وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : علوم التسيير
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية وتسيير وعلوم التجارية
فرع: علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطالب(ة): زروقي زينب

تحت عنوان

محاسبة التنمية المستدامة واقع وآفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية

-دراسة لبعض من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة-

لجنة المناقشة:

د/غربي حمزة	أ. محاضر - أ -	رئيســـا
د/غلاب فاتح	أ. محاضر - أ -	مشرفا و مقررا
أ/بن البار سعد	أ. مساعد - أ -	مناقشا

السنة الجامعية :2017/ 2018

إهـــداء

إلى من استقيت منه دروس الحياة في لحظات عمري إلى الذي تعلمت منه الصبر والتفاؤل والأمل إلى أبي أطال الله في عمره .

إلى أمي أطال الله بقاءها والبسها ثوب الصحة والعافية .

إلى روح جدتي الطاهرة "زينب"

إلى من اعتبره سندي ودعمي في الدنيا إلى نبراس العائلة وقوامها أخي العزيز" عيسى ورفيقة دربه عفاف "

إلى من يشاركونني همومي وأحزاني وكذا أحلامي وأفراحي إخوتي الأعزاء " مسعودة ، سميرة وزوجها ، يمينة وزوجها ،محمد ، بركاهم ، احمد " وبهجة العائلة "نور"

إلى فانوس عيني وخاطر بهجتي ونسمة الحب التي تلامس ضميري إلى كتاكيت العائلة " زينوبة ، ميدو "

إلى كل عماتي وخالاتي وأعمامي وأخوالي بدون استثناء.

وأخص بالذكر خالي عيسى وزوجته وأولاده

إلى من يلبسني العفة والحياء زوجي " أحمد "

إلى عائلتي الثانية " أبي عمر وأمي مسعودة "

إلى توأم روحي "مسعودة"

إلى جميع صديقاتي واخص بالذكر "نسيمة ، سارة ،صفية ،بركاهم "

إلى كل من سقط اسمها سهوا من ذاكرتي وضاقت بهم الصفحة لكن قلبي يضل دائما متسعا لهن .

زروقي زينب

شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاج إليه للوصول .

اللهم لك الشكر ولك الحمد كثيرا مباركا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك أن وفقتني لانجاز واستكمال هذا العمل ، لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا .

أما بعد أتقدم بشكر الجزيل والثناء الخالص والتقدير والعرفان بالجميل إلى كل من ساعدني في انجاوز هذا العمل وأخص بالذكر :

الأستاذ المشرف الدكتور غلاب فاتح الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل ، وأسأل الله أن يجازيه عني خير الجزاء على صبره وتشجيعه لي .

كما أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لهذه المذكرة ، على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم .

إلى كل من استضافني وساعدني في المؤسسات الاقتصادية

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة أو دعوة صادقة .

جزاكم الله عني كل خير

زروقي زينب

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	
إهداء	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الاختصارات والملاحق	
مقدمة	أ
الفصل الأول :الإطار النظري للمحاسبة عن التنمية المستدامة	
تمهيد	08
المبحث الأول : إطار عام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية	09
المطلب الأول : ماهية استدامة المؤسسة	09
المطلب الثاني :استدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات ،المراحل ،المجالات والأبعاد)	11
أولا :الخطوات والمراحل الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية	11
ثانيا :مجالات وأبعاد التنمية المستدامة	13
المطلب الثالث :مرتكزات استدامة المؤسسات الاقتصادية	15
أولا : مبادئ التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية	15
ثانيا : أهمية الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية	16
المبحث الثاني:الإطار ألمفاهيمي للمحاسبة عن التنمية المستدامة	17
المطلب الأول : ماهية المحاسبة عن التنمية المستدامة	17
أولا : تعريف ومفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة	17
ثانيا : فوائد وأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة	19
المطلب الثاني :مداخل المحاسبة عن التنمية المستدامة	21
أولا : مدخل من الداخل إلى الخارج	21
ثانيا : مدخل من الخارج إلى الداخل	21
ثالثا : المدخل المزدوج	21
المطلب الثالث :مساهمات الجمعيات والمعاهد المحاسبية للاهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة	22
أولا : مجلس معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة	22
ثانيا : الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين	22
ثالثا : مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة	23
رابعا : مبادرة بيرل	24
المطلب الرابع : القياس والإفصاح في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة	25
أولا : مفهوم ومحددات وأساليب القياس المحاسبي	25
ثانيا : مفهوم وأساليب الإفصاح المحاسبي	28
المبحث الثالث : تقارير التنمية المستدامة وفقا لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة	30
المطلب الأول : مفهوم تقارير التنمية المستدامة	30

المطلب الثاني : أهمية إعداد تقرير التنمية المستدامة	31
المطلب الثالث : منافع الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة	33
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني :الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية	
تمهيد	37
المبحث الأول :مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة وفقا لمؤشرات GRI	38
المطلب الأول :مبادرة الإبلاغ العالمية	38
المطلب الثاني :الافصاحات المتضمنة في مبادرة التقرير العالمية	41
المبحث الثاني : إجراءات منهجية الدراسة الميدانية	42
المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	42
أولا : منهجية الدراسة	42
ثانيا : مجتمع الدراسة	42
المطلب الثاني : أدوات الدراسة وإجراءاتها	43
أولا : أدوات الدراسة	43
ثانيا : الأساليب الإحصائية المستخدمة	45
ثالثا : اختبار صدق وثبات الاستبيان	45
المطلب الثالث : تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	46
المبحث الثالث : تحليل النتائج واختبار الفرضيات	52
المطلب الأول : تحليل نتائج الدراسة	52
أولا : تحليل عبارات المحور الأول	52
ثانيا : تحليل عبارات المحور الثاني	56
ثالثا : تحليل عبارات المحور الثالث	60
المطلب الثاني :اختبار فرضيات نتائج الدراسة	64
أولا : اختبار الفرضية الأولى	64
ثانيا : اختبار الفرضية الثانية	65
ثالثا : اختبار الفرضية الثالثة	66
خلاصة الفصل	67
الخاتمة	69
قائمة المراجع	73

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	معايير الثلاثية لاستدامة المؤسسة الاقتصادية	14
2	مقياس ليكارت السباعي	44
3	حدود مقياس سلم ليكارت	44
4	معامل الثبات ألفا كرونباخ	45
5	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	46
6	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
7	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية	48
8	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	49
9	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	50
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	51
11	الاتجاه العام لعبارات الاستبيان للمحور الأول	52
12	الاتجاه العام لعبارات الاستبيان للمحور الثاني	56
13	الاتجاه العام لعبارات الاستبيان للمحور الثالث	60
14	نتائج اختبار Sign_Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى	64
15	نتائج اختبار Sign_Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية	65
16	نتائج اختبار Sign_Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة	66

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1-1)	مراحل التنمية المستدامة للمؤسسات	13
(2-1)	ترابط أبعاد التنمية المستدامة	15
(1-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	46
(2-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	47
(3-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية	48
(4-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	49
(5-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	50
(6-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	51

قائمة الاختصارات

و الملاحق

قائمة الاختصارات:

الاختصار	اللغة الأصلية	اللغة العربية
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين
A4S	Accounting for Sustainability	مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة

قائمة الملاحق:

الرقم	الملاحق
01	**استبيان الدراسة**
02	**نتائج الاستبيان باستخدام spss**

مقدمة

تمهيد

تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة أحدث مراحل التطور المحاسبي باعتبارها مصدر للمعلومات اللازمة لتحقيق التنمية المستدامة في مؤسسات الأعمال المختلفة، كثيرا ما يشار إلى أن عناصر المحاسبة عن التنمية المستدامة ثلاثة هي البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي والبعد البيئي. و يشير Milne و Gray إلى أن البدء بأخذ عوامل الاستدامة في الاعتبار كان من خلال إدراج بعض المؤشرات البيئية (كاستخدامات الموارد و الطاقة) و المؤشرات الاجتماعية (كسلامة العاملين و التأثير في المجتمع المحلي و التبرعات) ضمن التقارير المالية التقليدية. و في أواخر الثمانينيات و أوائل التسعينيات من القرن الماضي أصبحت التقارير البيئية و من بعدها الاجتماعية تعرض بشكل منفصل، و استمر ذلك إلى أواخر التسعينيات حيث ظهر مفهوم التقرير المشترك الذي يشمل إلى جانب الأداء المالي/ الاقتصادي كلا من الأداء البيئي والأداء الاجتماعي، فيما أصبح يعرف التقارير الثلاثية (reporting line bottom triple) ، وصار كثيرا ما يشار إلى تلك التقارير بأنها تقارير الاستدامة.

وتذكر مبادرة الإبلاغ العالمية أحد المنظمات الداعمة لمؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية بأن البعد الاقتصادي يشمل الاستدامة فيما يخص حقوق أصحاب المصالح بالنسبة للمؤسسة و فيما يخص الاقتصاد الوطني والعالمي، ويشمل ذلك مؤشرات اقتصادية و أخرى سوقية و آثارا اقتصادية غير مباشرة، و تذكر أيضا بأن البعد البيئي يشمل مؤشرات للاستدامة خاصة بالمواد و الطاقة و المياه و التلوث و النقل و المنتجات و الخدمات، أما البعد الاجتماعي فيشمل مؤشرات للاستدامة تختص بظروف العاملين (مثل توظيفهم و صحتهم و تدريبهم و تعليمهم و علاقاتهم مع الإدارة) و مؤشرات تختص بحقوق الإنسان (مثل عدم التمييز غير المبرر و حرية إنشاء جمعيات و عمل الأطفال) مؤشرات تختص بالمجتمع (مثل الفساد و الاحتكار و السياسات العامة) و مؤشرات تختص بالمسؤولية تجاه منتجات المؤسسة (مثل امن و صحة المستهلك و كذلك تغليف المنتجات و تسويقها و السرية الخاصة بالمستهلك.

إن تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية يمثل فرصاً وتحدياً للمحاسبين، من خلال الدور الرئيسي الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون في تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية، من خلال قياس وتوفير المعلومات عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، ويمثل من ناحية أخرى تحدياً للمحاسبين من خلال ظهور منظور جديد لمسؤوليتهم وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة وذلك من تطوير المهارات المطلوبة للمحاسبين لقياس والإفصاح عن المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة.

الإشكالية :

تسعى الدراسة الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي :

ما مستوى تطبيق وتوثيق مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة ؟

للإجابة على الإشكالية أعلاه سوف نقسمها إلى أسئلة أو إشكاليات فرعية التالية :

1)- ما مستوى تطبيق وتوثيق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة؟

2)- ما مستوى تطبيق وتوثيق مؤشرات البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة؟

3)- ما مستوى تطبيق وتوثيق مؤشرات البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة؟

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق بعض من الأهداف ومن أبرزها:

1)- التعرف على مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة وعناصرها .

2)- التعرف على تقارير الاستدامة كمخرجات المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

3)- التعرف على مستوى تطبيق وتوثيق مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع نفسه، ويظهر ذلك جليا من خلال:

1)- أهمية مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة باعتبارها أحدث مراحل التطور المحاسبي .

2)- معرفة أهمية الأطر التنظيمية لتطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية .

3)- أهمية تحسين وتطوير مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الجزائرية .

4)-حاجة المؤسسات الجزائرية إلى تحسين أدائها وصورتها العامة في المجتمع، ومواجهة المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية، من خلال تقديم تقارير حول استدامتها.

فرضيات الدراسة :

في ضوء مراجعة أدبيات الدراسة تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

1)- الفرضية الأولى (H_{01}): تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل كلي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة .

2)- الفرضية الثانية (H_{02}): تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة .

3)- الفرضية الثالثة(H_{03}): تطبق وتوثق مؤشرات البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة.

منهجية الدراسة:

ينتهج البحث منهجاً وصفيا، حيث يتم تحليل الدراسات السابقة في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة وتقارير استدامة المؤسسات، والذي من خلاله تم إجراء الدراستين النظرية والتطبيقية .

حدود الدراسة :

هناك حدود مكانية وزمانية يمكن تلخيصها في الآتي:

* **الحدود الزمانية:** فترة الدراسة 2018/2017 .

* **الحدود المكانية:** تضمن الجانب الميداني دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة.

