدول أعلاه إدراك أفراد العينة على ضرورة إفصاح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن أبعاد التنمية المستدامة في شكل تقارير خاصة تسمى بتقارير التنمية المستدامة والتي يجب أن تتضمن مجموعة من العناصر سواء كانت بيئية أو اقتصادية أو اجتماعية، وفيما يلي مناقشة عبارات الاستبيان لهذا المحور:

✓ **العبارة 01:** "يتم الإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة ( البيئية والاجتماعية والاقتصادية) في شكل تقارير الاستدامة تشتمل على معلومات وصفية مالية وغير مالية يتم إصدارها من قبل المؤسسات".

حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 3.48 وانحراف معياري بلغ 1.152 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم موافق من قبل أفراد العينة، مما يدل على إدراك أفراد العينة لأهمية قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن أدائها في سبيل تحقيق التنمية المستدامة في شكل تقارير خاصة تدعى بتقارير التنمية المستدامة والتي تتضمن معلومات مالية وغير مالية عن نشاطها.

✓ **العبارة 02:** "يساهم التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز سمعتها وعلاقتها التجارية وخلق ميزة تنافسية لها".

لقد تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي بلغ 3.63 وانحراف معياري قدره 1.013 حسب ما يعكسه مقياس ليكارت الخماسي، فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم موافق ما يدل على موافقة أفراد العينة على أن إفصاح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن تقرير التنمية المستدامة يساعدها على تعزيز سمعتها في الأسواق وزيادة علاقتها التجارية مع الغير إضافة إلى خلق ميزة تنافسية لها.

✓ **العبارة 03:** "يساهم التقرير عن التنمية المستدامة في زيادة فهم أصحاب المصالح لاحتياجاتهم البيئية والاجتماعية".

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 3.78 وانحراف معياري ممثل في 0.910 بدرجة تقييم موافق وذلك لوقوعها في منطقة المتوسط المرجح ما بين 3.40 و 4.20 حسب مقياس ليكارت الخماسي، هذا يعكس أن تقارير التنمية المستدامة المفصح عنها من قبل المؤسسات الاقتصادية لها أهمية كبيرة في تلبية احتياجات أصحاب المصالح سواء كانت البيئية والاجتماعية إضافة إلى احتياجاتهم الاقتصادية.

✓ **العبارة 04:** "يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية مثل ( القيم الاقتصادية المباشرة الناتجة عن ربح أو خسارة ونسب توزيع الأرباح المحتملة، التدفقات النقدية، معدلات ومستويات الأجور مقارنة بالحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي... )".  
نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 3.45 وانحراف معياري معتبر بقيمة 1.075 وبالنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد العينة، مما يدل على أن تقارير التنمية المستدامة التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية يجب أن تتضمن جملة من المؤشرات الاقتصادية المتعلقة بنشاطها الاقتصادي.

✓ **العبارة 05:** "يتضمن التقرير عن التنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة لتحقيق الاستدامة من الناحية البيئية، مثل ( الطاقة المباشرة وغير مباشرة المستخدمة، المواد الأولية المستخدمة، وصف الآثار الهامة للأنشطة والمنتجات والخدمات المتعلقة بالتنوع البيولوجي... )".  
لقد تحصلت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 3.59 وانحراف معياري قدره 1.039 حيث حققت العبارة درجة تقييم **موافق** من قبل أفراد العينة ، مما يدل على إدراكهم ضرورة تضمين تقارير التنمية المستدامة لمؤشرات بيئية بما يتماشى مع الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية.

✓ **العبارة 06:** "يتضمن التقرير عن التنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة لتحقيق الاستدامة من الناحية الاجتماعية مثل ( الأمور المتعلقة بالمنتج، العمالة، المستهلكين، الملاك... )".  
أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدره بـ 3.64 وانحراف معياري بـ 0.974 وبالنظر لمقياس ليكارت فإن العبارة تحصلت على درجة تقييم **موافق** ما يدل على ادراك أفراد العينة لأهمية قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي من خلال مؤشرات اجتماعية ضمن تقارير التنمية المستدامة.  
لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (04-11) المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 3.60 بدرجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي وذلك لوقوعها في منطقة المتوسط المرجح ما بين 3.40 و 4.20 حيث يبين موافقة أغلبية أفراد العينة على جميع العناصر المذكورة في هذا المحور، وبانحراف معياري 0.554.

المحور الثاني: مراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف، الأهمية، الشروط)

جاءت أسئلة هذا المحور والمتمثلة في 9 فقرات لاكتشاف آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمعرفة أهمية أهداف مراجعة تقارير التنمية المستدامة، بالإضافة إلى تحديد الشروط التي يجب أن تتوفر في المراجع الذي يقوم بهذه المهمة.

الجدول رقم (04-12): نتائج الإجابات المتعلقة بمراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف، الأهمية، الشروط)

الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات					رقم العبارة	
			موافق بشدة	موافق	محايد	موافق بشدة	غير موافق بشدة		
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%	%		
موافق بشدة	0.864	4.33	195	121	31	22	0	تهدف مراجعة تقرير التنمية المستدامة إلى التحقق من مدى كفاية إفصاحها عن أداء المؤسسة تجاه تحقيق التنمية المستدامة ومدى صحة وعدالة هذا الإفصاح .	01
			52.8	32.8	8.4	6	0		
موافق	0.876	3.84	82	179	74	34	0	ينبغي على المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقرير التنمية المستدامة الحصول على القدر الكافي من المعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة، وفهم وتحديد الأحداث والمعاملات والممارسات والأنشطة المتعلقة بالاستدامة .	02
			22.2	48.5	20.1	9.2	0		
موافق بشدة	0.848	4.29	175	154	13	27	0	تهدف عملية مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة إلى تحديد مدى جودة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين جودة هذه النظم.	03
			47.4	41.7	3.5	7.3	0		
موافق	1.110	3.87	108	178	35	23	25	تهدف عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة للتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها تجاه تحقيق الاستدامة.	04
			29.3	48.2	9.5	6.2	6.8		
محايد	1.198	3.25	72	81	106	86	24	تساعد عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة على فهم أبعاد التنمية المستدامة على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي.	05
			19.5	22	28.7	23.3	6.5		
موافق	0.896	3.46	38	156	111	64	0	تساهم عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وولائهم.	06
			10.1	42.3	30.1	17.3	0		
موافق	1.022	3.72	84	157	81	35	12	إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع حول صحة	07

			22.8	42.5	22	9.5	3.3	ومصادقية التقرير عن استدامة المؤسسة ما يساهم في تخفيفها على سد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة.		
			141	82	81	65	0	يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير الاستدامة الخبرة العلمية والعملية في مجال المراجعة المهنية والمجالات البيئية والتكنولوجية ذات العلاقة.	08	
موافق	1.129	3.81	38.2	22.2	22	17.6	0			
			149	180	18	22	0	يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة ودور المؤسسة في تحقيقها.	09	
موافق بشدة	0.798	4.24	40.4	48.8	4.9	6	0			
موافق	0.560	3.87	المتوسط المرجح للمحور الثاني							

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج spss.

يوضح الجدول أعلاه التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة بخصوص هذا المحور والممثل في مراجعة تقرير التنمية المستدامة بما يتضمنه من أهداف وأهمية وشروط، حيث أن العبارات من 01 إلى 04 فهي متعلقة بأهداف مراجعة تقارير التنمية المستدامة وسيتم مناقشة هذه الأسئلة كالتالي:

**العبارة 01:** "تهدف مراجعة تقرير التنمية المستدامة إلى التحقق من مدى كفاية إفصاحها عن أداء المؤسسة تجاه تحقيق التنمية المستدامة ومدى صحة وعدالة هذا الإفصاح".

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.33 بانحراف معياري قدر بـ 0.864 وبدرجة تقييم موافق بشدة، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا إدراك أفراد العينة أن الهدف الأساسي من ضرورة مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هو التحقق من مدى كفاية إفصاح هذه الأخيرة عن أداءها تجاه تحقيق الاستدامة، إضافة إلى إثبات مدى صحة ومصادقية وعدالة هذه التقارير، وذلك من أجل زيادة الثقة في هذه الأخيرة من قبل مستخدميها ( أصحاب المصالح).

**العبارة 02:** "ينبغي على المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقرير التنمية المستدامة الحصول على القدر الكافي من المعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة، وفهم وتحديد الأحداث والمعاملات والممارسات والأنشطة المتعلقة بالاستدامة".

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدر بـ 3.84 وإنحرافا معياريا بلغ 0.876 وبدرجة تقييم "موافق" حسب مقياس ليكرت الخماسي، ما يدل على اتفاق أفراد العينة على ضرورة حصول المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقرير 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، والهدف من قيام

المراجع بهذه الخطوة هو تحديد الأهداف ونطاق العمل والإمكانيات المتوفرة لديه من خبرات ومساعدين من أجل إعداد فريق عمل لديه الخبرة الكافية لإجراء عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**العبارة 03:** "تهدف عملية مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة إلى تحديد مدى جودة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين جودة هذه النظم".

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي بلغ 4.29 وانحراف معياري قدر بـ 0.848 بدرجة تقييم موافق بشدة حسب مقياس ليكرت الخماسي، مع ملاحظة إدراك أفراد العينة أن أحد أهداف مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة هو تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من أجل فحص مكانة وقوة هذا النظام وتحديد مدى جودته وكفاءته وفعالته من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، والعمل على اتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل القضاء على نقاط الضعف لتحسين جودة نظام الرقابة الداخلية المتبع من قبل المؤسسة.

**العبارة 04:** "تهدف عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة للتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها تجاه تحقيق الاستدامة".

لقد حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 3.87 وانحراف معياري بلغ 1.110 ودرجة تقييم موافق استنادا لمقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة أن من بين أهداف عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هو التحقق من مدى التزام هذه الأخيرة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة سواء التشريعات البيئية أو الاجتماعية، وكذلك قياس مدى الالتزام بجودة المنتج حسب المواصفات العالمية ISO مع مراعاة صحة المستهلكين وعدم المساس بالإضرار بالبيئة والمجتمع والاقتصاد .

كما استهدفت العبارات من 05 إلى 07 استكشاف رأي أفراد العينة بخصوص أهمية مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة، ومن خلال الجدول السابق يمكن الخروج بعدد من النتائج والملاحظات كالاتي:

**العبارة 05:** "تساعد عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة على فهم أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسة على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي".

أحرزت هذه العبارة متوسط حسابي قدر بـ 3.25 وانحراف معياري بلغ 1.198 وحسب مقياس ليكرت الخماسي نجد أن هذه العبارة حققت درجة تقييم محايد، ما يدل على أن إجابة أغلبية أفراد العينة كانت محايدة فيما يخص أن عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة تساعد على فهم أبعاد التنمية المستدامة سواء على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي، وهذا راجع لإمكانية عدم فهمهم للعبارة.

**العبارة 06:** "تساهم عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وولائهم".

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.46 كما قدر الانحراف المعياري بـ 0.896 وبدرجة تقييم **موافق** وفق مقياس ليكارت الخماسي، ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على أهمية عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من حيث مساهمتها في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وولائهم.

**العبارة 07:** "إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع حول صحة ومصداقية التقرير عن استدامة المؤسسة ما يساهم في تحفيزها على سد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة".

سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدر 3.72 وانحراف معياري بلغ 1.022 بدرجة تقييم **موافق**، ما يدل على موافقة أفراد العينة على ضرورة توفير وإبداء رأي فني محايد من قبل المراجع حول صحة ومصداقية التقرير عن التنمية المستدامة من قبل مراجع مستقل سيساعد إدارة المؤسسة على القضاء وسد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة سواء المباشرة (المخاطر المعروفة) أو المخاطر المستقبلية (المخاطر الغير معروفة حاليا) ، وذلك من أجل تقليل احتمالات الصراعات المستقبلية والتكاليف المرتبطة بها .