الدراسات السابقة:

قام الباحثة بالإطلاع على الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة، وتمت الإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بالموضوع ومن هذه الدراسات ما يلي:

1) **دراسة:** فاتح غلاب، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة**-سطيف، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف 01، 2017.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على المفاهيم والمبادئ التي تحكم إعداد تقارير المحاسبة عن التنمية المستدامة من حيث اعتمادها على مصفوفة واسعة من المؤشرات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) لقياس الأداء، حيث أن التقرير عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتطلب وجود إطار محاسبي يعتمد على أنموذج المحاسبة المالية التقليدية في هيكله، بينما يشتق مضمونه (إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة) من مداخل عديدة قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة بدراستها للربط بين المحاسبة والاستدامة لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهامات المؤسسة الاقتصادية في الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة ميدانية على إحدى المؤسسات الصناعية " **مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة** SCAEK"، وذلك من أجل التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح، وذلك استرشادا بالمعايير الصادرة في هذا المجال عن المبادرة العالمية لتقارير الاستدامة Initiative Reporting Global (GRI, 2013)

حيث توصل الباحث إلى أن التقرير عن الاستدامة منعدم في المؤسسة محل الدراسة، أما عن التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح؛ فإنها ليست بعيده عن تطبيقه، لأنها تمتلك نظام معلومات مبعثر حول أبعاد التنمية المستدامة بداخلها، وقد حاول الباحث ملأ الحلقات المفقودة حول هذا النظام وهذا ما أتيح له من معلومات حول معطيات الاستدامة بـ: SCAEK.

2) **دراسة:** فاطمة على الشهري، **الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية وميدانية**، بحث منشور بجامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2013.

استهدف هذا البحث دراسة مدى قيام مؤسسات المساهمة السعودية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة، واختبار تأثير مجموعة من العوامل على مستوى الإفصاح في هذه المؤسسات، بالإضافة إلى استطلاع وجهات نظر أربع فئات رئيسة، وهم (الأكاديميون، المديرون الماليون، المراجعون والمساهمون) حول أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة، وقد أجريت دراسة تطبيقية وأخرى ميدانية.

3) دراسة:

Peter. k, Mark d ,**Accounting For sustainable development** ,statistics Nether Lands, vol.16, 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس التنمية المستدامة، حيث أوضحت أن هناك ثلاث مكونات أساسية لتوضيح فكرة التنمية المستدامة ألا وهي النمو الاقتصادي، حماية البيئة، المساواة الاجتماعية .

وقد خلصت الدراسة إلى أن للناحية الاقتصادية والاجتماعية أبعادا لا بد أن يتم مناقشتها في سياسة المحاسبة عن التنمية المستدامة، كما أن هناك هدف رئيسي من وراء التنمية المستدامة ألا وهو إطالة المدة الأفقية المتاحة لصناع القرار، كذلك فإن مفهوم التنمية المستدامة يمثل طريقا هاما من أجل الوصول إلى السياسة الهادفة في المؤسسات الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى أن من أهم أسباب عدم قيام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة، عدم وجود متطلبات قانونية، وأن تحسين سمعة المؤسسة في المجتمع يعد من أهم دوافع قيامها بهذا الإفصاح، وأن الطريقة الملائمة للإفصاح تكون في صورة معلومات مختلطة (مالية، كمية، ووصفية)، وأن الموقع الملائم للإفصاح، يكون في تقرير منفصل، وأن من أهم منافع قيام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة أن ذلك سيؤدي إلى زيادة التوعية بدور مؤسسات المساهمة تجاه تحقيق التنمية المستدامة.

وقد أوصت الباحثة بأهمية تدخل الدولة والجهات المهنية المتخصصة، بسنِّ قوانين وتشريعات تُلزم المؤسسات بالإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة، وإجراء المزيد من البحوث والدراسات

هيكل الدراسة

نظرا للإشكالية الرئيسية، فإن الدراسة يتم تقسيمها إلى فصلين؛ في **الفصل الأول** تم تناول الإطار المفاهيمي لاستدامة المؤسسة الاقتصادية، واستدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات؛ المراحل؛ التكامل والأبعاد)، وكذا الإطار العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة مدخل مفاهيمي، والمحاسبة عن التنمية المستدامة (المداخل، ومبررات الاستخدام)، ومداخل تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية؛ أما في **الفصل الثاني** تم تناول دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات بولاية المسيلة، حيث تم سرد الملامح التنظيمية لمؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة وخطوات المنهجية كيفية تحليل استبيان.

تمهيد الفصل الأول

تعتبر الفكرة الأساسية التي بنيت عليها أجندة القرن الحادي والعشرين مصطلح التنمية المستدامة، فالبعض يتعامل معها كرؤية أخلاقية تناسب اهتمامات النظام العالمي الجديد والبعض يرى أن التنمية المستدامة نموذج تنموي بديل مختلف عن النموذج الصناعي التقليدي، أو ربما أسلوبا لإصلاح أخطاء وعثرات هذا النموذج في علاقة البيئة للإيفاء باحتياجاتها، وتكامل البيئة والتنمية.

والملفت للنظر أن هناك ندرة في الدراسات التي تناولت النواحي المحاسبية الخاصة بالمحاسبة عن التنمية المستدامة سواء من حيث مداخل القياس التي يمكن أن تستخدم لقياس أداء المؤسسة فيما يتعلق بالتنمية المستدامة، وكذلك الطريقة التي يتم التقرير بها عن نتائج ذلك القياس لعرض المعلومات المرتبطة بإسهامات المؤسسة في مجالات التنمية المستدامة.

في ضوء ماسبق سوف نتناول في هذا الفصل النقاط التالية:

المبحث الأول: إطار عام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن التنمية المستدامة؛

المبحث الثالث: تقارير التنمية المستدامة وفقا لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة عن التنمية المستدامة

المبحث الأول: إطار عام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية

تعتبر التنمية المستدامة عملية مخططة وهادفة، وقد شاع هذا المصطلح خلال النصف الثاني من القرن العشرين، فظهر أولا في الأدبيات الاقتصادية ثم الاجتماعية، ومع عقد الستينات استخدم في الأدبيات السياسية والإدارية حيث تبنته هيئة الأمم المتحدة ووصفته في السبعينات بعقد التنمية الشاملة.

وقد برز مصطلح التنمية المستدامة عام 1987 من خلال تقرير الذي أدته اللجنة العالمية لشؤون البيئة والتنمية، المشكلة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة سنة 1983، وقد استخدم هذا المصطلح آنذاك للتعبير عن الجهود والبرامج الموجهة إلى المشكلات التي تعاني منها البشرية والمتعلقة باستنزاف الموارد الطبيعية وسوء استخدام الإنسان لها، والتغيرات الطبيعية وما تسببه من أمراض وفقر وبطالة.

استدامة المؤسسات الاقتصادية؛ ليست مجرد أن للمؤسسات الاقتصادية واجب أخلاقي لتكون مسؤولة ولكن تلك الجوانب البيئية والاجتماعية للأداء هي أيضا ضرورية لنجاح الأعمال التجارية، أي أن دمج الأداء البيئي والاجتماعي في إدارة الأعمال يمكن أن يؤدي أيضا إلى تحسين الأداء المالي.

المطلب الأول: ماهية استدامة المؤسسة

يستمد مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية عناصره من أربعة مجالا تتمثل في: **التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية، نظرية الأطراف ذات المصلحة، وحوكمة الشركات.**

1- مفهوم التنمية المستدامة

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

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

وعرفت التنمية المستدامة من قبل ادوارد بابر (**Edward Barbier**) وهو أول من استخدم تعبير التنمية المستدامة " بأنها ذلك النشاط الاقتصادي الذي يؤدي إلى الارتفاع بالرفاهية الاجتماعية مع أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدر من الأضرار وإساءة البيئة ".[2]

وعرفت كذلك على أنها: " نتيجة تفاعل مجموعة في أعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع من أجل تلبية الحاجات الأساسية والصحية للإنسان، وتنظم تنمية اقتصادية لفائدته والسعي إلى تحقيق انسجام اجتماعي في

---

[1] فروحات حدة، **استراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة الباحث ورقلة، العدد7،2009، ص5.

[2] عبد حسون محمد، **التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد**، مجلة ديالي، العدد 67،2015، ص341 .

المجتمع بغض النظر عن الاختلافات الثقافية اللغوية والدينية للأشخاص ودون رهن مستقبل الأجيال القادمة على تلبية حاجياتها."[1]

مما سبق يمكن تعريف التنمية المستدامة، حيث نرى أن التنمية المستدامة هي النتيجة الحتمية لرغبة المؤسسات الاقتصادية على مراعاة الأبعاد البيئية والاجتماعية إلى جانب البعد الاقتصادي، والغاية من ذلك هي تشجيع التوزيع العادل للثروات وحماية مستقبل وفوائد الأجيال المقبلة، وتتحمل مسؤولية تحقيق هاتين الغايتين كل من الدول والشركات والأفراد.

1-المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

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

عرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها " الالتزام المستمر من قبل منظمات الأعمال بالتصرف أخلاقياً والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، إضافة إلى المجتمع المحلى والمجتمع ككل".[2]

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

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

2-نظرية الأطراف ذات المصلحة

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالأطراف ذات المصالح رغم تعدد المصطلحات لدى الباحثين المعربين الخاصة بهؤلاء، فمن جماعات المصالح إلى الجماعات الضاغطة، إلى ذوي العلاقة،إلى الأطراف المؤثرة أما الكتاب المفرنسين فاستعملوا مصطلح **Les partie prenantes** وبالنظر إلى المصطلحات السابقة نجد أن الأطراف ذات المصلحة هي أكثر دقة في الكتابات العربية مقارنة بما يقابلها في اللغات الأجنبية الأخرى والتي تعني:

- "مجموعة الأفراد والجماعات والمؤسسات التي تؤثر وتتأثر بالأفعال التي تتخذها المؤسسة."[3]

---

[1] كمال رزيق، **التنمية المستدامة في الوطن العربي من خلال الحكم الصالح والديمقراطية**، مجلة العلوم الإنسانية، السنة الثالثة، العدد25،2002، ص3.

[2] صالح السحيباني، **المسؤولية الاجتماعية ودورها في المشاريع القطاع الخاص في التنمية : حالة تطبيقية على المملكة العربية السعودية**، المؤتمر حول القطاع الخاص في التنمية، تقييم واستشراف، بيروت، 23-25 مارس 2009 .

[3] أحمد القطامين، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقها**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 25.

- "أصحاب المصالح هم أفراد أو جماعات لهم مصالح أو نصيب لدى الشركة، يعطيهم الحق في السؤال عن طبيعة كيفية أدائها."[1]

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

3-حوكمة الشركات

يعتبر الباحثان الأمريكيان **Berle وMean** أول من اهتم بمفهوم حوكمة المؤسسات، وكان ذلك سنة **1932** من خلال قيامهما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات المؤسسات الأمريكية، وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين.[2]

تعرفها مؤسسة التمويل الدولية **IFC** بأنها: " النظام التي تتم من خلاله إدارة المؤسسات، والتحكم في أعمالها"

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

المطلب الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات، المراحل،المجالات والأبعاد)

سوف يتم التطرق إلى الخطوات والمراحل الرئيسية لوضع برنامج التنمية المستدامة، وكذا المراحل التي يمكن تطبيق من خلالها الاستدامة، وفي الأخير تكامل أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية.

أولا: الخطوات والمراحل الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية

إن تطبيق أبعاد التنمية المستدامة وإدماجها في إدارة المؤسسة الاقتصادية، لابد لها البدء بوضع برامج وخطوات متتالية كمداخل متعددة لاستدامة المؤسسات الاقتصادية.

1- خطوات وضع برنامج الاستدامة

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

حيث تتمثل الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات في ما يلي:[3]

- **وضع الرؤية:** تتمثل الخطوة الأولى في برنامج الاستدامة المؤسسات في تحديد رؤية الاستدامة، والتي يجب أن تحاول التركيز على نقاط القوة الداخلية للمؤسسات والاستفادة من الفرص الخارجية، مما يخلق ميزة تنافسية

---

[1] تشارلز هل وجاريت جولز، **الإدارة الإستراتيجية" مدخل متكامل"**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،2001 ، ص77 .