استهدفت العبارتين 08 و 09 استكشاف آراء أفراد العينة حول الشروط التي يجب أن تتوافر في المراجع المكلف بعملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكانت النتائج كالآتي:

**العبارة 08:** "يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير الاستدامة الخبرة العلمية والعملية في مجال المراجعة المهنية والمجالات البيئية والتكنولوجية ذات العلاقة".

نجد أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي قدره 3.81 وانحراف معياري معتبر بقيمة 1.129 وبالمنظر لمقياس ليكارت الخماسي فإنها تحصلت على درجة تقييم **موافق** حيث اتفق أفراد العينة على ضرورة اكتساب المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة الخبرة العلمية والعملية في مجال عمله إضافة إلى المجالات البيئية والتكنولوجية ذات العلاقة.

**العبارة 09:** "يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة ودور المؤسسة في تحقيقها".

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.24 كما قدر الانحراف المعياري بـ 0.798 بحيث تحصلت على درجة تقييم **موافق بشدة**، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا اتفاق أفراد العينة وإدراكهم لضرورة أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الخبرة والمعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة المطبقة داخل هذه المؤسسات من أجل تحقيقها.

من خلال الجدول رقم (11-04) يتضح لنا أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني من الاستبيان المتعلق بمراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف، الأهمية، الشروط) قدر بـ3.87 وانحراف معياري بلغ 0.560، وبدرجة تقييم موافق، وهذا يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على إجابات هذا المحور.

المحور الثالث: تدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقارير التنمية المستدامة).

يحتوي هذا المحور على 27 عبارة تتعلق باستفسارات أفراد العينة حول تدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقرير التنمية المستدامة) من خلال تسليط الضوء على مراجعة كل من البعد البيئي والبعد الاجتماعي لأداء المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية، إضافة إلى أسلوب الإفصاح عن نتائج تقارير التنمية المستدامة، ثم القيام بتحليل نتائج هذا المحور بوضع نسب الإجابات على كل عبارة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للقيم عن متوسطها، ثم تقييمها من خلال المتوسط المرجح، كما يلي:

الجدول رقم ( 13-04) : نتائج الإجابات المتعلقة بتدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقارير التنمية

المستدامة)

الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الموافقات					العبارة	رقم العبارة
			موافق بشدة	موافق	محايد	موافق بشدة	غير موافق بشدة		
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
					%	%	%	%	%
تدقيق البعد الاجتماعي لأداء المؤسسة في تقرير التنمية المستدامة									
موافق بشدة	0.966	4.24	183	124	42	08	12	ضرورة فحص وتقييم نظام وتقارير المحاسبة الاجتماعية إن وجدت.	01
			49.6	33.6	11.4	2.2	3.3		
موافق	1.329	3.43	102	96	65	70	36	فحص وتقييم مدى التزام المؤسسة بالمعايير والنصوص التشريعية لقياس الأداء الاجتماعي والتقارير عن نتائجه.	02
			27.6	26	17.6	19	9.8		
موافق	1.103	3.94	157	91	64	57	0	مراجعة وفحص الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها في مواعيدها المقررة.	01
			42.5	24.7	17.3	15.4	0		
موافق	0.928	3.91	110	148	78	33	0	فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات	02
			29.8	40.1	21.1	8.9	0		

								الإضافية للتحقق من مدى ملائمة تلك الأنظمة وانتظام صرفها على العاملين المستحقين لها.	
موافق	1.043	3.78	90	158	95	0	26	فحص ومراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف داخل وخارج المؤسسة للتحقق من سلامة بيئة العمل.	03
			24.4	42.8	25.7	0	7		
محايد	0.961	2.79	-	101	127	103	38	فحص ومراجعة نظم التدريب وأعداد المتدربين داخل وخارج المؤسسة والمبالغ المدفوعة لذلك.	04
			-	27.4	34.4	27.9	10.3		
محايد	1.040	3.37	74	72	141	82	-	فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمؤسسة ونظم الاتصال ( صناديق الشكاوى ونظم الاجتماعات الدورية) للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين.	05
			20.1	19.5	38.2	22.2	-		
موافق	1.011	3.49	51	149	116	34	19	مراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها.	06
			13.8	40.4	31.4	9.2	5.1		
موافق بشدة	0.842	4.27	175	138	37	19	0	مراجعة وفحص المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها للتحقق من تقديم المؤسسة لتلك الخدمة بشكل مناسب	07
			47.4	37.4	10	5.1	0		
موافق بشدة	0.822	4.25	168	137	51	13	0	فحص ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة.	01
			45.5	37.1	13.8	3.5	0		
موافق	1.082	3.62	76	158	71	48	16	فحص نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات والتحقق من مدى الالتزام بتقديم تلك الضمانات للعملاء في الوقت المناسب.	02
			20.6	42.8	19.2	13	4.3		
موافق	0.875	3.97	110	162	72	25	0	فحص الشكاوى والمقترحات المقدمة من قبل العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة الإجراءات المتبعة في ذلك من قبل الإدارة لتحقيق رضا العملاء.	03
			29.8	43.9	19.5	6.8	0		
موافق	1.101	3.95	158	90	65	56	0	فحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات.	04
			42.8	24.4	17.6	15.2	0		
موافق	1.229	3.53	90	131	62	58	28	فحص ومراجعة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة لذلك.	05
			24.4	35.5	16.8	15.7	7.6		

مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالعملاء

موافق	1.141	3.78	105	158	49	34	23	01	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالمجتمع	فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية الاجتماعية والرياضية للتحقق من دعم تلك الهيئات.	
			28.5	42.8	13.3	9.2	6.2				
موافق	0.903	3.53	62	112	153	42	0	02	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالمجتمع	فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج الملوثة للبيئة للتحقق من مدى التزامها بالنصوص والقوانين البيئية.	
			16.8	30.4	41.5	11.4	0				
محايد	1.210	2.95	57	90	0	222	0	03	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالمجتمع	فحص ودراسة برامج المؤسسة في حل مشكلات السكن وجهودها في بيان مظاهر ومسببات المشكلات الاجتماعية وسبل التخلص والوقاية منها.	
			15.4	24.4	0	60.2	0				
موافق	1.248	3.41	82	112	85	55	35	01	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	إجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً في حدود العائد المناظر في الأنشطة المماثلة.	
			22.2	30.4	23	14.9	9.5				
محايد	1.016	3.30	63	74	144	88	0	02	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	فحص وتقييم سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات بالأسواق.	
			17.1	20.1	39	23.8	0				
موافق	1.162	3.60	83	149	70	40	27	03	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	في ظل الملكية العامة يتعين على المراجع التحقق من الجهود المبذولة واللازمة من قبل المؤسسة تجاه تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة من التدخل في ذلك النشاط.	
			22.5	40.4	19	10.8	7.3				
تدقيق البعد البيئي لأداء المؤسسة في تقرير التنمية المستدامة											
موافق	1.138	3.92	141	120	63	26	19	01	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	فحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة (إن وجدت).	
			38.2	32.5	17.1	7	5.1				
موافق	1.041	3.83	107	157	39	66	0	02	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	فحص وتقييم مدى كفاءة البرامج والأنشطة والسياسات والتشريعات البيئية المطبقة في المؤسسة ومدى الالتزام بها.	
			29	42.5	10.6	17.9	0				
موافق	1.014	3.97	124	156	57	18	14	03	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عند تنفيذها للبرامج والأنشطة البيئية من ناحية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المؤسسة من ناحية أخرى .	
			33.6	42.3	15.4	4.9	3.8				
موافق	0.951	3.95	113	167	45	44	0	04	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	فحص ومراجعة دور المؤسسة في مكافحة التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلا من المحاولة السيطرة عليه .	
			30.6	45.3	12.2	11.9	0				
موافق	1.133	3.69	94	151	59	46	19	05	مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك	فحص وتدقيق المنتجات بهدف توفير قدر من التأكد من مدى توافقها ومطابقتها مع القيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة.	
			25.5	40.9	16	12.5	5.1				

أسلوب الإفصاح عن نتائج مراجعة تقارير التنمية المستدامة :									
موافق	0.831	3.49	38	147	141	43	0	يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقارير المراجعة المالية الخارجية.	01
			10.3	39.8	38.2	11.7	0		
موافق بشدة	0.572	4.37	155	197	17	0	0	يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقرير منفصل عن تقارير المراجعة الخارجية.	02
			42	53.4	4.6	0	0		
موافق	0.423	3.72	المتوسط المرجح للمحور الثالث						

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج SPSS.

استهدفت العبارات من 01 إلى 20 استكشاف آراء أفراد العينة حول الجزء المتعلق بكيفية تدقيق البعد الاجتماعي لأداء المؤسسة الاقتصادية في تقرير التنمية المستدامة من قبل مراجع الحسابات في الجزائر، ومن خلال الجدول السابق يمكن الخروج بعدد من النتائج والملاحظات كالتالي:

**العبرة 01:** "ضرورة فحص وتقييم نظام وتقارير المحاسبة الاجتماعية إن وجدت".

حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.24 وانحراف معياري بلغ 0.966 وبدرجة تقييم موافق بشدة حسب مقياس ليكارت لخماسي، ما يدل على إدراك أفراد العينة واتفاقهم على ضرورة قيام مراجع الحسابات في ظل تحقيق التنمية المستدامة وتدقيق أداء الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بفحص وتقييم نظام وتقارير المحاسبة الاجتماعية إن وجدت، وذلك بغرض التحقق من صدق ودقة المعلومات التي تعبر عن مسؤوليتها الاجتماعية، إضافة إلى مدى تعبير تقارير المحاسبة الاجتماعية للمؤسسات على نتيجة النشاط الاجتماعي لها في الدورة المحاسبية وإضفاء الثقة عليها .

**العبرة 02:** "فحص وتقييم مدى التزام المؤسسة بالمعايير والنصوص التشريعية لقياس الأداء الاجتماعي والتقرير عن نتائجه".

سجلت هذه العبارة متوسط حسابي بلغ 3.43 بانحراف معياري معتبر قدر بـ 1.329 وبدرجة تقييم موافق وفق سلم ليكارت الخماسي، واستنادا للنتائج المتحصل عليها يتضح اتفاق أغلبية أفراد العينة على أنه يجب على مراجع الحسابات المكلف بعملية مراجعة البعد الاجتماعي في تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، العمل على فحص وتقييم مدى التزام المؤسسة محل المراجعة بالتشريعات والقوانين الخاصة بقياس الأداء الاجتماعي والتقرير عنه.

### العبارات التي تخص مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالعمال:

✓ تحصلت عبارة فحص ومراجعة الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات على درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.94 وانحراف معياري قدر بـ 1.103 حيث يتضح من ذلك موافقة أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات المقدمة للعمال وذلك بهدف التحقق من دفعها وسدادها في مواعيدها المقررة، إضافة إلى التحقق من مستوى أجور العمال هل هي مناسبة ومماثلة لما يحصل عليه العمال في المؤسسات الأخرى.

✓ أحرزت عبارة فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية متوسط حسابي قدره 3.91 وانحراف معياري 0.928 وحسب مقياس ليكارت الخماسي يتضح لنا أن العبارة حققت درجة تقييم موافق، ما يدل على اتفاق أفراد العينة حول ضرورة قيام مراجع الحسابات بفحص ومرجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية وذلك للتحقق من مدى ملائمة تلك الأنظمة وانتظام صرفها على العاملين المستحقين لها.