[2] غلاب فاتح، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية،رسالة دكتوراه**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، سطيف،2016 .ص23

[3] 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 دكتوراه،كلية التجارة، مصر، 2015، ص ص30-31.

للمؤسسات، وهذا بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف ومعالجتها، ومواجهة التهديدات التي تواجهها المؤسسة في البيئة الخارجية وتؤثر على نشاطها بل واستمرارها في الأجل الطويل.

- **تخصيص الموارد:** بمجرد قيام المؤسسة بوضع الرؤية للتنمية المستدامة الخاصة بها، تتحدد الخطوة التالية في تحديد فريق عمل التنمية المستدامة وهي تخصيص الموارد، وفي الشركات الكبرى يتم تخصيص وظيفة على المستوى التنفيذي مثل تعيين مدير تنفيذي للتنمية المستدامة، ويشمل فريق عمل التنمية المستدامة أفراد من الأقسام المختلفة للمؤسسة، بما يضمن الخبرات المتنوعة ووجهات مختلفة لفريق العمل مما يدعم أفكار تحقيق التنمية المستدامة للمنشأة وتتمثل مهام فريق عمل التنمية المستدامة في جمع وتحليل المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للمؤسسة لأغراض اتخاذ القرارات والخطط الإستراتيجية وتحقيق رؤية التنمية المستدامة للمنشأة.
- **وضع مقاييس الأداء:** يمثل وضع مقاييس الأداء الجانب الهام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال نظام متكامل يتضمن أدوات المحاسبة عن التنمية المستدامة، مما يضمن تقييم الأداء والكشف عن الفرص الإستراتيجية والتحقق من الكفاءة الاقتصادية لعملياتها، وعلى مستوى الأثر البيئي لعمليات وأنشطة المؤسسات، يتم وضع نظام لقياس مدى التقدم المحقق نحو تحقيق أهداف الاستدامة، وتشمل تلك المقاييس معدلات استخدام الطاقة، وقياس انبعاث الغازات، واستخدام المياه، وإعادة التدوير، والناتج من النفايات، وتوليد الطاقة المتجددة.

بينما يتضمن الأثر الاجتماعي لعمليات المؤسسات، قياس المنافع والتكاليف من الأنشطة الاجتماعية ومساهماتها في المجتمع، والمحاسبة عن الاستثمارات الاجتماعية والعائد الاجتماعي، وتتضمن تلك الخطوة تجميع البيانات الفعلية السنوية على مستوى المؤسسة ومقارنتها بالمعايير والمعدلات المقبولة والمحددة دوليا.[1]

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

2-مراحل استدامة المؤسسات الاقتصادية

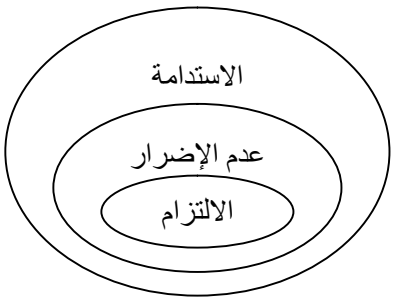
تمر المؤسسات الاقتصادية بثلاث مراحل وفقا للشكل الموالي عند تطبيق مفهوم الاستدامة كما يلي:[2]

---

[1] جمال كامل محمد عبد الرحيم، المرجع نفسه، ص 31.

[2] عفت أبو بكر محمد الصاوي، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الاستدامة، دراسة تطبيقية**، أبحاث كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2012، ص 12.

شكل رقم (1-1) : مراحل التنمية المستدامة للمؤسسات



المصدر: غلاب فاتح، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية،رسالة دكتوراه**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، سطيف،2016.ص23

❖ **المرحلة الأولى:** تتمثل في الالتزام، وهو الحد الأدنى لتحقيق الاستدامة، ويقصد بتلك المرحلة أنه ينبغي على المؤسسات أن تلتزم وتمتثل للقوانين واللوائح والتشريعات الوطنية والدولية المتفق عليها للحفاظ على البيئة.

❖ **المرحلة الثانية:** تتمثل في عدم الإضرار، ويتضمن ذلك أن المؤسسات يجب أن تكون لديها الوعي الكافي بقدرتها على خلق أثار بيئية واجتماعية واقتصادية حقيقية ومحتملة، وبناءا على هذا الوعي ينبغي على المؤسسات وضع تنفيذ سياسات وإجراءات للحد من أي ضرر يمكن أن ينتج عن عملياتها التشغيلية، على سبيل المثال الأيزو 14001.

❖ **المرحلة الأخيرة:** تتمثل المرحلة الثالثة في الاستدامة، وهذه المرحلة تتجاوز الالتزام وعدم الإضرار، بمعنى أن المؤسسات يمكن أن تساهم في تحقيق الاستدامة على المستوى الوطني من خلال الانخراط في الاستثمار الاجتماعي والحوار مع أصحاب المصالح، والعمل على تحقيق التكامل بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

ثانيا: مجالات وأبعاد التنمية المستدامة

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

أ- البعد البيئي: ويتعلق هذا المجال بالمحافظة على قاعدة الموارد المادية والبيولوجية وعلى النظم الايكولوجية والنهوض بها، وذلك من خلال مراعاة الاعتبارات البيئية التي تؤكد على ألا تتعدى المخلفات قدرة استيعاب

[1] جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 24.

البيئة لتلك المخلفات أو تضر بقدرتها على الاستيعاب مستقبلا، وكذلك اكتشاف مصادر متجددة لتلك الموارد.

ب– البعد الاقتصادي: ويدور جوهر هذا المجال حول تعظيم رفاهية المجتمع من خلال تحقيق الكفاءة الاقتصادية بالاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية.

ت– البعد الاجتماعي: ويتناول هذا المجال العلاقة بين الطبيعة والبشر وتحقيق الرفاهية وتحسين سبل الرفاهية من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية في مجالات الحصول على الخدمات الصحية والتعليمية ووضع المعايير الآمنة واحترام حقوق الإنسان، وتنمية الثقافات المختلفة والتنوع والتعددية والمشاركة الفعلية في صنع القرار.

ووفقا لتعريفات المشتركة هناك ثلاث أبعاد رئيسية للاستدامة، يركز على مجموعات فرعية مختلفة كما هي مبينة في الجدول التالي.

جدول رقم(1): معايير الثلاثية لاستدامة المؤسسة الاقتصادية

العوامل الاقتصادية	العوامل الاجتماعية	العوامل البيئية
المساءلة	مجتمع الاستثمار	طاقة
حوكمة المؤسسات	ظروف العمل	ماء
أصحاب المصلحة القيمة	حقوق الإنسان والتجارة العادلة	غازات الاحتباس الحراري
الأداء الاقتصادي	السياسة العامة	انبعاثات
الأداء المالي	تنوع	إعادة التدوير
	سلامة	التعبئة والتغليف
	مكافحة الفساد	

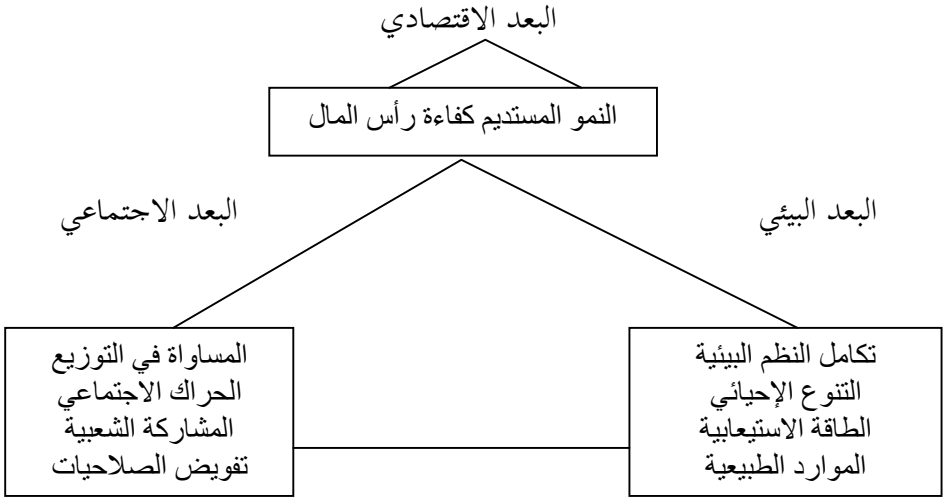
المصدر: غلاب فاتح، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**،رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، سطيف،2016،ص31.

ويتبين مما سبق أن هناك علاقة ارتباطيه قوية بين المجالات الأساسية التي تعتمد عليها عملية التنمية المستدامة،[1] حيث تعد تلك العلاقة علاقة شرطية، ولكي تكون التنمية متواصلة لابد وأن تكون هناك توازن بين الأنظمة المتضمنة للعلاقات بين المجتمعات البشرية والطبيعية والتي تضم المحيط الحيوي والمحيط التقني والمحيط الاجتماعي.

[1] جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 25.

حيث الشكل الموالي يوضح ترابط أبعاد عملية التنمية المستدامة:

الشكل رقم(1-2): ترابط أبعاد عملية التنمية المستدامة



المصدر : العايب عبد الرحمن ، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة** ،رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، سطيف ، 2010،ص26 .

المطلب الثالث: مرتكزات استدامة المؤسسات الاقتصادية

أولا: مبادئ التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية

إن تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية يستند إلى مجموعة من المبادئ التي تربط بمجالات التنمية المستدامة الثلاثة، وفي هذا الصدد قد أصدر البنك العالمي للإنشاء والتعمير مع نهاية القرن العشرين عشر مبادئ أساسية تقوم عليها التنمية المستدامة.

تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:[1]

1- **المبدأ الأول**: تحديد الأولويات بعناية، اقتضت خطورة مشكلات البيئة وندرة الموارد المالية التشدد في وضع الأولويات وتحديد المشكلات الواجب التصدي لها بفعالية؛

2- **المبدأ الثاني**: الاستفادة من كل دولار، أي التأكد على فعالية التكلفة، بحيث يسمح هذا التأكيد بتحقيق انجازات كثيرة بموارد محدودة؛

3- **المبدأ الثالث**: اغتنام فرص تحقيق الربح لكل الأطراف، بحيث بعض المكاسب في مجال البيئة سوف تتضمن تكاليف ومفاضلات، والبعض الآخر يمكن تحقيقه كمنتجات فرعية لسياسات صممت لتحسين الكفاءة والحد من الفقر والعمل على خفض الدعم لاستخدام الموارد الطبيعية، وهو أوضح سياسة لتحقيق الربح للجميع،

[1] الهام الشيلي، **دور إستراتيجية الجودة الشاملة في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، سطيف، 2014، ص ص67 -68.

4- **المبدأ الرابع**: استخدام أدوات السوق حيثما يكون ممكنا، إن الحوافز القائمة على السوق إلى خفض الأضرار الضريبية هي الأفضل من حيث المبدأ والتطبيق.

5- **المبدأ الخامس**: الاقتصاد في استخدام القدرات الإدارية والتنظيمية، حيث يجب العمل على تنفيذ سياسات أكثر تنظيما وقدرة؛

6- **المبدأ السادس**: العمل مع القطاع الخاص، يجب على الدولة التعامل بجدية وموضوعية مع القطاع الخاص، باعتباره عنصرا أساسا في العملية الاستثمارية؛

7- **المبدأ السابع**: الإشراك الكامل للمواطنين أي المشاركة الشعبية؛

8- **المبدأ الثامن**: توظيف الشراكة التي تحقق نجاحا، يجب على الحكومات الاعتماد على الارتباطات الثلاثية التي تشمل: الحكومة، القطاع الخاص، منظمات المجتمع المدني، وتنفيذ تدابير متظافرة للتصدي لبعض القضايا البيئية؛

9- **المبدأ التاسع**: تحسين الأداء الادراي المبني على الكفاءة والفعالية، من خلال تبني المديرين أدنى التكاليف؛

10- **المبدأ العاشر**: إدماج البيئة من البداية، في سياسات الدول واستراتيجيات المؤسسات وكذلك الاستثمارات الجديدة المزعم إنشائها مستقبلا.

نستنتج مما سبق أن المبادئ السالفة الذكر هي مرشدا للتنمية المستدامة وتحدي يتطلب من الاقتصاديين وكل رجال العلم والمسؤولين المشاركة على نحو كامل في مجابهته والعمل على تحقيق الأهداف المسطرة للتنمية المستدامة من أجل صنع جيل جديد من صانعي السياسات البيئية والاقتصادية والاجتماعية في العالم.

ثانيا: أهمية الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية

إن المؤسسات التي تعمل على تحقيق التنمية المستدامة من خلال إحداث تغيرات سواء تعلقت بالسياسات أو العمليات أو المنتجات، يمكنها تحقيق مجموع من المنافع تتمثل في ما يلي:[1]

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

[1] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة – وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية – الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات**، الدار الجامعية القاهرة، 2009، ص524 .

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

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

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن التنمية المستدامة

المطلب الأول: ماهية المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن الوظيفة المحاسبية يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس إسهامات المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة وعرض تلك النتائج للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يستوجب وجود نظام معلومات محاسبي عملي يمكن تطبيقه في مؤسسات الأعمال لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة.

أولا: تعريف ومفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة

يقوم النظام المحاسبي في المؤسسة بوظيفة خدمية، وتتمثل هذه الخدمة في معالجة مجموعة من البيانات من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص وإظهارها في قوائم تساعد الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات على أنها مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة بهدف إنتاج معلومات مالية، حيث أن مخرجات النظام المحاسبي يواجه تحديا بالغ الأهمية إذ نجد هناك تعددًا وتنوعًا لمستخدمي المعلومات المحاسبية فضلا عن ذلك تعدد الأهداف التي يجب أن تخدمها تلك المعلومات.

من السمات العامة لمجتمع المعرفة، التزايد المستمر للمشكلات البيئية الناتج عن اتجاه كثير من المؤسسات إلى سوء استثمار البيئة الطبيعية، وسوء التصرف بالنفايات الصناعية، والاستخدام غير المنظم للمواد الكيماوية الضارة، ووقوع الحوادث الصناعية، والعملية المحاسبية في الوقت الراهن قائمة على قياس الأحداث التي لها أثار داخلية على اقتصادات المؤسسات فقط، ونظم القياس الحالية عاجزة عن قياس الآثار الخارجية للمؤسسات، وهذا أدى إلى وجود قصور في مخرجات النظام المحاسبي لقياس مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية، إذ أن مخرجات النظام المحاسبي لا تعتمد القياس لأثار الأنشطة الاجتماعية والبيئية، أي قياس المنافع التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاجتماعية التي قام المشروع بتنفيذه.[1]

إن معظم المؤسسات التي تهتم بإتباع التنمية المستدامة في عملياتها، تركز في برامجها الاقتصادية والبيئية ولاجتماعية، على كيفية تحقيق هدف تعظيم قيمة المؤسسات، وعلى الرغم من عدم وجود الكثير منها تستخدم بصورة كاملة المحاسبة عن التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة الاقتصادية والبيئية ا ولاجتماعية وتبدأ الصعوبة بتعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث تتعدد الآراء بتعدد المحاسبين أنفسهم.

هناك بعض من التعاريف المقدمة للمحاسبة عن التنمية المستدامة:

---

[1] عبد الرزاق قاسم شحادة وآخرون، **تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014، ص 495 .

- **يعرف مشروع Sigma** المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها:" استخراج Generation وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي."[1]
- **تعريف آخر** :" المحاسبة عن التنمية المستدامة تتكون من الأساليب المصممة لتحديد وتسجيل وتحليل تأثير الأنشطة الاقتصادية على البيئة وعلى أصحاب المصلحة الاجتماعية في المجتمع."
- **كما بعرفها Mathews** بأنها:" الإفصاح الاختياري (voluntary) عن المعلومات الوصفية والكمية – سواءً كانت تلك المعلومات الكمية مالية أو غير مالية–والذي تقوم به المؤسسة لإعلام أو التأثير على فئات مختلفة من مستخدمي تلك المعلومات."
- **تعرف شركة AT & T المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها:**" تتبع المواد والنشاطات البيئية واستخدام المعلومات الناتجة عنها لاتخاذ القرارات البيئية، بهدف البحث عن التأثيرات البيئية السلبية ونظمها ونشاطاتها.

ويشار أحيانا للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالتكاليف الخاصة بالمؤسسات، وتتضمن التكاليف العامة الأخرى مجالا واسعا من التكاليف الاجتماعية، والتكاليف الخاصة خلال دورة حياة المنتج."[2]4

وهنا يمكن القول أن المحاسبة عن التنمية المستدامة هي " تحديد وقياس وتوصيل الآثار المترتبة على أنشطة المؤسسة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والطبيعية "

لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة داخل المؤسسات الاقتصادية وفقا لعدة مداخل له العديد من الفوائد لتحقيق الاستدامة لها وللأطراف المرتبطين بها، وما لها من أهمية بالغة في اتخاذ قرارات السليمة وتجنب التصادمات والصراعات مع الهيئات القانونية والتنظيمية.

1– فوائد المحاسبة عن التنمية المستدامة

المحاسبة عن التنمية المستدامة تعتبر أداة مفيدة لمعرفة هوية المؤسسة وتقييم وإدارة المخاطر البيئية والاجتماعية، من خلال تحديد كفاءة استخدام الموارد وفورات في التكاليف وتحسين والارتباط بالقضايا الاجتماعية والبيئية مع الفرص المالية .هذا كما يسمح بالمقارنة والقياس من الأداء وتحديد أفضل الممارسات. يمكن استخدام المحاسبة عن التنمية المستدامة لتحقيق جملة من الفوائد نوجزها في النقاط التالية:

- جمع المعلومات عن النفقات البيئة واجتماعية ذات الصلة وربطها بالفوائد المالية بالمؤسسة الاقتصادية؛
- عرض كيفية أن التكاليف الخارجية البيئية والاجتماعية يمكن أن تنخفض مع مرور الوقت عند الالتزام بالاستدامة في المؤسسة؛

---

[1] غلاب فاتح، مرجع سابق، ص 64 .

[2] ناجيه ألان، **المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور المؤسسات الإنتاجية**، ص5. مقال متاح على الموقع الالكتروني التالي: www:iefedia.com

- تسليط الضوء على المخاطر الاجتماعية والبيئية المرتبطة بالأداء المالي الحالي ومساعدة المؤسسة لإدارة مخاطرها؛
- تحديد العلاقات مع أصحاب المصالح التي تقدم المخاطر والمنافع للاستدامة؛
- تشجيع المشاركة بين أصحاب المصلحة في المؤسسات.

تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة من المتطلبات الضرورية في الوقت الحالي لإعداد تقارير التنمية المستدامة، حيث أن التعبير عن الأداء غير المالي هل يتم قياسه من خلال قدرة المؤسسة على المحافظة على المقاييس المتعلقة بالبيئة والاقتصاد والمجتمع، وقد جاء هذا التوجه متماشيا مع التوجه السابق لقياس الأداء غير المالي للمؤسسات الذي تناول نظام لتقييم الأداء مستند إلى بطاقة العلامات المتوازنة للأداء Balanced Scorecard الذي تناول محاور أربعة :المحور المالي؛ ومحور الزبائن، ومحور العمليات والمراحل الداخلية، ومحور التعلم والنمو، ومن الملاحظ أن هذا النظام جاء متماشيا مع متطلبات تطبيق التنمية المستدامة من حيث أن محاور الزبائن والعمليات والمراحل الداخلية والتعلم والنمو، ما هي إلا مقاييس أداء غير مالي تركز على المجتمع والبيئة من خلال الاهتمام برغبات الزبائن ومتطلباتهم وقدرتهم على الدفع والعمل على التحسين والتطوير في أداء وكفاءة وفاعلية الأداء المقدم من قبل الإدارة والموظفين، في سبيل تحقيق الرفاهية للمجتمع والأفراد فيه وضمان ولاء الموظفين والزبائن للمؤسسات لتحقيق الميزة التنافسية والربحية المطلوبة، إلا أن التنمية المستدامة تأخذ بعدا أكثر تركيزا على المجتمع والبيئة.[1]

2- أهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة

تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة أداة فعالة يمكن توظيفها لمساعدة المؤسسات لتصبح أكثر استدامة وهي تبين الدور الهام للمعلومات المالية في التغيير، وتوضح كيف يمكن للمحاسبة المالية التقليدية إن تمتد لتأخذ في الحسبان تأثيرات الاستدامة على مستوى المؤسسة، وتركز المحاسبة عن التنمية المستدامة على تأثيرات الاستدامة على مستوى المؤسسة، وتركز المحاسبة عن التنمية المستدامة على توسيع مدى المعلومات ذات القيم النقدية المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والتي يتم اتخاذ القرارات على أساسها.

وللمحاسبة عن التنمية المستدامة دور اً هام اً في تحقيق تكامل نظم الأعمال المستدامة، وتحديد أولويات مداخل النظم التي تحقق رضاء العميل وتعمل على تطوير رأس المال الطبيعي، فهي الأمور الهامة فيما يتعلق بالمحاسبة داخل المؤسسات .

---

[1] متعب عايش البقمي، سليمان حسين البشتاوي، **واقع المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية دراسة تطبيقية في المؤسسات الصناعية الأردنية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك 2014، ص461 .

وبصرف النظر عن الدوافع الأخلاقية من بعض المديرين أ وهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة للمؤسسة هناك ثلاثة على الأقل من الأسباب التي تشجع المديرين على تطبيق نظام المحاسبة عن الاستدامة نجد منها : [1]

- **الضغط التشريعي** :إن إدخال معلومات الاستدامة بشكل إلزامي من خلال التشريع، هو الاحتمال الأول والأسهل للتطبيق لفرض متطلبات التقرير عن الاستدامة والامتثال المؤسسي اللازم لاستمرار أنشطة المؤسسات
- **التنظيم الذاتي** :التنظيم الذاتي هو نشاط طوعي؛ حيث المؤسسة تقيد أفعالها أو تلتزم بإجراءات اختيارية (مثل الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية) ، لسعيها إلى تحسين أدائها وسمعتها بطريقة طوعية، من أجل منع المزيد من اللوائح الحكومية الإلزامية، للحفاظ على القبول الاجتماعي والسمعة، أو لمنع المؤسسات المنافسة (مثلا عن طريق تحمل تكاليف إدارة المعلومات).
- **إدارة الأعمال من أجل الاستدامة:** لإدخال المحاسبة عن الاستدامة هو تحديد وتحقيق مثل(التكلفة الاقتصادية، إمكانية خفض أو زيادة إيرادات المبيعات)والأنشطة الاجتماعية والبيئية، سوف يكون الدافع لإدارة المؤسسات من خلال خلق إدارة الاستدامة داخلها.

المطلب الثاني: مداخل المحاسبة عن التنمية المستدامة

حيث يرى كلا من Burrit And Schaltegger أن هناك ثلاثة مداخل نحو تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية تتمثل في الآتي[2]:

أولا: مدخل من الداخل إلى الخارج

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن الاستدامة من وجهة نظر مديري المؤسسات في محاولتهم المساهمة في التنمية المستدامة، حيث يحتاج المديرون المعلومات الملائمة والموثوق بها لدعم عمليات اتخاذ القرارات التي تتعلق بحل المشاكل الاجتماعية والبيئية التي تتأثر بنشاط المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى المساهمة في تعزيز الوضع التنافسي لها في السوق.

ويعتمد هذا المدخل على تعريف المؤسسة لإستراتيجية الأعمال وتحليل القضايا ذات الصلة، وتحويل إستراتيجية المؤسسات إلى مؤشرات أداء رئيسية، وينظر إلى المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها عملية جمع وتوصيل المعلومات لدعم عمليات اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة، ويتم تدعيم هذا المدخل من خلال بطاقة الأداء المتوازن للاستدامة والرقابة الإدارية للاستدامة.

---

[1] غلاب فاتح، مرجع سابق، ص76 .

[2] حنان هارون فريد، **أثر الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين : مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال**، المجلد 2، العدد 3، مصر، 2016، ص ص15-16 .

ثانيا: مدخل من الخارج إلى الداخل

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة من وجهة نظر أصحاب المصالح (الأطراف الخارجية)؛ ويتبنى هذا المدخل فكرة أن المؤسسة الاقتصادية هي كيان اجتماعي موجود في المجتمع وسوف يتم الحكم على مسئولياتها الاجتماعية والبيئية بواسطة أصحاب المصالح، ومن ثم لابد أن يتم الحوار مع أصحاب المصالح للتعرف على توقعاتهم ووجهات نظرهم، ثم التركيز على تلبية تلك التوقعات وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية.