✓ قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارة فحص ومراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف داخل وخارج المؤسسة 3.78 و 1.043 على التوالي، وبدرجة تقييم موافق، ويتضح من خلال النتائج المتحصل عليها موافقة أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات بعملية فحص ومراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف داخل وخارج المؤسسة، وذلك من أجل التحقق من سلامة بيئة العمل داخل المؤسسة وتوفير سبل الرعاية الطبية والصحية للعمال.

✓ حققت العبارة المتعلقة بفحص ومراجعة نظم التدريب وأعداد المتدربين داخل وخارج المؤسسة والمبالغ المدفوعة لذلك درجة تقييم محايد بمتوسط حسابي قدره 2.79 وانحراف معياري 0.961، ما يدل على حيادية أفراد العينة في إبداء رأيهم حول قيام مراجع الحسابات بفحص نظم التدريب.

✓ قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة المتعلقة بفحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمؤسسة ونظم الاتصال (صناديق الشكاوى ونظم الاجتماعات الدورية) 3.37 للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين وانحراف معياري 1.040، حيث حققت هذه العبارة درجة تقييم محايد ما يدل على حيادية أفراد العينة في الإجابة عن هذه العبارة.

✓ أحرزت العبارة المتعلقة بمراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها متوسطا حسابيا وانحرافا معياريا قدره بـ 3.49 و 1.011 على التوالي، واستنادا لهذه النتائج فإن هذه العبارة حققت درجة تقييم **موافق** وهذا يدل على موافقة أفراد العينة على ضرورة قيام مراجع الحسابات بمراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها من أجل التحقق من تقديم المؤسسات لمثل هذه الخدمات وبالشكل المناسب.

تحصلت العبارة المتعلقة بفحص ومراجعة المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها على درجة تقييم **موافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي، حيث حققت هذه العبارة متوسط حسابي بلغ 4.27 وانحراف معياري قدره 0.822، ويتضح من خلال ذلك موافقة أغلبية أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات بفحص ومراجعة المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها وذلك للتحقق من تقديم المؤسسة لتلك الخدمات بشكل مناسب.

#### العبارات التي تخص مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالعملاء:

✓ بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة المتعلقة بفحص ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة 4.25 و 0.822 على التوالي وبدرجة تقييم **موافق بشدة**، حيث يتضح إدراك أغلبية أفراد العينة أنه يجب على مراجع الحسابات عند تدقيق الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية المتعلق بالعملاء، القيام بعملية فحص ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة وذلك من أجل التحقق من أن هامش الربح المحقق وعدالة الأسعار المحددة للسلع والخدمات مناسبين.

✓ أحرزت العبارة المتعلقة بفحص نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات درجة تقييم **موافق** بمتوسط حسابي قدره 3.62 وانحراف معياري بلغ 1.082، ما يوضح على موافقة أفراد العينة على ضرورة قيام مراجع الحسابات بهذه العملية للتحقق من مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتقديم تلك الضمانات للعملاء في الوقت والشكل المناسب.

✓ قدر المتوسط الحسابي لعبارة فحص الشكاوى والمقترحات المقدمة من قبل العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة الإجراءات المتبعة في ذلك من قبل الإدارة لتحقيق رضا العملاء 3.97 وبانحراف معياري بلغ قيمة 0.875 وبدرجة تقييم **موافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي، فيؤكد ذلك اتفاق أغلبية أفراد العينة على ضرورة

قيام مراجع الحسابات بهذه العملية من أجل التحقق من وجود الأمان الكامل أثناء استخدام المنتجات وكسب رضا العملاء ووفائهم لها.

✓ سجلت العبارة المتعلقة بفحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدره بـ 3.95 و 1.101 على التوالي ما يظهر اتفاق أفراد العينة على وجوب قيام مراجع الحسابات بفحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات، وذلك للتحقق من مدى التزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ببذل الجهود اللازمة لا شباع رغبات العملاء من خلال الارتقاء بمستوى السلع والخدمات المقدمة.

✓ أحرزت العبارة المتعلقة بفحص ومراجعة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة لذلك درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.53 وانحراف معياري قدره 1.229، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة قيام مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بهذه العملية من أجل التحقق من صدق تنشيط المؤسسات للمبيعات.

#### العبارات التي تخص مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالمجتمع:

✓ حققت عبارة فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية الاجتماعية والرياضية للتحقق من دعم تلك الهيئات درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.78 وانحراف معياري قدره بـ 1.141، ما يؤكد على اتفاق أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات بهذه العملية أثناء قيامه بمراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية المتعلق بالمجتمع، وذلك من أجل التحقق من مدى دعم المؤسسة لهذه الهيئات.

✓ سجلت العبارة المتعلقة بفحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج الملوثة للبيئة درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.53 و 0.903 على التوالي، ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات بفحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج الملوثة للبيئة للتحقق من مدى التزامها بالنصوص والقوانين البيئية.

✓ بلغ المتوسط الحسابي لعبارة فحص ودراسة برامج المؤسسة في حل مشكلات السكن وجهودها في بيان مظاهر ومسببات المشكلات الاجتماعية وسبل التخلص والوقاية منها 2.95، وانحراف معياري قدر بـ 1.210 ومن خلال هذه النتائج حققت العبارة درجة تقييم محايد، مما يدل على حيادية أفراد العينة في إبداء رأيهم حول قيام مراجع الحسابات بهذه العملية.

**العبارات التي تخص مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك:**

✓ حققت العبارة المتعلقة بإجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي درجة تقييم موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، بمتوسط حسابي قدر بـ 3.41 وانحراف معياري بلغ 1.248، حيث اتفق أغلبية أفراد العينة على ضرورة قيام مراجع الحسابات بإجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من أن العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً في حدود العائد المناظر في الأنشطة المماثلة.

✓ سجلت عبارة فحص وتقييم سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات بالأسواق درجة تقييم محايد حسب مقياس ليكارت الخماسي، حيث حققت متوسط حسابي قدره 3.30 وانحراف معياري قدر بـ 1.016، ما يؤكد حيادية أفراد العينة في إبداء رأيهم حول قيام مراجع الحسابات بهذه المهمة.

✓ حققت عبارة في ظل الملكية العامة يتعين على المراجع التحقق من الجهود المبذولة واللازمة من قبل المؤسسة تجاه تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة من التدخل في ذلك النشاط درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.60 وانحراف معياري قدره 1.162، ما يدل على موافقة أفراد العينة على ضرورة قيام مراجع الحسابات بهذه المهمة .

استهدف الجزء الثاني استكشاف آراء أفراد العينة حول كيفية تدقيق البعد البيئي لأداء المؤسسة الاقتصادية في تقرير التنمية المستدامة من قبل مراجع الحسابات في الجزائر والذي تضمن 05 عبارات، ومن خلال الجدول رقم (04-12) تم التوصل إلى النتائج والملاحظات التالية :

**العبارة 01:** "فحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة (إن وجدت)".

أحرزت العبارة المتعلقة بفحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة (إن وجدت) درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وانحراف معياري قدره 1.138، واستناداً لهذه النتائج يتضح لنا موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة فحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة (إن وجدت).

**العبارة 02:** "فحص وتقييم مدى كفاءة البرامج والأنشطة والسياسات والتشريعات البيئية المطبقة في المؤسسة ومدى الالتزام بها".

سجلت هذه العبارة درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي وانحراف معياري 3.83 و 0.903 على التوالي، ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات فحص وتقييم مدى كفاءة البرامج والأنشطة والسياسات والتشريعات البيئية المطبقة في المؤسسة ومدى الالتزام بها.

**العبارة 03:** "فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عند تنفيذها للبرامج والأنشطة البيئية من ناحية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المؤسسة من ناحية أخرى".

سجلت هذه العبارة درجة تقييم موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، حيث حققت متوسط حسابي قدره 3.97 وانحراف معياري قدره بـ 1.014، ما يؤكد على موافقة أغلبية أفراد العينة في إبداء رأيهم حول ضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عند تنفيذها للبرامج والأنشطة البيئية من ناحية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المؤسسة من ناحية أخرى.

**العبارة 04:** فحص ومراجعة دور المؤسسة في مكافحة التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلا من المحاولة السيطرة عليه.

حققت هذه العبارة درجة تقييم موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.95 وانحراف معياري قدره بـ 0.951، ما يؤكد على اتفاق أفراد العينة على قيام مراجع الحسابات بهذه العملية أثناء قيامه بمراجعة الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك من أجل القضاء على ظاهرة التلوث.

**العبارة 05:** فحص وتدقيق المنتجات بهدف توفير قدر من التأكد من مدى توافقها ومطابقتها مع القيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة.

بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.69، وانحراف معياري قدره بـ 1.133 ومن خلال هذه النتائج حققت العبارة درجة تقييم موافق، مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة فحص وتدقيق المنتجات بهدف توفير قدر من التأكد من مدى توافقها ومطابقتها مع القيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة من قبل مراجع الحسابات.

استهدف الجزء الثالث استكشاف آراء أفراد العينة حول أسلوب الإفصاح عن نتائج مراجعة تقارير التنمية المستدامة في الجزائر والذي تضمن عبارتين، ومن خلال الجدول رقم (04-12) تم التوصل إلى النتائج والملاحظات التالية :

**العبرة 01:** "يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقارير المراجعة المالية الخارجية".

بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة 3.49 و 0.83 على التوالي، حيث حققت العبارة درجة تقييم موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، واستنادا لهذه النتائج يتضح لنا موافقة أغلبية أفراد العينة على أن يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة متضمن في تقارير المراجعة المالية الخارجية (غير منفصل عنها).

**العبرة 02:** "يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقرير منفصل عن تقارير المراجعة الخارجية".

تحصلت هذه العبارة على درجة تقييم موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي بمتوسط حسابي بلغ 4.37 وانحراف معياري قدر بـ 0.572، وهذا يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على أنه يجب على مراجع الحسابات في الجزائر إعداد تقرير خاص يتضمن نتائج عملية مراجعة التنمية المستدامة يكون منفصل كليا على تقارير المراجعة الخارجية.

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول المتوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور الثالث والذي هو بمقدار 3.72 بدرجة تقييم بإيجابية **الموافق** حسب مقياس ليكارت الخماسي وذلك لوقوعها في منطقة المتوسط المرجح ما بين (3.40) و(4.20) حيث يبين موافقة أغلبية أفراد العينة على جميع العناصر المذكورة في هذا المحور، وبانحراف معياري 0.423.

المحور الرابع: سبل أو آليات دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة

استهدف المحور الرابع استكشاف آراء أفراد العينة المتعلق بسبل أو آليات دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة والذي تضمن 05 عبارات، ومن خلال الجدول السابق تم التوصل إلى النتائج والملاحظات التالية :

الجدول رقم (04-14) : نتائج الإجابات المتعلقة بسبل أو آليات دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة

الاستجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات	رقم العبارة
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%	%		
موافق	0.720	4.15	111	218	24	16	0	العمل على تدخل الدولة في إصدار معايير وقوانين خاصة بإعداد تقرير التنمية المستدامة ومراجعتها في البيئة الجزائرية لتنظيم وتعزيز عمل المحاسبين والمراجعين في هذا المجال .	01
			30.1	59.1	6.5	4.3	0		
موافق بشدة	0.696	4.21	123	216	16	14	0	العمل على دخول الإفصاح والمراجعة عن تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية .	02
			33.3	58.5	4.3	3.8	0		
موافق	0.671	4.18	113	221	25	10	0	زيادة ضغوطات أصحاب المصالح والأطراف والهيئات المهنية في المجتمع على المؤسسة بالإفصاح عن أدائها الخاص بالتنمية المستدامة .	03
			30.6	59.9	6.8	2.7	0		
موافق بشدة	0.798	4.57	264	73	12	20	0	العمل على إصدار معايير ومنهجية يجب اتباعها من قبل مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة.	04
			71.5	19.8	3.3	5.4	0		
موافق	0.732	4.13	107	220	24	18	0	توفير التدريب المناسب والكافي لمراجع الحسابات لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة.	05
			29	59.6	6.5	4.9	0		
موافق بشدة	0.521	4.25						المتوسط المرجح للمحور الرابع	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج spss .