ثالثا: المدخل المزدوج

يدمج هذا المدخل بين المدخلين السابقين؛ حيث يتبني وجهة نظر أن تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة يجب أن تجمع بين وجهة نظر مديري المؤسسات(الأطراف الداخلية) وأصحاب المصالح(الأطراف الخارجية.) ووفقاً 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.

المطلب الثالث: مساهمات الجمعيات والمعاهد المحاسبية للاهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة

من خلال متابعة مستجدات جمعيات المحاسبة العالمية، نلاحظ توجه تلك الجمعيات نحو مفهوم الاستدامة كمفهوم استراتيجي لمؤسسات الأعمال، وبالتالي يتوقع أن تتركز البحوث والدراسات والمؤتمرات العلمية في مجال المحاسبة للسنوات المقبلة نحو هذا المفهوم، نوجزها كالآتي:

أولا: مجلس معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة

أطلق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB مبادرة رسمية من أجل إنشاء مجلس معايير المحاسبة الاستدامة (SASB)، هو منظمة غير ربحية محلية مقرها الولايات المتحدة(US)، بدأت في مهمتها المعلنة 4 أكتوبر 2012، أنشأت لتطوير ونشر معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة لأغراض إعداد التقارير المتكاملة حول قضايا التنمية المستدامة في الصناعة، ومعايير SASB هي مناسبة للإفصاح في الابلاغات القياسية (مثل نموذج K-10 وF-20 في سياق US)، ولكنها تنطبق على نطاق واسع وأهمية على الصعيد العالمي للمؤسسات التي تتطلع إلى تقديم تقرير عن قضايا الحوكمة والمجالات البيئية والاجتماعية (ESG)، يتم وضع معايير ل: 88 من الصناعات في 10 قطاعات باستخدام أصحاب المصلحة المتعددين عملية شفافة، معايير نصف كل من الآثار وكذلك الفرص للابتكار، مع أنها تميز وضع المؤسسة فيما يتعلق بقضايا الاستدامة والقدرة على خلق القيمة على المدى الطويل.

ثانيا: الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين (IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين هي المؤسسة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية، ويتألف IFAC من 159 من الأعضاء والشركاء في 124 دولة، وهو ما يمثل أكثر من 2,5 مليون محاسب في الممارسة العامة والتعليم والخدمات الحكومية، والصناعة، والتجارة.[1]

يشيرون على أهمية الاستدامة ومسؤولية المؤسسات تستمر للحصول على اعتراف في الواقع، يمكن للمؤسسات التي تتبنى الاستدامة تعزيز سمعتها مع أصحاب وقيمتها.

تقاطع عالم الأعمال والاستدامة في ثلاثة أبعاد رئيسية هي: الجدوى الاقتصادية والرفاه الاجتماعي، والمسؤولية البيئية، المحاسبين يعملون في هذا المجالات لتضمين مجالات الاستدامة في إستراتيجية المؤسسة وعمليات صنع القرار لتحقيق وخلق قيمة مستدامة.

وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن المعلومات غير المالية تتمثل في: معلومات عن الانبعاثات والنفايات واستهلاك المياه، ومعلومات تتعلق بالغرامات والعقوبات البيئية واستخدام الطاقة ومعلومات عن الإنفاق الرأسمالي في مجال التكنولوجيا وممارسة الاستدامة، ومعلومات عن حوادث العمل ومعدلات الإصابات والتدريب، ومعدل دوران العاملين، ومعدل التغيب عن العمل، ونسبة النساء في العمل وتمثيلها في مجلس الإدارة، ورضا العاملين، واستقلال مجلس الإدارة وهياكل الأجور، إدارة المخاطر ومعلومات عن مشاركة أصحاب المصالح ومخاطر تقاضي التبرعات.

الاتحاد الدولي للمحاسبين ومشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) يلعبان دورا حيويا في المساعدة على خلق مؤسسات وأسواق مستدامة، وخاصة في مجالات المساءلة وقياس النتائج، ويقول Robert bunting رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين:"**أن المنظمتين تعملان معا لتعزيز دور قيادة الاستدامة والإبلاغ على الصعيد العالمي، وتعزيز التعاون مع أصحاب المصلحة الرئيسيين وتطوير أفضل الممارسات لإدماج قضايا الاستدامة في الطريقة التي تؤدي بها أعمالنا.**"[2]

ثالثا: مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S)

مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) التابع لأمير ولزم بالمملكة المتحدة، حيث وقع الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين ومشروع المحاسبة من أجل التنمية المستدامة الذي يرعاه الأمير ويليامز على مذكرة تفاهم لدعم الدور العالمي لمهنة المحاسبة في تطوير المؤسسات المستدامة، وتتضمن أهم الأولويات لدعم عمل المحاسبين المحترفين في ترسيخ الممارسات المستدامة كما يلي:

---

[1] http://www.ifac.org.**Retrieved**:04.04.2018.

[2] http://www.integratedreportingsa.org.**Retrieved**:04.04.2018.

- رفع مستوى الوعي وتسيير المشاركة والتعاون في مجتمع المحاسبة العالمي، على سبيل المثال من خلال تطوير أحد المجتمعات؛
- تكوين لجنة دولية متكاملة تعمل على رفع التقارير لوضع نموذج جديد للإبلاغ عن الآثار المتداخلة للعناصر المالية والبيئية والاجتماعية وتلك المتعلقة بالحوكمة، التي تنعكس على مستوى الأداء على المدى الطويل وحالة احد المؤسسات؛
- دمج مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة في التدريب المهني والتعليم.

حيث تؤكد Fries Jessica asserts مدير محاسبة الأمير لمشروع الاستدامة The Prince s Accounting for Sustainability Project (A4S) على فعالية الضوابط للتغلب على هذه المعلومات.

لتجسيد برامج الاستدامة حسب A4S تجسد العديد من العناصر التالية:[1]

☒ الإستراتيجية والرقابة

- التزام مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
- فهم وتحليل لأبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية؛
- دمج أبعاد الاستدامة في اسراتيجية المؤسسة الاقتصادية؛

☒ التنفيذ والتنسيق

- ضمان الاستدامة هي مسؤولية الجميع في المؤسسة (وليس فقط لقسم معين)؛
- تقسيم غايات الاستدامة وأهداف المؤسسة ككل إلى أهداف وغايات ذات دلالة أو معبرة بالنسبة لفروع المؤسسة وأقسام أو إدارتها؛
- صناعة القرار الصائب يتضح بشكل ثابت وباستمرار من العمليات التي تدمج قضايا الاستدامة.
- شمول وفعالة التدريب المستدام؛

☒ الأداء وإعداد التقارير

- تقييم الأداء يتضمن أهداف الاستدامة؛
- تعزيز الاستدامة يعتبر كمدخل لتحقيق النجاح؛
- مراقبة الأداء المستدام والتقرير عنه.

رابعا: مبادرة بيرل Pearl initiative

تم إنشاء مبادرة بيرل بالاشتراك مع مكتب الأمم المتحدة للمؤسسات، وهي منظمة لا تهدف للربح يقودها القطاع الخاص وتعمل في دول مجلس التعاون الخليجي، هناك 25 مؤسسة شريكة لمبادرة بيرل،

[1] غلاب فاتح، مرجع سابق، ص78.

تأسست مبادرة بيرل لتعزيز الشفافية والمساءلة والحكومة الرشيدة وأفضل ممارسات في الثقافة المؤسسية في العالم العربي، هي شبكة نامية أعضاؤها من قادة الأعمال الملتزمين بدعم العمل المشترك، ويظهرون قيادة ايجابية ومشاركة في المعارف والخيرات، حيث منذ منتصف 2011، تقود مبادرة بيرل بين مبادرات ملموسة في منطقة مجلس التعاون الخليجي حول موضوعات تتضمن مكافحة الفساد، وحوكمة المؤسسات والأخلاقيات والنزاهة، والتقارير المتكاملة، والإفصاح المؤسسي، وممارسات الأعمال المسئولة، تقوم المبادرة بيرل بتنفيذ برنامجا حول التقارير المتكاملة بالاشتراك مع مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) التابع لأمير ويلز للمشاركة مع جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) ومجموعة أبوظبي للاستدامة، حيث تعقد جلسات في أنحاء المنطقة لزيادة الوعي من خلال التعريف بمفهوم التقارير المتكاملة وفوائدها، كما توفر أيضا شبكة إقليمية يمكن من خلالها للمؤسسات المهتمة الحصول على المعرفة والاستفادة من الدعم المتبادل والمشاركة في الخيرات.

حيث مشروع Accounting for Sustainability(A4S) ويلز يقول " يجب أن نواجه تحديات القرن الحادي والعشرين متسلحين على أحسن تقدير ينظم صنع القرار والتقارير الخاصة بالقرن العشرين." وهذا مما يدل على أن هناك اتجاه متزايد على التقارير المتكاملة في عالم الأعمال International Integrated Reporting Council التي تتضمن معلومات مالية وغير مالية كأساس لمخرجات نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المطلب الرابع: القياس والإفصاح في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة

أولا: مفهوم ومحددات وأساليب القياس المحاسبي

1- تعريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وان اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون [1] ، ونورد منها الأتي:

عرف القياس المحاسبي على أنه:" قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة."[2]

القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية:" عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة."[3]

في تعريف آخر للقياس المحاسبي فهو:" تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة."[1]

---

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات –القياس العرض والإفصاح** – دار وائل للنشر،ط2، عمان، 2008، ص130 .

[2] حسن عبد الجليل الغزاوي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص17.

[3] عفاف إسحاق أبو زر، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية**، جامعة بترا، 2008، ص4 .

ومن خلال ماسبق يمكن أن نستنتج أن القياس المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف، ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيرا صحيحا عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمه الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة لا يمكن أن تعد علما ما لم تخضع ظواهرها للقياس.

2- محددات القياس المحاسبي

هناك صعوبات ومشاكل عديدة تقف أمام القياس بعملية القياس المحاسبي، تحد من فائدة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين والمستفدين منها في عملية اتخاذ القرار، ولا يمكن تجاوز هذه الصعوبات إلا من خلال تطوير نموذج نظري لهذه المشاكل والصعوبات، وكل هذا يتم ضمن المحاسبة في إطار عملية القياس المحاسبي.

ومن أهم المحددات التي تواجه عملية القياس المحاسبي نذكر مايلي:[2]

- **مجال عملية القياس المحاسبي**

يستلزم هذا المجال حصرا وتحديدا للإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية، وقياس القيم الاقتصادية بوحدة نقدية ثابتة، وذلك لتكوين المعلومات القابلة للمقارنة ولإجراء العمليات الحسابية بصورة موضوعية، مع شريطة أن لا تتغير بمرور الزمن أو بتغير الأوضاع الاقتصادية، والتي يمكن التعبير عنها بأوجه الإنفاق المختلفة وبنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال الوحدة المحاسبية عن الفترة المالية المعتمدة.

- **تطبيق عملية القياس المحاسبي**

إن النظرة الشاملة للقياس وفق المنظور الاقتصادي والمحاسبي نابعة من تحقيق هدفين أساسيين أحدهما أو كلاهما هما كالآتي:[3]

- قياس الموارد التي تحقق الدخل

إن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، لذلك لابد من زيادة الاهتمام بتلك الثروة وضمان تدفقاتها والحفاظ عليها، الأمر الذي يستلزم مواكبة عملية القياس المحاسبية لها وباستمرار للوقوف على التغيرات التي يمكن أن تلحق بها.

- تأثير الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:

بعد أن تتم عملية قياس الطاقات الإنتاجية، التسويقية والمادية المتاحة، بالإمكان تحقيق هدف آخر وهو دراسة الفرص البديلة، قصد توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالا عقلانيا ورشيدا، للعمل على زيادة عوائد

---

[1] سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2014، ص62 .

[2] نوفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية _حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة** – رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص43.

[3] مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة**، ط1، عمان، الأردن، 2002، ص182 .

الدخل المتحقق، ولذلك لابد من إجراء عملية القياس المحاسبي للقيم الاقتصادية في لحظة زمنية معينة معبرا عنها بوحدات نقدية.

-عدم ثبات أسعار السوق محل القياس

إن قياس الطاقات المتاحة في إطار القياس المحاسبي، يواجه العديد من الصعوبات من بينها عدم ثبات أسعار السوق لهذه الموارد محل القياس، وعدم وجود معدلات تسعير ملائمة لها، والتي تختلف من مورد إلى آخر.

3- أساليب القياس المحاسبي

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن يوجه حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاث أساليب هي:[1]

- **أساليب القياس الأساسية أو المباشرة**

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة.

- **أساليب القياس المشتقة أو غير مباشرة**

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد له من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة.

بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك أراد محاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولى أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

---

[1] سعيدي سياف حنان، مرجع سابق، ص65 .

- **أساليب القياس التحكمية**

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكمية فهي تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

تتدرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحن هذا النوع من أساليب القياس، فلقياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة يجد المحاسب نفسه أمام مجموعة بدائل مختلفة للقياس، كأسلوب القياس على أساس التكلفة التاريخية للأصل، التكلفة الاستبدالية أو بناءا على صافي القيمة الحالية للأصل المراد قياس قيمتها، وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها في البديلين الآخرين.

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس، ما يؤدي إليه من نتائج، وكذا الأهداف المرغوب تحقيقها من وراء عملية القياس المحاسبي، وهذه المعايير يمكن تلخيصها في الآتي:

- الموضوعية.
- الملائمة.
- القابلية للتحقق.
- القابلية للقياس.
- معيار الفائدة.

ثانيا: مفهوم وأساليب الإفصاح المحاسبي

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

هناك تعاريف متعددة للإفصاح المحاسبي، هي وان اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، نورد منها الآتي:

- الإفصاح بمعناه الشامل هو:" إفشاء المعلومات السرية والتصريح بها."
- أما الإفصاح المحاسبي فهو: " الالتزام بنشر جميع الحقائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة، والتي من شأنها التأثير على عملية اتخاذ القرار."
- كان Moonitz في عام 1961 من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الإفصاح في دراسة صدرت له عن معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPZ) بين فيها أن معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية، يجب أن يكون مرنا في إطار عناصره الأصلية التي تشمل طبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، ثم الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، وصولا إلى توقيت الإفصاح عن تلك المعلومات ولخص مفهومه للإفصاح المحاسبي بأنه:" يجب على التقارير

المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة يجعلها غير مضللة للمستفدين منها، خدمة لمتخذي القرار."[1]

- وتعرف أيضا بأنها:" إظهار المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية، الأمر الذي يجعلها غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرار."[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن

- الإفصاح المحاسبي هو:" عرض للمعلومات التي تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسات من خلال القوائم المالية، كما وأن الإفصاح المحاسبي يجب أن يشمل جميع الأحداث المالية، وكذا مجمل التغيرات التي يمكن أن تحدث في السياسات المحاسبية."

2- أساليب الإفصاح المحاسبي

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال، إذ أن عدم العدالة في الإفصاح عن معلومات المؤسسة من شأنه تفضيل بعض المستثمرين عن الآخرين، ما يؤثر في توازن الأسعار الأسهم وكفاءة سوق المال، وما ينعكس على مستوى الاقتصاد ككل.

تعد مشكلة عدم تماثل المعلومات، المصدر الأساسي لزيادة الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية.

ويمكن توضيح مشكلة عدم التماثل في المعلومات على مستوى المؤسسات وسوق المال على النحو الآتي:

- **مشكلة عدم تماثل المعلومات على مستوى المؤسسة (نموذج الوكالة)**

يقصد بها عدم تماثلا لمعلومات بين الإدارة –وكيلا – وملاك المشروع –أصيلا- وما يترتب عن ذلك من صعوبة قياس أداء الإدارة وتقييمه.

- **مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال**

المقصود بها عدم تماثل المعلومات بين مجموع المستثمرين في سوق المال، نتيجة عدم الإفصاح الكافي عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة، ولتجاوز مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، فان ذلك يستوجب إتباع أحد الأسلوبين:

أ)- الإفصاح الاختياري (الطوعي)

يتم وفقا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة،بما يكفل حمايتها مستقبلا.

---

[1] محمد مطر، موسى سويطي، مرجع سابق، ص344 .
[2] سعيدي سياف حنان، مرجع سابق، ص 77 .

ب) الإفصاح الإجباري (الإلزامي)

نظرا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفدين من المعلومات المنشورة في القوائم المالية وتضارب المصالح بين مختلف الأطراف، لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح إلى التدخل لإلزام المؤسسات بزيادة محتوى المعلومات المصرح عنها في القوائم المالية.

المبحث الثالث: تقارير التنمية المستدامة وفقا لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل تقارير الاستدامة والتي تقدم معلومات كمية ووصفية، مالية وغير مالية، وتوصيل تلك المعلومات لأصحاب المصالح، وهناك عدة أشكال ونماذج مختلفة لتقييم معلومات محاسبة التنمية المستدامة وتشمل تقارير الآداء، وتحليل المدخلات والمخرجات وتحليل دورة حياة المنتج، وتقرير مخزون رأس المال الطبيعي مقسم إلى فئاته المختلفة، وقوائم الالتزامات بالتشريعات واللوائح ذات الصلة، وسرد الآثار البيئية والاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم تقارير التنمية المستدامة

هناك مجموعة من التعاريف المقدمة حول تقارير التنمية المستدامة نذكر منها ما يلي:

- تعرف مبادرة الإفصاح الشامل عن تقارير التنمية المستدامة بأنها "ممارسة عمليات القياس والإفصاح وتحقيق المساءلة لأصحاب المصالح الداخلية والخارجية بخصوص أداء المؤسسة تجاه هدف التنمية المستدامة "[1]
- ويمكن تعريف تقرير الاستدامة على أنه" تقرير(سنوي، سداسي، ثلاثي)...غير مالي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثرها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، حيث يمثل هذا التقرير وسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسات في مجال الاستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزامها اتجاه توقعات الأطراف ذات المصلحة (مثل الموظفين والمساهمين والمجتمع المحلي والبيئة والحكومة والعملاء.....الخ) بهدف تحقيق التنمية المستدامة."
- ويرى الباحث أن الاتجاه نحو الإفصاح عن التنمية المستدامة يشتق من عاملين أساسيين، العامل الأول هو زيادة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين للقضايا المرتبطة بالتنمية المستدامة وتأثيرها على الأداء الاقتصادي طويل الأجل للمؤسسة، ويمثل العامل الثاني في حاجة ودوافع مجتمع الأعمال والوحدات الاقتصادية ذاتها للاستجابة بصورة ملائمة لقضايا التنمية المستدامة والإفصاح عن تلك الاستجابة ومبادرات التنمية المستدامة التي تتبناها.

[1] جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص41.

المطلب الثاني: أهمية إعداد تقرير التنمية المستدامة

يتمثل 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:

1)- طلب المستثمرين للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة:

على الرغم من أن التقارير المالية السنوية تعد أداة هامة لاتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين ومديري المحافظ الاستثمارية والمحللين الماليين، إلا أن هؤلاء المستثمرين يروا أن التقارير ينبغي أن تتجاوز المسائل المالية لتشمل موضوعات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية ومعلومات عن هيكل الحوكمة بها، وذلك لاتخاذ القرارات السليمة في مجال تقييم الاستثمارات، فلم يعد المقياس المستخدم للحكم على كفاءة المؤسسة وأدائها يتوقف فقط على الأداء المالي والاقتصادي، بل يظهر ما يسمى الاستثمار المسؤول اجتماعيا والذي يتضمن اهتمام المستثمر بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة، ومن ثم الاستثمار المهتم بقضايا التنمية المستدامة، فمع التطور في بيئة الأعمال، أصبح من الضروري مراعاة البعد الاجتماعي والبيئي ومعايير الحوكمة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية[1]. وبناء عليه يحتاج المستثمرون إلى معلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية وهذا ما توفره تقارير التنمية المستدامة.

2)- طلب العاملون للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

يمثل العاملون أحد الفئات الهامة من أصحاب المصالح التي تهتم بالإفصاح الاجتماعي والبيئي للمؤسسة التي يعملون بها، ويوفر تقرير التنمية المستدامة معلومات هامة للعاملين والموظفين واتحادات العمال عن الخدمات الاجتماعية التي تقدم لهم ومدى الاهتمام بصحة وسلامة 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 وللمجتمع ككل.

3)- طلب العملاء والمستهلكين للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

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 الوحدة على الاستمرار والبقاء، ومن هنا زاد طلب العملاء والمستهلكين على الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي بجانب الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ومؤشرات هذا الأداء، وطريقة تنفيذ هذا الأداء، ورؤية المؤسسة للتنمية المستدامة وخطط تنفيذها، وهذا ما يوفره الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة.

[1] جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 41.

4)– طلب المقرضين للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

يعتبر المقرضين مجموعة من أصحاب المصالح ذوي النفوذ والقوة، وتهتم إدارة الوحدات 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 خاصة لأداء المؤسسة البيئي والاجتماعي وقدرتها إلى إدارة المخاطر، وهذا ما يوفره الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة.

5)–طلب الأجهزة الحكومية والمشرعون للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

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

6)–طلب المنظمات غير الحكومية على الإفصاح عن تقرير الاستدامة

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

7)–طلب الجمهور على الإفصاح عن تقارير الاستدامة

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

8)–طلب مجلس الإدارة على الإفصاح عن تقارير الاستدامة

يمثل تقرير التنمية المستدامة مصدر هام للمعلومات بخصوص أبعاد أداء التنمية المستدامة واحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح، ومثل هذه المعلومات تعد هامة لعمليات اتخاذ القرارات الإستراتيجية داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: منافع الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

يحقق الإفصاح عن تقارير الاستدامة مجموعة من المنافع تتمثل في الآتي:[1]

1- التركيز على الشفافية: يحقق الإفصاح عن تقارير الاستدامة الشفافية، وذلك من خلال توصيل أهداف المؤسسة الاقتصادية ورؤيتها كيفية إداراتها للمخاطر، وتعاملها مع تأثيرات عملياتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وهذا يدعم وجود أساس سليم للحوار مع أصحاب المصالح، مما يؤثر على نجاح المؤسسة طويلة الأجل وقيمتها.

2- خلق قيمة مالية: يتضمن تقرير الاستدامة جمع وتحليل بيانا عن الموارد والموارد المستخدمة وتقييم عمليات المشروع،مما يمكن إدارة المؤسسة الاقتصادية من تحديد الفرص لتوفير التكلفة وتوليد الإيرادات، وذلك من خلال إدارة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة الاقتصادية بصورة كفء.

3- تدعيم السمعة: سمعة المؤسسة هي دالة لطريقة عملها وإداراتها لأنشطتها، والتي يدركها أصحاب المصالح على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بمجالات أعمالها، ويلعب تقرير الاستدامة دورا هاماً في تشكيل إدراك أصحاب المصالح مما يساعد على حماية وتدعيم سمعة المؤسسة الاقتصادية.

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

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

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

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

8- تدعيم نظم الإدارة واتخاذ القرارات: الإفصاح عن تقرير الاستدامة يساعد على دمج القضايا المرتبطة بالاستدامة داخل عمليات اتخاذ القرارات، مما يساعد الإدارة على إدارة المخاطر البيئية والاجتماعية

[1] عفت أبو بكر محمد الصاوي،مرجع سابق، ص 18.

والاقتصادية،والتعرف على الفرص والتهديدات الخارجية، والتعرف على نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة الاقتصادية والتعامل معها.

9- زيادة الإدراك وتحفيز العاملين: الموظفين الحاليين والمحتملين يكون لديهم توقعات حول السلوك البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية، ويهتموا بهذه العوامل لتقرير البقاء والاستمرار مع المؤسسات الاقتصادية.