الجدول السابق يوضح التوزيع التكراري والتوزيع النسبي إضافة إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاستجابات عينة الدراسة بخصوص سبل وآليات دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة، وهذا ما تضمنه هذا المحور والتي تمت مناقشتها في ما يلي:

**العبارة 01:** "العمل على تدخل الدولة في إصدار معايير وقوانين خاصة بإعداد تقرير التنمية المستدامة ومراجعته في البيئة الجزائرية لتنظم وتعزز عمل المحاسبين والمراجعين في هذا المجال."

يتضح من الجدول السابق أن هذه العبارة حققت متوسط حسابي متمثل في 4.15 وانحراف معياري 0.720، حيث احتلت الرتبة الثالثة بدرجة تقييم موافق حسب إجابات أفراد العينة، هذا ما يدل على ضرورة ووجوب تدخل الدولة الجزائرية في سن وفرض قوانين وتشريعات خاصة بالإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة ومراجعته من أجل تنظيم وتعزيز كل من عمل المحاسبين والمراجعين في هذا المجال.

**العبارة 02:** "العمل على دخول الإفصاح والمراجعة عن تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية" . .

تمثل المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.21 وانحراف معياري قدر بـ 0.696 وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن العبارة حققت درجة تقييم موافق بشدة ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة بخصوص ضرورة العمل على دخول الإفصاح والمراجعة عن تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**العبارة 03:** "زيادة ضغوطات أصحاب المصالح والأطراف والهيئات المهنية في المجتمع على المؤسسة بالإفصاح عن أدائها الخاص بالتنمية المستدامة" .

حققت هذه العبارة متوسط حسابي قدره 4.18 وانحراف معياري بلغ 0.671 وبدرجة تقييم موافق حسب مقياس ليكارت الخماسي، ما يوضح موافقة أفراد عينة الدراسة على ضرورة زيادة ضغوطات أصحاب المصالح والأطراف والهيئات المهنية في المجتمع على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن أدائها الخاص بالتنمية المستدامة .

**العبارة 04:** "العمل على إصدار معايير ومنهجية يجب اتباعها من قبل مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة".

أحرزت هذه العبارة درجة تقييم **موافق بشدة** حسب مقياس ليكارت الخماسي بمتوسط حسابي وانحراف معياري قدره بـ 4.75 و 0.798 على التوالي، ومن خلال هذه النتائج يتضح لنا موافقة أغلبية أفراد العينة حول ضرورة عمل الدولة الجزائرية على إصدار معايير ومنهجية يجب اتباعها من قبل مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.

**العبارة 05:** توفير التدريب المناسب والكافي لمراجع الحسابات لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة.

سجلت هذه العبارة متوسط حسابي قدره بـ 4.13 وانحراف معياري بلغ 0.732 وبدرجة تقييم **"موافق"** وفق مقياس ليكارت الخماسي ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة أنه من سبل تعزيز الدور المنوط من مراجع الحسابات في مجال مراجعة تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية هو توفير التدريب المناسب والكافي للمراجع من أجل ضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها نجد أن هذا المحور حقق هذا المحور متوسط حسابي قدره 4.25 والذي يقابل درجة تقييم **"موافق بشدة"** وفق مقياس ليكارت الخماسي، انحراف معياري قدره بـ 0.521، وهذا ما يفسر ضرورة تعزيز وزيادة سبل دعم الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في ظل تدقيق أبعاد التنمية المستدامة من خلال اتباع عدة وسائل وأساليب من أجل ذلك.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

تم صياغة أربعة فرضيات رئيسية لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات كالتالي:

#### أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

والتي مضمونها "تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة".

لإثبات صحة هذه الفرضية قامت الباحثة بتحليل نتائج المحور المتعلق بالإفصاح والتقارير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية.

ولغرض اختبار هذه الفرضية وفروعها سيتم استخدام اختبار **One-Sample Test** لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على مدى الإفصاح والتقارير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بالاعتماد على ما يلي:

✓ نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05)؛

✓ نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

-  $H_0$ : لا تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة.

-  $H_1$ : تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى كما يلي:

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج اختبار **One-Sample Test**.

الجدول رقم (04-15): نتائج اختبار **One-Sample Test** لفرضية الإفصاح والتقارير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات

#### الاقتصادية الجزائرية

(Test Value = 0)								
الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	الإفصاح والتقارير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.60	0.554	موافق	124.694	.000	368	3.596

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق بالإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية يقدر بـ 3.596، وأن قيمة الاحتمالية (Sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  لا تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة.

#### ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

والتي مضمونها "يوجد اطار لمراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من قبل مراجع الحسابات يتضمن جملة من الأهداف والأهمية والشروط".

ولغرض اختبار هذه الفرضية وفروعها سيتم استخدام اختبار  $One-Sample Test$  لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على وجود اطار لمراجعة تقرير التنمية المستدامة من قبل مراجع الحسابات، وذلك بالاعتماد على ما يلي :

✓ نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05)؛

✓ نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

-  $H_0$  : لا يوجد اطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من قبل مراجع الحسابات.

-  $H_1$  : يوجد اطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من قبل مراجع الحسابات. ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج اختبار  $One-Sample Test$ .

الجدول رقم (04-16) : نتائج اختبار  $One-Sample Test$  لفرضية وجود اطار مقترح لمراجعة التقرير عن التنمية المستدامة

#### للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(Test Value = 0)								
الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	يوجد اطار مقترح لمراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.87	0.560	موافق	132.638	368	0.000	3.866

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق باختبار وجود اطار مقترح لمراجعة التقرير عن التنمية المستدامة يقدر بـ 3.866 ، وأن قيمة الاحتمالية (Sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05 ، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص "لا يوجد اطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من قبل مراجع الحسابات"، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد اطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من قبل مراجع الحسابات".

### ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين كالآتي:

#### 1. الفرضية الفرعية الأولى

ولغرض اختبار هذه الفرضية وفروعها سيتم استخدام اختبار One-SampleTest لقياس المتوسط الحسابي للإجابات على قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

وذلك بالاعتماد على ما يلي :

✓ نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05)؛

✓ نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

-  $H_0$  : لا يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

-  $H_1$  : يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج اختبار One-Sample Test

الجدول رقم (04-17): نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

(Test Value = 0)								
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	3.66	0.478	موافق	146.926	.000	368	3.655

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق بقيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يقدر بـ 3.655 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) مساوية لـ 0.000 ، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05 ، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية H0 التي محتواها لا يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، وقبول الفرضية البديلة التي تنص يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

## 2. الفرضية الفرعية الثانية

ولغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات حول هل يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالاعتماد على ما يلي :

✓ نقبل الفرضية الصفرية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05)؛

✓ نرفض الفرضية الصفرية H0 إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

- H0 : لا يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- H1 : يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج اختبار One-Sample Test.

الجدول رقم (04-18): نتائج اختبار One-Sample Test لفرضية قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

(Test Value = 0)								
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	3.87	0.838	موافق	88.715	.000	368	3.870

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق بقيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يقدر بـ 3.870 ، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) مساوية لـ 0.000 ، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05 ، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  التي محتواها لا يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

#### الفرع الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

والتي مضمونها "يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

ولغرض اختبار هذه الفرضية وفروعها سيتم استخدام اختبار One-Sample Test لقياس المتوسط الحسابي للإجابات يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وذلك بالاعتماد على ما يلي :

✓ نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أكبر من مستوى المعنوية (0.05)؛

✓ نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  إذا كانت قيمة (مستوى المعنوية: Sig) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

-  $H_0$  : لا يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

-  $H_1$  : يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ومن أجل ذلك نورد الجدول التالي والذي يوضح نتائج اختبار **One-Sample Test**.

الجدول رقم (04-19): نتائج اختبار **One-Sample Test** لفرضية العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(Test Value = 0)								
الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التقييم	T	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية (Sig)	متوسط الفروق
01	العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	4.25	0.521	موافق بشدة	156.637	368	0.000	4.250

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن متوسط الفروق المتعلق باختبار العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية يقدر ب 4.25، وأن قيمة الاحتمالية (Sig) مساوية لـ 0.000، وهي أقل من القيمة المعنوية 0.05، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية التي محتواها لا يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق توزيع الاستبيان والتي تهدف إلى إبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات وذلك على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المتمثلين في أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال ، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (spss25)، لاحظنا أن مراجعي الحسابات وعي تجاه مراجعة البعد البيئي والاجتماعي في تقارير التنمية المستدامة، وضرورة العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة تقارير التنمية المستدامة.

# الخاتمة

حاولت هذه الأطروحة التوصل لدراسة كيفية مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال إبراز دور مراجع الحسابات في هذا المجال (مع التركيز على مراجعة البعدين البيئي والاجتماعي)، ففي ظل تحديات تبني المؤسسات الاقتصادية للتنمية المستدامة، ظهرت أهمية إعداد هذه الأخيرة لتقارير التنمية المستدامة تفصح من خلالها عن الآثار الاجتماعية والبيئية المرتبطة بنشاطاتها الاقتصادية لأصحاب أصحاب، ومن أجل إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في هذه التقارير، وجب التأكيد عن مدى عدالتها ومصداقيتها من قبل مراجع الحسابات.

ومن أجل ذلك تم معالجة هذا الموضوع في جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي، حيث تضمن الجانب النظري ثلاث فصول، تناول الفصل الأول التأسيس النظري لمراجعة الحسابات والتنمية المستدامة والفصل الثاني التقرير والإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية، أما الفصل الثالث فقد عالج دور مراجع دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، أما الجانب التطبيقي من الدراسة تم الاعتماد فيه على الاستبيان لاستكشاف آراء مراجعي الحسابات والأساتذة الأكاديميين في التخصص حول هذا الموضوع، واستعمل في ذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية لإثبات صحة الفرضيات.

### نتائج الدراسة:

- تتمثل تقارير التنمية المستدامة في تلك التقارير السنوية العلنية التي تقدم معلومات كمية ووصفية مالية وغير مالية المصدر 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 شمولاً لإمكانية المساءلة المحاسبية وتعزيز التزامها تجاه أصحاب المصالح (مثل الموظفين والمساهمين، البنوك... إلخ)؛
- تعد مراجعة التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة، والتي تقوم على التحقق من مدى صدق المحتوى المعلوماتي لتقارير التنمية المستدامة المتعلقة بالأداء المستدام الذي يوفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة، من خلال فحص ومراجعة هذه التقارير، وصولاً إلى إبداء الرأي الفني المحايد وإيصاله إلى أصحاب المصالح؛
- 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، إضافة إلى الافتقار إلى معايير موضوعية ومعمول بها (إرشادات رسمية) عند فحص مثل هذه التقارير مما يؤثر على درجة التأكيد وإحداث فجوة توقعات ما يشكل تحدياً كبيراً في عمل مراجع الحسابات.