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

خاتمة الفصل الأول

من خلال دراستنا للفصل الأول والذي تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث نستنتج مايلي

المبحث الأول تطرقنا إلى استدامة المؤسسة والتي تستمد عناصرها من أربعة مجالات تتمثل في التنمية المستدامة ونظرية الأطراف ذات المصلحة وحوكمة المؤسسات ،كما قمنا بعرض خطوات ومراحل التنمية المستدامة في المؤسسات ،حيث أن هناك حتمية خطوات لتنفيذ التنمية المستدامة على مستوى المؤسسات، كما قمنا أيضا بعرض أبعاد التنمية المستدامة حيث حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبورغ 2002 مجالات التنمية المستدامة بثلاثة أبعاد وكذلك مبادئ التنمية المستدامة في المؤسسات حيث هناك عشرة مبادئ خاصة بالتنمية المستدامة والتي يجب على المؤسسات الالتزام بها وتطبيقها .

أما المبحث الثاني قمنا بعرض مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة والتي تم تعريفها بأنها " استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي "، وكذلك القياس المحاسبي للتنمية المستدامة في المؤسسات ، وكيفية قياس إسهامات الأنشطة التي ترتبط بالأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة .

أما في المبحث الثالث والأخير قمنا بعرض تقارير التنمية المستدامة في المؤسسات وأهمية الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل تقارير الاستدامة الخاصة بالمؤسسة .

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري وذلك من خلال التعرف على التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح لنظام محاسبة التنمية المستدامة لقياس وعرض إسهامات المؤسسة الاقتصادية في مجالات التنمية المستدامة كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية ، وبغية تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه وبناء توصياته ، والعمل على تدعيم وتكملة الجانب النظري له ، تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية ، واعتمدنا على أسلوب التحري غبر المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع وذلك عن طريق التقرب غير المباشر من المحاسبين ومدققين وأعضاء مجلس الإدارة ، وهذا من أجل معرفة ما مدى تطبيق وتوثيق مؤشرات المقترحة لتطبيق المحاسبة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (ولاية المسيلة)، للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول: مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة وفقا لمؤشرات GRI

المبحث الثاني: الإجراءات منهجية الدراسة الميداني

المبحث الثالث:تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول : مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة وفقا لمؤشرات GRI

يعالج هذا المبحث عرضا لمؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة وفقا لمؤشرات GRI ،

المطلب الأول: مبادرة الإبلاغ العالمية

أنشأت مبادرة الإبلاغ العالمية GRI في عام 1997 بناء على مبادرة من ائتلاف الاقتصاديات المسئولة بيئيا CERES في شراكة مع برنامج الأمم المتحدة PNUE، بالمبادرة المذكورة تجمع الشركات والمنظمات غير الحكومية والمنظمات والجمعيات التجارية، و ممثلي أصحاب المصلحة الآخرين، وتعرف المبادرة المذكورة كمبادرة دولية طويلة الأجل، والتي تهدف إلى تطوير ونشر المبادئ التوجيهية للإبلاغ الطوعي عن التنمية المستدامة من خلال المؤسسات التي ترغب في معالجة الأبعاد البيئية والأنشطة الاجتماعية ومنتجاتها وخدماتها. والمبادرة المذكورة ترغب في زيادة تأثير تقارير الاستدامة في التقارير المالية للمؤسسات، حيث أن تصميم المبادئ التوجيهية يهدف إلى التحسين المستمر مما يعكس الأبعاد الثلاثة للاستدامة أو البيئية والاقتصادية والاجتماعية. منذ عام 1997م ومبادرة الإبلاغ العالمية تعمل على تطوير إطار مشترك للإبلاغ عن الجوانب الثلاثة للتنمية المستدامة.

1-الجوانب الاقتصادية: الأجور، والفوائد، والإنتاجية للقوى العاملة وخلق فرص العمل والاستعانة بمصادر خارجية للنفقات، والإنفاق على البحث والتطوير، والاستثمار في التدريب وغير ذلك من أشكال رأس المال البشري.

2-الجوانب البيئية: تأثير العمليات والمنتجات والخدمات على الهواء والماء والتربة،والتنوع البيولوجي ، والصحة البشرية .

3-الجوانب الاجتماعية: الصحة والسلامة في العمل، والحفاظ على الموظفين الحاليين، قانون العمل، وحقوق الإنسان، والأجور وظروف العمل على المقاولين من الباطن.[1]

وفي سنة 1999 نشرت نسخة أولية من المبادئ التوجيهية للتقرير عن التنمية المستدامة وبعد فترة من الشروحات الوافية للتجارب والمشاورات المكملة، ظهرت النسخة الرسمية للمبادئ التوجيهية في جوان من سنة 2000، و تعتبر النسخة التي نشرت سنة 2002 كتكملة لمجموعة من التجارب و التحاليل والتشاور ومراجعة المبادئ التوجيهية التي صدرت سنة 1999، وفي سنة 2007، تم إدخال عدة تعديلات على المبادئ التوجيهية لسنة 2002، اتخذ كل من الاتفاق العالمي للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية

[1] ينظر إلى الموقع الرسمي لمبادرة الإبلاغ العالمية :GRI .https://www.globalreporting.org

الاقتصادية والمجلس الأوروبي للوزراء والمفوضية الأوروبية والمنتدى الاقتصادي العالمي من هذه المبادئ التوجيهية مرجعا في مراسلاتهم لأصحاب المصلحة كما أن أكثر من 130 مؤسسة في 21 بلد تعتمد على المبادئ التوجيهية في وضع تقاريرها عن التنمية المستدامة.

وتجدر الإشارة إلى أن المبادرة العالمية للتقرير GRI هي أكثر الأطر العالمية للتقرير استخداماً لتقويم الأداء بالنسبة لمعايير حقوق الإنسان، والعمل، والبيئة، ومكافحة الفساد، بالإضافة إلى معايير مواطنة المؤسسات، ومبادرة التقرير العالمية هي عملية يشترك فيها أصحاب مصلحة متعددون، وتتلخص رسالتها في أن تجعل من الإفصاح الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ممارسة روتينية تستجيب لأعلى مواصفات الصرامة والمصداقية والوضوح والقابلية للمقارنة شأنه في ذلك شأن التقارير المالية المعروفة.

وتعمل مبادرة التقرير العالمية على صياغة ونشر مبادئ توجيهية للتقرير عن الاستدامة تكون قابلة للتنفيذ عالمياً، وتتبع المؤسسات هذه المبادئ التوجيهية طوعاً في الإبلاغ عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها، وتستكمل تلك المبادئ باستمرار من خلال عملية تقوم على توافق الآراء بين أصحاب المصلحة المتعددين.

وعموما يشتمل نموذج GRI على 97 مؤشراً في المجموع، 50 من بينها مؤشرات أساسية و 47 مؤشرات إضافية، وتعتبر المؤشرات الأساسية هامة بالنسبة لمعظم المؤسسات و كذا مختلف فئات أصحاب المصالح.1[1]

حيث الهدف الأساسي لـ GRI حسب وجهة نظرنا يتمثل في:

1)- تحديد المستوى وتقييم الأداء الخاص بالاستدامة المتعلقة بالقوانين والمعايير والقواعد؛

2)- تحمل المسئولية أمام الأطراف المعنية الداخلية والخارجية؛

3)- استعراض كيفية تأثير المؤسسة الاقتصادية إيجابياً وسلبياً، ومقارنة الأداء الداخلي مع أداء المؤسسات الأخرى.

وهنا تسلسل تاريخي لتطور محاور ومعايير تقارير الـ GRI

1)- في عام 2000 صدرت نسخة الـ GRI باسم G1؛

2)- في عام 2002 صدرت نسخة الـ GRI باسم G2؛

3)- في عام 2006 صدرت نسخة الـ GRI باسم G3؛

4)- في عام 2008 صدرت نسخة الـ GRI باسم G3.1؛

[1] ينظر إلى الموقع الرسمي لمبادرة الإبلاغ العالمية :GRI https://www.globalreporting.org

5)- في عام 2013 صدرت نسخة الـ GRI باسم G4.

التطور الأخير للمبادرة كان بإطلاق الإصدار الرابع لوثيقة الإرشادات G4 عام 2013 لمساعدة القائمين على تقارير الاستدامة بتضييق التركيز فقط على المناطق التي هي ذات أهمية عالية لمؤسساتهم ومساهميها والأكثر تأثيراً على أعمالهم، وبمعنى آخر فإن الـ G4 يركز على أصحاب المصلحة ويضعهم في المقام الأول من خلال الاستجابة إلى مصالحهم واهتماماتهم وتقاسم الإستراتيجية والسياسات والإجراءات التي تساعد على إنشاء تأثير إيجابي على أعمالهم والمجتمع والبيئة.

لذا فإن الـ 4G يتحدث وعلى نطاق واسع حول "**القضايا ذات الصلة**"، ويقدم منهجية متطورة وموجهة للإفصاح عن الأداء.

وكون الإصدار الرابع لوثيقة الإرشادات حديث النشأة فإنه لايزال في مراحله الأولى على الصعيد العالمي وفي المنطقة العربية خصوصا، ومع ذلك فقد تبنت العديد من المؤسسات هذا الإصدار الحديث كأفضل الوسائل لتحري إنجازاتهم نحو المسؤولية الاجتماعية باتجاه تحقيق الاستدامة.

وفي هذا السياق تم تخطيط المبادئ التوجيهية G4 وتطويرها، كما يتم مراجعة المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير بصورة دورية للتوصل إلى أفضل المبادئ التوجيهية وأحدثها بهدف تحقيق الفعالية في إعداد تقارير الاستدامة، إن الهدف من المبادئ التوجيهيةG4 التحديث الرابع، هو مساعدة مقدمي التقارير على إعداد تقارير استدامة جوهرية وموضوعية، وتحتوي على معلومات قيمة حول مسائل المؤسسة الأكثر أهمية والمتعلقة بالاستدامة، وجعل إعداد تقارير الاستدامة ممارسة قياسية.

وضعت هذه المبادئ التوجيهية من خلال عملية مفصّلة شارك فيها مئات من واضعي التقارير ومستخدميها والوسطاء المحترفين من شتى أنحاء العالم، لذا فإن المبادئ التوجيهية G4 توفر إطاراً ذا صلة على المستوى العالمي لدعم نهج قياسي لإعداد التقارير، مما يشجع على الوصول إلى القدر المطلوب من الشفافية والترابط لجعل المعلومات مفيدة وموثوقة للأسواق والمجتمع، وقد صممت المبادئ التوجيهية G4 لتكون قابلة التطبيق عالمياً وفي جميع المؤسسات، الكبيرة والصغيرة، في شتى أنحاء العالم، كما تدعم الخدمات والمواد الأخرى الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير خصائص المبادئ التوجيهية G4 والتي تهدف إلى جعل المبادئ التوجيهية أسهل استخداماً، سواء لواضعي التقارير ذوي الخبرة أو لحديثي العهد في إعداد تقارير الاستدامة من أي قطاع.

وكما هو الحال بالنسبة لجميع المبادئ التوجيهية الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير، فإن المبادئ التوجيهية G4 تتضمن مراجع من الوثائق المختصة بموضوعات معينة في إعداد التقارير والتي تحظى بقبول واستخدام على نطاق واسع، وهي مصممة كإطار متكامل لإعداد التقارير حول الأداء مقابل مجموعة من المعايير والممارسات المختلفة في الاستدامة.

كما توفر المبادئ التوجيهية G4 إرشادات حول كيفية عرض الإفصاحات الخاصة بالاستدامة في أشكال مختلفة من التقارير: سواء كانت تقارير منفردة عن الاستدامة، أو تقارير متكاملة، أو تقارير سنوية، أو تقارير تناقش معايير دولية معينة أو تقارير منشورة على شبكة الإنترنت، وتعد الفكرة الناشئة التي تقضي بالتكامل بين المعلومات الإستراتيجية المتعلقة بالاستدامة مع غيرها من المعلومات المالية الجوهرية تطوراً هاماً وإيجابيا، إن الاستدامة أمرٌ محوري في التغيير الذي ستمرّ فيه المؤسسات والأسواق والمجتمع وستزداد أهميتها في هذا الصدد، لذا يجب أن تكون معلومات الاستدامة ذات الصلة أو الجوهرية بالنسبة لآفاق القيمة الخاصة بالمؤسسة، موجودة في لب تقارير متكاملة.

المطلب الثاني :الافصاحات المتضمنة في مبادرة التقرير العالمية

حيث هناك ثلاث أنواع من الافصاحات المتضمنة في مبادرة التقرير العالمية.[1]

1)– الإستراتيجية والملامح التنظيمية: profile and strategy هي الافصاحات التي تضع السياق العام لفهم الأداء التنظيمي على سبيل المثال إستراتيجية المؤسسة الاقتصادية وملامحها التنظيمية وحوكمتها.