- قصور المعايير الحالية في تلبية احتياجات مراجع الحسابات في مجال مراجعة تقارير أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية؛
- يمكن تكييف معايير المراجعة الدولية بما يخدم مراجع الحسابات عند قيامه بفحص ومراجعة تقارير التنمية المستدامة والتي تعد كإرشادات عامة تلي احتياجات هذا الأخير عند إصداره لتأكيد بشأن مزاعم الإدارة حول التنمية المستدامة خاصة المتعلقة بالمعلومات الغير مالية (المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي).
- اتفقت أغلبية آراء أفراد عينة الدراسة على ضرورة قيام مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاجتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال القيام بالعديد من الإجراءات والتي تمس أربعة جوانب متعلقة بالعمال والعملاء والمجتمع والملاك؛
- موافقة أفراد العينة على ضرورة قيام مراجع الحسابات في الجزائر بتدقيق البعد البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تفصح عن تقاريرها المتعلقة بالتنمية المستدامة من خلال عدة إجراءات لتقييم الأداء البيئي لهذه المؤسسات ؛
- يمكن تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة تقرير التنمية المستدامة بإستخدام عدة أساليب ووسائل من بينها تدخل الدولة الجزائرية بإصدار قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات الإفصاح عن التنمية المستدامة، إضافة إلى ضرورة وجود معايير خاصة بها.

### التوصيات:

- وجوب تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتنمية المستدامة، من خلال إدماج أبعاد الاستدامة ضمن استراتيجياتها والمتمثلة في الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية المتعلقة بنشاطها؛
- إلزامية المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية على ضرورة إفصاحها عن القضايا المتعلقة بالتنمية المستدامة (تقرير التنمية المستدامة).
- ضرورة توسيع نطاق مسؤولية مراجع الحسابات لتشمل الخدمة التأكيدية الجديدة المتمثلة في مراجعة تقارير الاستدامة للمؤسسات، التي توفر تأكيدات على الأداء البيئي والاجتماعي والمالي في ظل تحديات استدامة المؤسسات وذلك لضمان جودة هذه التقارير؛
- العمل على إعداد نموذج موحد في إطار مراجعة وتدقيق تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من أجل تسهيل عمل مراجع الحسابات وقابلية مقارنة المؤسسات في هذه المجال؛
- تعزيز الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة وتدقيق تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال اتباع عدة أساليب ووسائل منها:

✓ العمل على دخول مراجعة تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية .

✓ تدخل الدولة من خلال إصدار قوانين ومعايير خاصة متعلقة بإعداد تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية ؛

✓ ضرورة قيام المنظمات والهيئات المهنية بوضع معايير وإجراءات خاصة تساعد المراجع في القيام بعمله في المجال الجديد المتعلق بمراجعة وتدقيق التقرير عن قضايا الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- إعداد برامج تدريبية للمحاسبين والمراجعين لصقل معرفتهم وقدراتهم للقيام بعملية إفصاح ومراجعة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من أجل اكتساب خبرات ومهارات في هذا المجال.

#### آفاق الدراسة:

- توسيع مجالات البحوث العلمية المستقبلية في مجال محاسبة ومراجعة تقارير التنمية المستدامة؛
- مدى تكييف معايير المراجعة الدولية لمراجعة تقارير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- مسؤولية مراجع الحسابات في التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمؤشرات مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI)؛
- دراسة مدى توافق المراجعة الداخلية في مجال تدقيق التنمية المستدامة مع مهام المراجعة الخارجية.

# قائمة المراجع

## المصادر والمراجع

## المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## ① الكتب

1. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
2. إسماعيل حسين إسماعيل، شكري رجب العشماوي، قضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.
3. إسماعيل حسين إسماعيل، شكري رجب العشماوي، قضايا اقتصادية معاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005.
5. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
6. حامد الريفي، اقتصاديات البيئة، ط1، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
7. حمد بن محمد آل الشيخ، اقتصاديات الموارد الطبيعية والبيئة، ط1، مكتبة العبيكان للنشر، 2007.
8. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2015.
9. رشا الغول، دراسات متقدمة في المراجعة - المراجعة البيئية، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.
10. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. سليمان عمر محمد الهادي، الاستثمار الأجنبي المباشر وحقوق البيئة في الاقتصاد الإسلامي والاقتصاد الوضعي، ط1، الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2015 عمان.
12. عبد الله بن عبد الرحمان البريدي، التنمية المستدامة: مدخل تكاملي لمفاهيم الاستدامة وتطبيقاتها مع التركيز على العالم العربي، مكتبة العبيكان، الرياض، 2015.
13. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، 2014، الإسكندرية.
14. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، ط3، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، 2011.
15. عيبر عبد الخالق، التنمية البشرية وأثرها على تحقيق التنمية المستدامة، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.
16. كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، المنصورة، 2003.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2006.
18. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2003.
19. محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2013.
20. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
21. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

## ② الرسائل والأطروحات

22. آفاق ذنون إبراهيم، نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2016.
23. 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 دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة الدراسات العليا، جامعة قناة السويس، 2015.
24. زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015.
25. سايح بوزيد، دور الحكم الراشد في تحقيق التنمية المستدامة بالدول العربية حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012.
26. سليمان كعوان، دور الطاقات البديلة في تحقيق التنمية- حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2016/2015.
27. عبد الغني حسونة، الحماية القانونية للبيئة في إطار التنمية المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
28. عشتار قسطنطين ايشو قليتا، مدى التزام شركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير استدامة وتطوير نموذج لهذا التقرير وفقاً لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2014/2013.
29. العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه طور ثالث، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
30. محمود سالم عبد الله إدريس، أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمنشأة بالتطبيق على الشركات الليبية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة للدراسات العليا، العراق، 2015.
31. مراد جبارة، دور التنمية الزراعية المستدامة في تحقيق الأمن الغذائي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، تخصص نقود ومالية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2015/2014.
32. مريم قطوش، التوجه نحو تحقيق أبعاد الاستدامة كمدخل لتعزيز المؤسسات المستدامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، 2018/2017.
33. نسرين بو زاهر، ترقية العرض السياحي الوطني في ظل مشاريع التنمية للسياحة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2016.

## ③ المقالات والمنشورات

34. أسامة عبد المنعم، أحمد طه العجلوني، تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحكومية المؤسسية في الشركات، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 10، المجلد 5، 2013، العراق.
35. تھاني أبو القاسم أحمد، عماد الدين عوض العكمام، تقييم فاعلية أداء المراجعة البيئية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، العدد 2، مصر، 2016.
36. حنان عبد العباس باقر الدليمي، دور التدقيق البيئي في تحقيق التنمية المستدامة دراسة في الشركة العامة للصناعات النسيجية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 9، العدد 4.

37. حميدة المحجوب، حنان أبو شعالة، أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والطلب، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراته، المجلد 5، عدد خاص، مارس 2017.
38. حنان جابر حسين، إطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة - دراسة ميدانية على قطاع البترول في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
39. حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، بغداد، المجلد 02، العدد 03، 2016.
40. خولة حسين حمدان، برنامج تدقيق مقترح لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة جامعة بابل، العلوم الصرفة والتطبيقية والعلوم الهندسية، بابل، المجلد 26، العدد 02، 2018.
41. خولة حسين حمدان، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في التنمية المستدامة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكوفة، المجلد 14، العدد 28، 2016.
42. خولة حسين حمدان، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014.
43. دينا زين العابدين سعيد حسن، فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تجدد مهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 20، العدد 2، مصر.
44. زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2014.
45. سحر قدوي عباس، توظيف الإدارة البيئية في الوصول إلى التنمية المستدامة في العراق نموذجاً، مجلة كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 5، 2009.
46. صالح إبراهيم يونس الشعباني، مقترح لتطوير نموذج بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء في ظل التنمية المستدامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 9، العدد 17، 2017.
47. الطاهر ميمون، فاتح غلاب، أثر التقرير عن التنمية المستدامة في تعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المسيلة، العدد 02، 2017.
48. الطاهر ميمون، فاتح غلاب، إطار مقترح لتقارير استدامة المؤسسات الجزائرية في ضوء مبادرة التقارير العالمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، العدد 17، 2017.
49. عباس أحمد رضوان حمدان وآخرون، مدخل مقترح لتأكيد المراجع الخارجي لتقارير الاستدامة وانعكاسه على تكلفة رأس مال المنشأة في البيئة العراقية، مجلد 41، العدد 02، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، 2017.
50. عبد الرحمان العايب، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، العدد 1، 2011.
51. عبد الرحمان عادل خليل، الزين عبد الله بابكر، دور محاسبة التنمية المستدامة في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري للمنشآت الصناعية، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، المجلد 3، العدد 3، ديسمبر 2016.
52. عبد الرزاق حمد حسين، حنين رضوان عبد القادر، واقع الاقتصاد الإماراتي في ظل التنمية المستدامة دراسة تحليلية للمدة 2001-2016، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، مجلد 03، العدد 39، 2017.
53. عبد الرزاق قاسم الشحادة، مبارك بو عشة، محمد زكريا سوده، تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014.

54. عبد الفتاح عثمان العربي، أحمد محمد المقرنف، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد الأول، المجلد الرابع، جوان 2017.
55. عبد الله حسون محمد، مهدي صالح دواي، اسراء عبد الرحمان حضير، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد، مجلة ديالى، العدد 67، 2015 .
56. عبد الناصر محمد سيد درويش، اطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات عند مراجعة الأداء البيئي في منشآت الأعمال المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة.
57. عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 10، العدد 32، 2014.
58. عدنان مناتي صالح، التنمية المستدامة في الاقتصاد النامي بين التحديات والمتطلبات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العدد الخاص للمؤتمر العلمي المشترك، 2014.
59. عدنان مناتي، ليلي ناجي مجيد، أهمية الاستثمار الأجنبي المباشر في تعزيز التنمية المستدامة ( البعد الاقتصادي ) مع إشارة خاصة للعراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، بغداد، العدد 52، 2017.
60. عفاف إسحاق أبو زر، راضي عقلة العتوم، مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الإجراءات التحليلية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، مجلد 12، العدد 1، 2016.
61. عمر مصباح المزوعي، مختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراته، المجلد 5، عدد خاص، مارس 2017.
62. ماريتزا فارقاز، أهداف التنمية المستدامة: تحويل عالمنا بالابتكار، مجلة التعليم والتوعية البيئية، العدد 13، جانفي 2016.
63. مجيد حميد مجيد، مدى توافر متطلبات الابتكار المنظمي في منظمات تقنيات المعلومات وإسهامها في تعزيز التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 113، 2017.
64. محمد أحمد تلاولة، رافت محمد جودة، العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن عناصر محاسبة الاستدامة للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، فلسطين، المجلد 6، العدد 3، أكتوبر 2016.
65. ميلاد رجب اشيلية، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، المجلة الجامعة، العدد 16، المجلد 3، يوليو 2014.
66. وفاء عمر التوم الحاج، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت، مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين، مج 8، ع 29، 2017.
- 4 المؤتمرات والملتقيات
67. أحمد فايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماع في دعم حوكمة الشركات، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 07/06 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة..
68. أمال بوب، المؤشرات البيئية في قياس التنمية المستدامة، مداخلة في الملتقى الوطني الخامس حول اقتصاد البيئة وأثره على التنمية المستدامة، جامعة 20 أوت 1955م، سكيكدة، يومي 12/11 نوفمبر، 2008.
69. أمينة قهوجي، حكيم بن حسان، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر الدولي الثالث حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسبية بن بو علي - الشلف، يومي 14 و 15 نوفمبر 2016 .
70. 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، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 21/20 نوفمبر 2012.

71. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، دور الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.
72. صليحة عشي، التنمية المستدامة في النهج الإسلامي، مداخلة في الملتقى الدولي حول مقومات تحقيق التنمية المستدامة في الاقتصاد الإسلامي، جامعة قلمة، يومي 04/03 ديسمبر 2012.
73. عناف إسحاق أبو زر، النظم المتكاملة للتدقيق الداخلي ودوره في استراتيجية وإدارة المخاطر لدعم استدامة الشركات، المؤتمر المهني الدولي الأول حول دور الجمعيات والهيئات المهنية في تطوير وتنظيم مهنة الحسابات، رام الله فلسطين، 7-8 نوفمبر 2012.
74. فاتح غلاب، بوبكر رزيقات، أحمد بوقرة، الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة لبعض مؤسسات صناعة الإسمنت الجزائرية، مداخلة في الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، يومي 25-26 نوفمبر 2013.
75. كمال محمد منصوري، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس - سطيف، يومي 08/07 أبريل 2008.
76. محمد محمود صابر، إمكانية استخدام تقارير المراجعة البيئية كأداة لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التنمية المستدامة، المؤتمر الضريبي الخامس عشر حول دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالية، مصر، 2009.
77. مراد سكاك، فارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يومي 20/21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف.
78. وفاء مجيظنة، التنمية المستدامة: جذور، أبعاد وتحديات، مداخلة في الملتقى الدولي الخامس حول استراتيجيات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة البليدة 02، يومي 23/24 أبريل 2018.
- 5 القراءات والمراسيم
79. الجمعية العامة للأمم المتحدة، تحويل عالمنا: خطة التنمية المستدامة لعام 2030، قرار الجمعية العامة، الدورة السبعون، 25 جوان/ سبتمبر، 2015.
- 6 الجرائد والصحف
80. إبراهيم المبيضين، العربي: تقارير الاستدامة من الممارسات المثلى للمؤسسات في القطاعات التنافسية العالمية، صحيفة الغد الأردني، تاريخ النشر 2017/08/23، 12:00، تاريخ الاطلاع 2017/09/10، 17:00، www.alghad.com.
- 7 البرامج
81. برنامج الحزم الضوئية للعلوم الاجتماعية SPSS 22.
- ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

## 1 Article

82. Burcu Demirel, Murat Erdogan, Corporate Sustainability Reporting in the BIST Sustainability Index, International Journal of Business and Social Reserch, v6, I 10, 2016.
83. Doru Cirnu, sustainable corporate and sustainable development, JOURNAL Annals of the Constantin Brâncuși, Issue 3 University of Târgu Jiu, Economy Series, 2017, ACADEMICA BRÂNCUȘI PUBLISHER.
84. GRI, THE EXTERNAL ASSURANCE OF SUSTAINABILITY REPORTING, global reporting initiative, www.globalreporting.org.
85. Helena María Bollas-Araya, Fernando Polo-Garrido, Elies Seguí-Mas, AD O P T I O N O F S U S T A I N A B I L I T Y R E P O R T I N G A N D A S S U R A N C E, JOURNAL OF CO-OPERATIVE ACCOUNTING AND REPORTING, VOLUME 4, ISSUE 1, SPRING 2016.

86. L.Dagiliené, Normative Institutional Factors on Sustainability Reporting, International Journal of Economics and Management Engineering, v8, I6, World Academy of Science, Engineering and Technology, 2014.
87. Sascha Baum, Reflections on audit and sustainable development, Training Seminar on Auditing Sustainable Development Skopje, 26 September 2016.

الملاحق

الملحق رقم 01: إستمارة الاستبيان



جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق



استبيان حول موضوع :

مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
دراسة ميدانية

تقوم الباحثة بإعداد دراسة حول مدى مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في التطور الثالث تخصص محاسبة وتدقيق، لذا ترحو الباحثة من سيادتكم الإجابة على بيانات هذا الاستبيان الذي يهدف إلى معرفة كيف يساهم مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة بوضع العلامة (X) على الإجابة المناسبة، وتتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير سلفاً على اهتمامكم وحسن تعاونكم لاستيفاء بيانات هذا الاستبيان، وتؤكد لكم أن إجاباتكم سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، عملاً بمقتضيات الأمانة العلمية.

وشكراً جزيلاً على صدق تعاونكم

المشرف على

الباحثة: سارة ميسي

الأطروحة : د.عزه الأزهر

## 1. الأسئلة الشخصية:

المهنة الحالية:

مراجع حسابات	أستاذ أكاديمي في التخصص
( )	( )

الخبرة المهنية :

أقل من 10 سنوات	[10-20] سنوات	[20، 30] سنة	من 30 سنة فما فوق
( )	( )	( )	( )

الدرجة العلمية:

ليسانس	ماجستير	ماجستير	دكتوراه	شهادة مهنية أخرى ( أذكرها)
( )	( )	( )	( )	

العبارة المختارة	أسلوب إفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة:
	1. ضمن التقارير المالية للمؤسسة.
	2. في تقرير خاص بالتنمية المستدامة.
	3. إهمال الإفصاح عنها كليا

## 2. محاور الدراسة:

المحور الأول: الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. يتم الإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة ( البيئية والاجتماعية والاقتصادية) في شكل تقارير الاستدامة تشمل على معلومات وصفية مالية وغير مالية يتم إصدارها من قبل المؤسسات .
					2. يساهم التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز سمعتها وعلاقتها التجارية وخلق ميزة تنافسية لها.
					3. يساهم التقرير عن التنمية المستدامة في زيادة فهم أصحاب المصالح لاحتياجاتهم البيئية والاجتماعية.
					4. يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية مثل ( القيم الاقتصادية المباشرة الناتجة عن ربح أو خسارة ونسب توزيع الأرباح المحتملة، التدفقات النقدية، معدلات ومستويات الأجور مقارنة بالحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي ...).
					5. يتضمن التقرير عن التنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة لتحقيق الاستدامة من الناحية البيئية مثل ( الطاقة المباشرة وغير مباشرة المستخدمة، المواد الأولية

					المستخدمة، وصف الآثار الهامة للأنشطة والمنتجات والخدمات المتعلقة بالتنوع البيولوجي (...)
					6. يتضمن التقرير عن التنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة لتحقيق الاستدامة من الناحية الاجتماعية مثل ( الأمور المتعلقة بالمنتج، العمالة، المستهلكين، الملاك...).

المحور الثاني: مراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف ، الأهمية، الشروط)					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. تهدف مراجعة تقرير التنمية المستدامة إلى التحقق من مدى كفاية إفصاحها عن أداء المؤسسة تجاه تحقيق التنمية المستدامة ومدى صحة وعدالة هذا الإفصاح .
					2. ينبغي على المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقرير التنمية المستدامة الحصول على القدر الكافي من المعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة، وفهم وتحديد الأحداث والمعاملات والممارسات والأنشطة المتعلقة بالاستدامة .
					3. تهدف عملية مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة إلى تحديد مدى جودة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، من أجل اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين جودة هذه النظم.
					4. تهدف عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة للتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها تجاه تحقيق الاستدامة.
					5. تساعد عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة على فهم أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسة على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي.
					6. تساهم عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وولائهم..
					7. إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع حول صحة ومصداقية التقرير عن استدامة المؤسسة ما يساهم في تخفيفها على سد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة
					8. يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير الاستدامة الخبرة العلمية والعملية في مجال المراجعة المهنية والمجالات البيئية والتكنولوجية ذات العلاقة.
					9. يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة ودور المؤسسة في تحقيقها.

المحور الثالث: تدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقارير التنمية المستدامة)

I. تدقيق البعد الاجتماعي لأداء المؤسسة في تقرير التنمية المستدامة :

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. ضرورة فحص وتقييم نظام وتقارير المحاسبة الاجتماعية للمؤسسة إن وجدت.
					2. فحص وتقييم مدى التزام المؤسسة بالمعايير والنصوص التشريعية لقياس الأداء الاجتماعي والتقرير عن نتائجه.
					3. مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالعمال من خلال ما يلي:
					✓ مراجعة وفحص الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها في مواعيدها المقررة.
					✓ فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية للتحقق من مدى ملائمة تلك الأنظمة وانتظام صرفها على العاملين المستحقين لها.
					✓ فحص ومراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف داخل وخارج المؤسسة للتحقق من سلامة بيئة العمل.
					✓ فحص ومراجعة نظم التدريب وأعداد المتدربين داخل وخارج المؤسسة والمبالغ المدفوعة لذلك.
					✓ فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمؤسسة ونظم الاتصال ( صناديق الشكاوى ونظم الاجتماعات الدورية) للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين.
					✓ مراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها.
					✓ مراجعة وفحص المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها للتحقق من تقديم المؤسسة لتلك الخدمات بشكل مناسب.
					4. مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالعملاء من خلال ما يلي:
					✓ فحص ومراجعة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة.
					✓ فحص نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات والتحقق من مدى الالتزام بتقديم تلك الضمانات للعملاء في الوقت المناسب.
					✓ فحص الشكاوى والمقترحات المقدمة من قبل العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة الإجراءات المتبعة في ذلك من قبل الإدارة لتحقيق رضا العملاء.
					✓ فحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات.
					✓ فحص ومراجعة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة لذلك.
					5. مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالمجتمع من خلال ما يلي: DC
					✓ فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية الاجتماعية والرياضية للتحقق من دعم تلك الهيئات.
					✓ فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات

					الإنتاج الملوثة للبيئة للتحقق من مدى التزامها بالنصوص والقوانين البيئية.
					✓ فحص ودراسة برامج المؤسسة في حل مشكلات السكن وجهودها في بيان مظاهر ومسببات المشكلات الاجتماعية وسبل التخلص والوقاية منها.
					6. مراجعة الأداء الاجتماعي للمؤسسة المتعلق بالملاك من خلال ما يلي:
					✓ إجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً في حدود العائد المناظر في الأنشطة المماثلة.
					✓ فحص وتقييم سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات بالأسواق.
					✓ في ظل الملكية العامة يتعين على المراجع التحقق من الجهود المبذولة واللازمة من قبل المؤسسة تجاه تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة من التدخل في ذلك النشاط.

II. تدقيق البعد البيئي لأداء المؤسسة في تقرير التنمية المستدامة:					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. فحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة (إن وجدت).
					2. فحص وتقييم مدى كفاءة البرامج والأنشطة والسياسات والتشريعات البيئية المطبقة في المؤسسة ومدى الالتزام بها.
					3. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عند تنفيذها للبرامج والأنشطة البيئية من ناحية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المؤسسة من ناحية أخرى .
					4. فحص ومراجعة دور المؤسسة في مكافحة التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلا من المحاولة السيطرة عليه .
					5. فحص وتدقيق المنتجات بمدف توفير قدر من التأكد من مدى توافقتها ومطابقتها مع القيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة.
III. أسلوب الإفصاح عن نتائج مراجعة تقارير التنمية المستدامة :					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقارير المراجعة المالية الخارجية.
					2. يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقرير منفصل عن تقارير المراجعة الخارجية.

المحور الرابع: سبل ( أو آليات ) دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة.					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					1. العمل على تدخل الدولة في إصدار معايير وقوانين خاصة بإعداد تقرير التنمية المستدامة ومراجعتها في البيئة الجزائرية لتنظيم وتعزيز عمل المحاسبين والمراجعين في هذا المجال .

					2. العمل على دخول الإفصاح والمراجعة عن تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية .
					3. زيادة ضغوطات أصحاب المصالح والأطراف والهيئات المهنية في المجتمع على المؤسسة بالإفصاح عن أدائها الخاص بالتنمية المستدامة .
					4. العمل على إصدار معايير ومنهجية يجب اتباعها من قبل مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة.
					5. توفير التدريب المناسب والكافي لمراجع الحسابات لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة.

الملحق 02: قائمة محكمي الاستبيان

الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر ب	صالح حميداتو
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر أ	زكرياء دمدوم
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر ب	وليد مرغني
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر أ	محمد الدينوري سامي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	أستاذ محاضر أ	عقبة ريمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة	أستاذ التعليم العالي	مسعود دراوسي

الملحق قم 03: معامل ألفا كرومباخ لعبارات الاستبيان

معامل ألفا كرومباخ للإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.513	6

معامل ألفا كرومباخ لمراجعة تقرير التنمية المستدامة ( الاهداف، الأهمية، الشروط)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.741	9

معامل ألفا كرومباخ لتدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.808	27

معامل ألفا كرومباخ لسبل أو آليات دعم مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.767	5

معامل ألفا كرومباخ لجميع عبارات الاستبيان

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.837	47

الملحق رقم 04: التكرارات النسبية المتوسطة الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان

✓ القسم الأول: الأسئلة الشخصية لعينة الدراسة

1. المهنة الحالية:

المهنة الحالية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراجع الحسابات	291	78.9	78.9	78.9
	أستاذ أكاديمي في التخصص	78	21.1	21.1	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

2. الخبرة المهنية:

الخبرة المهنية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 10 سنوات	41	11.1	11.1	11.1
	[10-20[	88	23.8	23.8	35.0
	[20-30[	178	48.2	48.2	83.2
	من 30 سنة فما فوق	62	16.8	16.8	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

3. الدرجة العلمية:

الدرجة العلمية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	149	40.4	40.4	40.4
	ماجستير	42	11.4	11.4	51.8
	دكتوراه	154	41.7	41.7	93.5
	شهادة مهنية أخرى	24	6.5	6.5	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

✓ القسم الثاني: فقرات الاستبيان

1. السؤال المنفرد: أسلوب الإفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة

أسلوب الإفصاح المؤسسة الاقتصادية عن جوانب التنمية المستدامة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ضمن التقارير المالية	134	36.3	36.3	36.3
	في تقرير خاص بالتنمية المستدامة	153	41.5	41.5	77.8
	اهمال الإفصاح عنها كليا	82	22.2	22.2	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

2. المحور الأول: الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية

يتم الإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) في شكل تقارير الاستدامة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	23	6.2	6.2	6.2
	غير موافق	63	17.1	17.1	23.3
	محايد	62	16.8	16.8	40.1
	موافق	155	42.0	42.0	82.1
	موافق بشدة	66	17.9	17.9	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يساهم التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز سمعتها وعلاقاتها التجارية وخلق ميزة تنافسية لها					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	63	17.1	17.1	17.1
	محايد	92	24.9	24.9	42.0
	موافق	131	35.5	35.5	77.5
	موافق بشدة	83	22.5	22.5	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يساهم التقرير عن التنمية المستدامة في زيادة فهم أصحاب المصالح لاحتياجاتهم البيئية والاجتماعية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	38	10.3	10.3	10.3
	محايد	87	23.6	23.6	33.9
	موافق	161	43.6	43.6	77.5
	موافق بشدة	83	22.5	22.5	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	20	5.4	5.4	5.4
	غير موافق	54	14.6	14.6	20.1
	محايد	81	22.0	22.0	42.0
	موافق	168	45.5	45.5	87.5
	موافق بشدة	46	12.5	12.5	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية البيئية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	13	3.5	3.5	3.5
	غير موافق	49	13.3	13.3	16.8
	محايد	82	22.2	22.2	39.0
	موافق	159	43.1	43.1	82.1
	موافق بشدة	66	17.9	17.9	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاجتماعية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	61	16.5	16.5	16.5
	محايد	81	22.0	22.0	38.5
	موافق	156	42.3	42.3	80.8
	موافق بشدة	71	19.2	19.2	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يتم الإفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية (في شكل تقارير الاستدامة	369	1	5	3.48	1.152
يساهم التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز سمعتها وعلاقتها التجارية وخلق ميزة تنافسية لها	369	2	5	3.63	1.013
يساهم التقرير عن التنمية المستدامة في زيادة فهم أصحاب المصالح لاحتياجاتهم البيئية والاجتماعية.	369	2	5	3.78	.910
يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاقتصادية	369	1	5	3.45	1.057
يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية البيئية	369	1	5	3.59	1.039
يتضمن التقرير الخاص بالتنمية المستدامة الإفصاح عن بعض مؤشرات أداء المؤسسة نحو تحقيق الاستدامة من الناحية الاجتماعية	369	2	5	3.64	.974
الإفصاح والتقرير عن أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية	369	2	4	3.60	.554
<b>Valid N (listwise)</b>	<b>369</b>				

3. المحور الثاني: مراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف ، الأهمية، الشروط)

تهدف مراجعة تقرير التنمية المستدامة إلى التحقق من مدى كفاية إفصاحها عن أداء المؤسسة تجاه تحقيق التنمية المستدامة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	22	6.0	6.0	6.0
	محايد	31	8.4	8.4	14.4
	موافق	121	32.8	32.8	47.2
	موافق بشدة	195	52.8	52.8	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

ينبغي على المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقرير التنمية المستدامة الحصول على القدر الكافي من المعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	34	9.2	9.2	9.2
	محايد	74	20.1	20.1	29.3
	موافق	179	48.5	48.5	77.8
	موافق بشدة	82	22.2	22.2	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

تهدف عملية مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة إلى تحديد مدى جودة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	27	7.3	7.3	7.3
	محايد	13	3.5	3.5	10.8
	موافق	154	41.7	41.7	52.6
	موافق بشدة	175	47.4	47.4	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

. تهدف عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة للتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها تجاه تحقيق الاستدامة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	25	6.8	6.8	6.8
	غير موافق	23	6.2	6.2	13.0
	محايد	35	9.5	9.5	22.5
	موافق	178	48.2	48.2	70.7
	موافق بشدة	108	29.3	29.3	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

تساعد عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة على فهم أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسة على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	24	6.5	6.5	6.5
	غير موافق	86	23.3	23.3	29.8
	محايد	106	28.7	28.7	58.5
	موافق	81	22.0	22.0	80.5
	موافق بشدة	72	19.5	19.5	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

تساهم عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وولائهم.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	64	17.3	17.3	17.3
	محايد	111	30.1	30.1	47.4
	موافق	156	42.3	42.3	89.7
	موافق بشدة	38	10.3	10.3	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>

إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع حول صحة ومصداقية التقرير عن استدامة المؤسسة ما يساهم في تحفيزها على سد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	12	3.3	3.3	3.3
	غير موافق	35	9.5	9.5	12.7
	محايد	81	22.0	22.0	34.7
	موافق	157	42.5	42.5	77.2
	موافق بشدة	84	22.8	22.8	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير الاستدامة الخبرة العلمية والعملية المجالات المهنية والتكنولوجية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	65	17.6	17.6	17.6
	محايد	81	22.0	22.0	39.6
	موافق	82	22.2	22.2	61.8
	موافق بشدة	141	38.2	38.2	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	22	6.0	6.0	6.0
	محايد	18	4.9	4.9	10.8
	موافق	180	48.8	48.8	59.6
	موافق بشدة	149	40.4	40.4	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تهدف مراجعة تقرير التنمية المستدامة إلى التحقق من مدى كفاية إفصاحها عن أداء المؤسسة تجاه تحقيق التنمية المستدامة	369	2	5	4.33	.864
ينبغي على المراجع المكلف بعملية المراجعة عن تقرير التنمية المستدامة الحصول على القدر الكافي من المعرفة بطبيعة نشاط المؤسسة	369	2	5	3.84	.876
تهدف عملية مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسة إلى تحديد مدى جودة وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة	369	2	5	4.29	.848
. تهدف عملية مراجعة تقارير التنمية المستدامة للتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بدورها تجاه تحقيق الاستدامة	369	1	5	3.87	1.110
تساعد عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة على فهم أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسة على المستوى الاستراتيجي والتشغيلي.	369	1	5	3.25	1.198
تساهم عملية مراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسة في تعزيز ثقة أصحاب المصالح وولائهم.	369	2	5	3.46	.896
إبداء رأي في محايد من قبل المراجع حول صحة ومصداقية التقرير عن استدامة المؤسسة ما يساهم في تحفيزها على سد ثغرات الأداء من المخاطر المختلفة	369	1	5	3.72	1.022
يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير الاستدامة الخبرة العلمية والعملية المجالات المهنية والتكنولوجية	369	2	5	3.81	1.129
يجب أن يتوافر في المراجع المكلف بمراجعة تقرير التنمية المستدامة الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالتنمية المستدامة	369	2	5	4.24	.798
مراجعة تقرير التنمية المستدامة (الأهداف ، الأهمية، الشروط)	369	2	5	3.87	.560
<b>Valid N (listwise)</b>	369				

4. المحور الثالث: المحور الثالث: تدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقارير التنمية المستدامة)

فحص وتقييم نظام وتقارير المحاسبة الاجتماعية للمؤسسة إن وجدت.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	12	3.3	3.3	3.3
	غير موافق	8	2.2	2.2	5.4
	محايد	42	11.4	11.4	16.8
	موافق	124	33.6	33.6	50.4
	موافق بشدة	183	49.6	49.6	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص وتقييم مدى التزام المؤسسة بالمعايير والنصوص التشريعية لقياس الأداء الاجتماعي والتقرير عن نتائجه					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	36	9.8	9.8	9.8
	غير موافق	70	19.0	19.0	28.7
	محايد	65	17.6	17.6	46.3
	موافق	96	26.0	26.0	72.4
	موافق بشدة	102	27.6	27.6	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص ومراجعة الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها في مواعيدها المقررة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	57	15.4	15.4	15.4
	محايد	64	17.3	17.3	32.8
	موافق	91	24.7	24.7	57.5
	موافق بشدة	157	42.5	42.5	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	33	8.9	8.9	8.9
	محايد	78	21.1	21.1	30.1
	موافق	148	40.1	40.1	70.2
	موافق بشدة	110	29.8	29.8	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص ومراجعة صابات العمل واصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الاسعاف داخل وخارج المؤسسة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	26	7.0	7.0	7.0
	محايد	95	25.7	25.7	32.8
	موافق	158	42.8	42.8	75.6
	موافق بشدة	90	24.4	24.4	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص ومراجعة نظم التدريب وأعداد المتدربين داخل وخارج المؤسسة والمبالغ المدفوعة لذلك.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	38	10.3	10.3	10.3
	غير موافق	103	27.9	27.9	38.2
	محايد	127	34.4	34.4	72.6
	موافق	101	27.4	27.4	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمؤسسة ونظم الاتصال صناديق الشكاوى ونظم الاجتماعات الدورية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	82	22.2	22.2	22.2
	محايد	141	38.2	38.2	60.4
	موافق	72	19.5	19.5	79.9
	موافق بشدة	74	20.1	20.1	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

مراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	34	9.2	9.2	14.4
	محايد	116	31.4	31.4	45.8
	موافق	149	40.4	40.4	86.2
	موافق بشدة	51	13.8	13.8	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

مراجعة وفحص المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	19	5.1	5.1	5.1
	محايد	37	10.0	10.0	15.2
	موافق	138	37.4	37.4	52.6
	موافق بشدة	175	47.4	47.4	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص ومراجعة نظم التكاليف الانتاج والتسعير المتبعة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	3.5	3.5	3.5
	محايد	51	13.8	13.8	17.3
	موافق	137	37.1	37.1	54.5
	موافق بشدة	168	45.5	45.5	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	16	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	48	13.0	13.0	17.3
	محايد	71	19.2	19.2	36.6
	موافق	158	42.8	42.8	79.4
	موافق بشدة	76	20.6	20.6	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص الشكاوى والمقترحات المقدمة من قبل العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة الإجراءات المتبعة في ذلك					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	25	6.8	6.8	6.8
	محايد	72	19.5	19.5	26.3
	موافق	162	43.9	43.9	70.2
	موافق بشدة	110	29.8	29.8	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	56	15.2	15.2	15.2
	محايد	65	17.6	17.6	32.8
	موافق	90	24.4	24.4	57.2
	موافق بشدة	158	42.8	42.8	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص ومراجعة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة لذلك.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	28	7.6	7.6	7.6
	غير موافق	58	15.7	15.7	23.3
	محايد	62	16.8	16.8	40.1
	موافق	131	35.5	35.5	75.6
	موافق بشدة	90	24.4	24.4	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية الاجتماعية والرياضية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	23	6.2	6.2	6.2
	غير موافق	34	9.2	9.2	15.4
	محايد	49	13.3	13.3	28.7
	موافق	158	42.8	42.8	71.5
	موافق بشدة	105	28.5	28.5	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج الملوثة للبيئة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	42	11.4	11.4	11.4
	محايد	153	41.5	41.5	52.8
	موافق	112	30.4	30.4	83.2
	موافق بشدة	62	16.8	16.8	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص ودراسة برامج المؤسسة في حل مشكلات السكن المشكلات الاجتماعية وسبل التخلص والوقاية منها.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	222	60.2	60.2	60.2
	موافق	90	24.4	24.4	84.6
	موافق بشدة	57	15.4	15.4	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

إجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	35	9.5	9.5	9.5
	غير موافق	55	14.9	14.9	24.4
	محايد	85	23.0	23.0	47.4
	موافق	112	30.4	30.4	77.8
	موافق بشدة	82	22.2	22.2	100.0
	<b>Total</b>	369	100.0	100.0	

فحص وتقييم سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات بالأسواق.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	88	23.8	23.8	23.8
	محايد	144	39.0	39.0	62.9
	موافق	74	20.1	20.1	82.9
	موافق بشدة	63	17.1	17.1	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

في ظل الملكية العامة يتعين على المراجع التحقق من الجهود المبذولة واللازمة من قبل المؤسسة تجاه تدخل الدولة في نشاطاتها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	27	7.3	7.3	7.3
	غير موافق	40	10.8	10.8	18.2
	محايد	70	19.0	19.0	37.1
	موافق	149	40.4	40.4	77.5
	موافق بشدة	83	22.5	22.5	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة إن وجدت.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	26	7.0	7.0	12.2
	محايد	63	17.1	17.1	29.3
	موافق	120	32.5	32.5	61.8
	موافق بشدة	141	38.2	38.2	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

فحص وتقييم مدى كفاءة البرامج والأنشطة والسياسات والتشريعات البيئية المطبقة في المؤسسة ومدى الالتزام بها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	66	17.9	17.9	17.9
	محايد	39	10.6	10.6	28.5
	موافق	157	42.5	42.5	71.0
	موافق بشدة	107	29.0	29.0	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عند تنفيذها للبرامج والأنشطة البيئية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	14	3.8	3.8	3.8
	غير موافق	18	4.9	4.9	8.7
	محايد	57	15.4	15.4	24.1
	موافق	156	42.3	42.3	66.4
	موافق بشدة	124	33.6	33.6	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

فحص ومراجعة دور المؤسسة في مكافحة التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلا من المحاولة السيطرة عليه.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	44	11.9	11.9	11.9
	محايد	45	12.2	12.2	24.1
	موافق	167	45.3	45.3	69.4
	موافق بشدة	113	30.6	30.6	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

فحص وتدقيق المنتجات بهدف توفير قدر من التأكد من مدى توافقها ومطابقتها مع القيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	46	12.5	12.5	17.6
	محايد	59	16.0	16.0	33.6
	موافق	151	40.9	40.9	74.5
	موافق بشدة	94	25.5	25.5	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقارير المراجعة المالية الخارجية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	43	11.7	11.7	11.7
	محايد	141	38.2	38.2	49.9
	موافق	147	39.8	39.8	89.7
	موافق بشدة	38	10.3	10.3	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقرير منفصل عن تقارير المراجعة الخارجية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	17	4.6	4.6	4.6
	موافق	197	53.4	53.4	58.0
	موافق بشدة	155	42.0	42.0	100.0
	<b>Total</b>	<b>369</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
فحص وتقييم نظام وتقارير المحاسبة الاجتماعية للمؤسسة إن وجدت.	369	1	5	4.24	.966
فحص وتقييم مدى التزام المؤسسة بالمعايير والنصوص التشريعية لقياس الأداء الاجتماعي والتقرير عن نتائجه	369	1	5	3.43	1.329
فحص ومراجعة الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها في مواعيدها المقررة	369	2	5	3.94	1.103
فحص ومراجعة نظم إعانات الوفاة والعجز ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية	369	2	5	3.91	.928
فحص ومراجعة صابات العمل واصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الاسعاف داخل وخارج المؤسسة	369	1	5	3.78	1.043
فحص ومراجعة نظم التدريب وأعداد المتدربين داخل وخارج المؤسسة والمبالغ المدفوعة لذلك.	369	1	4	2.79	.961
فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمؤسسة ونظم الاتصال ( صناديق الشكاوى ونظم الاجتماعات الدورية)	369	2	5	3.37	1.040
مراجعة تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين والخدمات التابعة لها.	369	1	5	3.49	1.011
مراجعة وفحص المبالغ المنفقة على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وأعداد الأفراد المستفيدين منها	369	2	5	4.27	.842
فحص ومراجعة نظم التكاليف الانتاج والتسعير المتبعة	369	2	5	4.25	.822

فحص نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات	369	1	5	3.62	1.082
فحص الشكاوى والمقترحات المقدمة من قبل العملاء على السلع والخدمات المقدمة ودراسة الإجراءات المتبعة في ذلك	369	2	5	3.97	.875
فحص المبالغ المنفقة على أبحاث دراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج ومبالغ الإعلانات لتنشيط المبيعات.	369	2	5	3.95	1.101
فحص ومراجعة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة لذلك.	369	1	5	3.53	1.229
فحص ومراجعة مبالغ الهيئات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية الاجتماعية والرياضية	369	1	5	3.78	1.141
فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات نتيجة التخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج الملوثة للبيئة	369	2	5	3.53	.903
فحص ودراسة برامج المؤسسة في حل مشكلات السكن المشكلات الاجتماعية وسبل التخلص والوقاية منها.	369	2	5	2.95	1.210
إجراء اختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من العائد المحقق للمالك على رأس المال المستثمر	369	1	5	3.41	1.248
فحص وتقييم سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات بالأسواق.	369	2	5	3.30	1.016
في ظل الملكية العامة يتعين على المراجع التحقق من الجهود المبذولة واللازمة من قبل المؤسسة تجاه تدخل الدولة في نشاطاتها.	369	1	5	3.60	1.162
فحص وتقييم النظام المحاسبي البيئي والتقارير البيئية للمؤسسة) إن وجدت).	369	1	5	3.92	1.138

فحص وتقييم مدى كفاءة البرامج والأنشطة والسياسات والتشريعات البيئية المطبقة في المؤسسة ومدى الالتزام بها.	369	2	5	3.83	1.041
فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة عند تنفيذها للبرامج والأنشطة البيئية ومدى الحاجة لوجود نظام للإدارة البيئية لدى المؤسسة	369	1	5	3.97	1.014
فحص ومراجعة دور المؤسسة في مكافحة التلوث ومدى إمكانية القضاء عليه من المصدر بدلا من المحاولة السيطرة عليه.	369	2	5	3.95	.951
فحص وتدقيق المنتجات بهدف توفير قدر من التأكد من مدى توافقها ومطابقتها مع القيود والمواصفات الكيميائية وفق المصالح البيئية الحساسة.	369	1	5	3.69	1.133
يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقارير المراجعة المالية الخارجية.	369	2	5	3.49	.831
يعد المراجع تقرير عن مراجعة التنمية المستدامة ضمن تقرير منفصل عن تقارير المراجعة الخارجية.	369	3	5	4.37	.572
المحور الثالث: تدقيق أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية ( تدقيق تقارير التنمية المستدامة)	369	3	4	3.72	.423
Valid N (listwise)	369				

5. المحور الرابع: سبل ( أو آليات ) دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة.

العمل على تدخل الدولة في اصدار معايير وقوانين خاصة باعداد تقرير التنمية المستدامة ومراجعتها في البيئة الجزائرية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	16	4.3	4.3	4.3
	محايد	24	6.5	6.5	10.8
	موافق	218	59.1	59.1	69.9
	موافق بشدة	111	30.1	30.1	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

العمل على دخول الإفصاح والمراجعة عن تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	14	3.8	3.8	3.8
	محايد	16	4.3	4.3	8.1
	موافق	216	58.5	58.5	66.7
	موافق بشدة	123	33.3	33.3	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

زيادة ضغوطات أصحاب المصالح والأطراف والهيئات المهنية في المجتمع على المؤسسة بالإفصاح عن أدائها الخاص بالتنمية المستدامة.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	10	2.7	2.7	2.7
	محايد	25	6.8	6.8	9.5
	موافق	221	59.9	59.9	69.4
	موافق بشدة	113	30.6	30.6	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

. العمل على إصدار معايير ومنهجية يجب اتباعها من قبل مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	20	5.4	5.4	5.4
	محايد	12	3.3	3.3	8.7
	موافق	73	19.8	19.8	28.5
	موافق بشدة	264	71.5	71.5	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

. توفير التدريب المناسب والكافي لمراجع الحسابات لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	18	4.9	4.9	4.9
	محايد	24	6.5	6.5	11.4
	موافق	220	59.6	59.6	71.0
	موافق بشدة	107	29.0	29.0	100.0
	Total	369	100.0	100.0	

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
العمل على تدخل الدولة في اصدار معايير وقوانين خاصة باعداد تقرير التنمية المستدامة ومراجعتة في البيئة الجزائرية	369	2	5	4.15	.720
العمل على دخول الإفصاح والمراجعة عن تقارير التنمية المستدامة مرحلة الإلزام لضمان جودتها في المؤسسات الاقتصادية.	369	2	5	4.21	.696
زيادة ضغوطات أصحاب المصالح والأطراف والهيئات المهنية في المجتمع على المؤسسة بالإفصاح عن أداؤها الخاص بالتنمية المستدامة.	369	2	5	4.18	.671
. العمل على إصدار معايير ومنهجية يجب اتباعها من قبل مراجع الحسابات عند قيامه بمراجعة تقارير التنمية المستدامة.	369	2	5	4.57	.798
. توفير التدريب المناسب والكافي لمراجع الحسابات لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة.	369	2	5	4.13	.732
سبل (أو آليات) دعم دور مراجع الحسابات في تدقيق تقارير التنمية المستدامة.	369	3	5	4.25	.521
<b>Valid N (listwise)</b>	<b>369</b>				

الملحق رقم 05: نتائج اختبار One – Sample Test

	Test Value = 0					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن إسهاماتها تجاه التنمية المستدامة من خلال إصدار ما يسمى بتقارير التنمية المستدامة	124.694	368	.000	3.596	3.54	3.65
يوجد اطار لمراجعة تقرير التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من قبل مراجع الحسابات يتضمن جملة من الأهداف والأهمية والشروط	132.638	368	.000	3.866	3.81	3.92
يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد الاحتماعي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	146.926	368	.000	3.655	3.61	3.70
يقوم مراجع الحسابات بتدقيق البعد البيئي لتقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	88.715	368	.000	3.870	3.78	3.96
يمكن العمل على تعزيز وزيادة الدور المرتقب من قبل مراجع الحسابات في مجال مراجعة التقرير عن التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	156.637	368	.000	4.250	4.20	4.30