2)– مدخل الإدارة: approach management هي الافصاحات التي تغطي كيفية قيام المؤسسة الاقتصادية بدراسة مجموعة من الموضوعات من اجل توفير سياق لفهم الأداء في مجال محدد؛

3)– مؤشرات الأداء: Indicators Performance هي المؤشرات التي تتبنى معلومات قابلة للمقارنة عن الأداء الاقتصادية، البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.

هنالك نوعين من التقارير تصدر لهذه المبادرة هي: (A) و (B):

- التقرير (A) والذي يجيب فقط عن المعايير العامة للإفصاح (تبلغ 58 معيار)
- التقرير (B) والذي يجيب أيضاً عن المعايير المحددة للإفصاح (تبلغ 91 معيار)

أما عن درجات تصنيف التقارير حسب الـ 4G :

تُمنح التقارير درجة (+A) و (+B) إذا حُكم التقرير من أحد الجهات المعتمدة لدى منظمة GRI

[1] ينظر إلى الموقع الرسمي لمبادرة الإبلاغ العالمية :GRI https://www.globalreporting.org

أما الفترة الزمنية ل G4:

يحق للمؤسسة الاقتصادية استعراض جميع إنجازاتها السابقة في أول تقرير GRI تقوم بإعداده، وبعد ذلك يكون لها الخير بتقديمه وتحديث معلوماته بشكل سنوي أو كل سنتين.

المبحث الثاني :الإجراءات منهجية الدراسة الميدانية

يعالج هذا المبحث عرضا للإطار المنهجي للدراسة ، أما المطلب الثاني أدوات الدراسة وإجراءاتها ، وفي المطلب الثالث تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة .

المطلب الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يتناول هذا منهجية الدراسة أولا ، أما ثانيا مجتمع الدراسة .

أولا:منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث ، بغرض التعرف على مدى تطبيق محاسبة التنمية المستدامة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات .

1- البيانات الأولية

تم إعداد استبيان الدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة ، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج spss الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات القيمة ، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

2- البيانات الثانوية

لمعالجة الإطار النظري للبحث ، والمتمثلة أساسا في الكتب والمجلات وكذا المؤتمرات والملتقيات والأبحاث والدراسات السابقة التي تساهم في إثراء هذه الدراسة .

ثانيا : مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ، وقد تم أخذ بعض المؤسسات في ولاية لمسيلة ، كما كنا نرغب في أخذ عدد أكبر من المؤسسات ولكن التكلفة التي يمكن أن تأخذها العملية اجراء هذا الاستبيان والوقت الضيق المخصص لإجراء البحث .

حيث تم توزيع (66) استبيان على أفراد العينة من محاسبين ومدققين وأعضاء مجلس الإدارة، وتم الاعتماد في توزيعها على التسليم غير المباشر .

وبعد عملية التوزيع تحصلنا على (46) استبيان صالحة من بين (66) استبيان ، والتي من خلالها تم تمثيل مجتمع الدراسة .

المطلب الثاني : أدوات الدراسة وإجراءاتها

بعد الاختبار لمنهج الدراسة المتبع تأتي عملية جمع المعلومات والبيانات من أفراد العينة المجتمع المدروس ، فقد تم الاعتماد على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة والمتمثلة في أسلوب الاستبيان لاختبار جملة الفرضيات المتعلقة بالموضوع :

أولا : أدوات الدراسة

1- إعداد الاستبيان

تم استخدام طريقة الاستبيان كأداة للبحث ، بحيث تم إعداد الاستبانة بكتب ومراجع تتعلق بالموضوع، وقد تم إعداد الاستبيان وفق النحو التالي :

- عدم تكرار الأسئلة التي تؤدي إلى نفس الإجابة .
- إعداد الاستبانة الأولية من أجل استخدامها في جمع المعلومات والبيانات .
- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع المعلومات.
- تعديل الاستبانة بحسب ما يراه المشرف .

2- هيكل الاستبيان

الجزء الأول : المعلومات الشخصية

يحتوي على متغيرات ديمغرافية أي البيانات العامة لعينة الدراسة ، والتي تتمثل في المؤهل العلمي والوظيفة الحالية وكذا الخبرة المهنية .

الجزء الثاني : ويحتوي على البيانات حول الموضوع ، ويتكون من ثلاث محاور كالآتي :

المحور الأول : يتضمن البعد الاقتصادي للمؤسسة ويحتوي على 21 عبارة .

المحور الثاني :يتضمن البعد البيئي للمؤسسة ويحتوي على 19 عبارة .

المحور الثالث : يتضمن البعد الاجتماعي للمؤسسة ويحتوي على 20 عبارة .

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت السباعي الذي يحتمل سبعة اجابات ، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم مواضيع التي تناولها الاستبيان وبالتالي يسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (2):مقياس ليكارت السباعي

التصنيف	مطبق كليا وموثق كليا	مطبق كليا وموثق جزئيا	مطبق كليا غير موثق	مطبق جزئيا وموثق كليا	مطبق جزئيا وموثق جزئيا	مطبق جزئيا وغير موثق	غير مطبق وغير موثق
النقاط	1	2	3	4	5	6	7

المصدر : تم إعداد الجدول بناء على الاستمارة

ويتم تحديد اتجاه المتوسط الحسابي وتحليل إجابات عينة الدراسة واستنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة استمارة الاستبيان وهذا بالاعتماد على أوزان مقياس ليكارت السباعي ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءا على عدد الخيارات والفئات في المقياس ، وفيما يلي وصفا لخطوات التفسير في حالة استخدام مقياس ليكارت السباعي :

- يتم حساب المدى ، حيث يساوي 7-1=6
- يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات إذن 6÷7=0,85
- تم اضافة العدد 0,85 إلى أقل درجة في المقياس ،أي 1 ، من أجل وضع الحد الأعلى وكانت الحدود الباقية كما هي موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (3): حدود مقياس سلم ليكارت

حدود سلم ليكارت		درجة الأهمية
من 01	إلى 1,85	مطبق كليا وموثق كليا
من 1,86	إلى 2,7	مطبق كليا وموثق جزئيا
من 2,71	إلى 3,55	مطبقا كليا وغير موثق
من 3,56	إلى 4,4	مطبق جزئيا وموثق كليا
من 4,41	إلى 5,25	مطبق جزئيا وموثق جزئيا
من 5,26	إلى 6,1	مطبق جزئيا وغير موثق
من 6,11	إلى 6,95	غير مطبق وغير موثق

المصدر:من إعداد الطالبة

ثانيا : الأساليب الإحصائية المستخدمة

–الإحصاءات الوصفية : تم استخدامها لتسهيل المقارنة بين آراء عينة الدراسة ، وتضمنت التكرارات والنسب المئوية ، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري .

–معامل ألفا كرونباخ :يستخدم لاختبار مدى ثبات ومصداقية الإجابات لأفراد عينة الدراسة ، واختبار صدق للمحتوى ، ويتراوح معامل الثبات بين (0 و1) ، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية إذا كانت القيمة المحسوبة تساوي 60% فأكثر .

ثالثا : اختبار صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة ، أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه ، وقمنا بالتأكيد من صدق الاستبيان من خلال صدق المشرف ، وصدق البنائي لمحاور المقياس .

1– اختبار صدق الاستبيان

تم التحقق من صدق الأداة من خلال عرض الاستبانة على الأستاذ المشرف ، وطلب منه إبداء رأيه حول فقرات الاستبانة وذلك بحذف وتعديل واقتراح فقرات جديدة ومناسبة الأداة لموضوع الدراسة، وبناءا على الملاحظات والتوصيات التي تمت صياغتها بشكل نهائي .

2 – اختبار ثبات الاستبيان

سيتم التطرق إلى معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل الثبات ألفا كرونباخ

تم حساب معامل ألفا كرونباخ من أجل تحديد الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة والجدول التالي يبين ثبات عبارات محاور الاستبيان .

جدول رقم (4) : معامل الثبات ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
60	**0,894**

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن معامل الثبات لمحاور الاستبيان أكبر من 0,6 أي أنها تدل على أن الاستبانة مقبولة لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع البحث .

المطلب الثالث : تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سوف نتناول فيما يلي استعراض خصائص المؤسسات المشكلة للعينة من حيث البيانات الشخصية لأفراد العينة والممثل للمؤسسة التي ينتمي إليها .

البيانات المتعلقة بالمجيب

1- الجنس

يوضح الجدول التالي أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس وهي موزعة كما يلي :

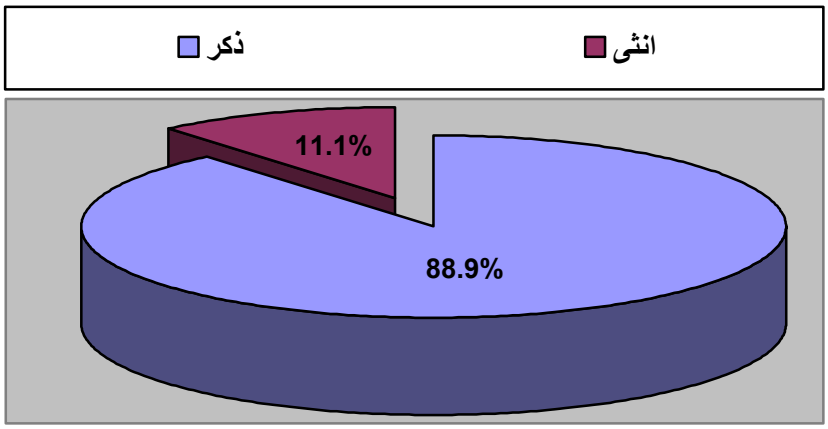
جدول رقم (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	40	% 88,9
أنثى	5	% 11,1
الإجمالي	45	% 100

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن تمثيل الجدول رقم (4) في الشكل البياني رقم (3-1) وذلك للإيضاح أكثر

الشكل رقم (3-1): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالا 45 فرد، نلاحظ أن عدد الذكور قدر ب 40 فرد أي بنسبة 88,9 % ، في حين نلاحظ أن عدد الإناث قدر ب 5 أفراد أي بنسبة 11,1 % .

2- العمر :

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر وهي موزعة كما يلي :

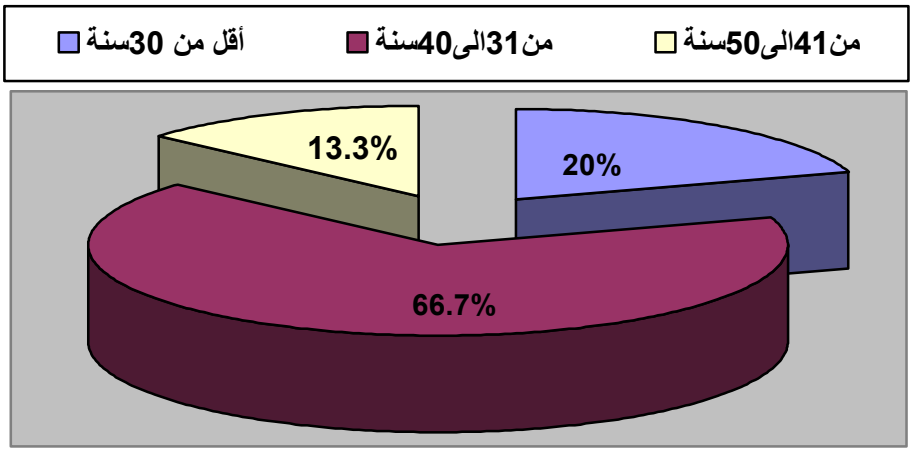
الجدول رقم (6) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	9	20%
من 31 إلى 40 سنة	30	66,7%
من 41 إلى 50 سنة	6	13,3%
الإجمالي	45	100%

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن تمثيل الجدول رقم (5) في الشكل البياني رقم (3-2) وذلك للإيضاح أكثر :

الشكل رقم (3-2): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالا 45 فرد ، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين أعمارهم أقل من 30 سنة قدر ب 9 أفراد أي بنسبة 20% ، في حين نلاحظ الأفراد الذين أعمارهم من 31 إلى 40 سنة قدر ب 30 فرد أي بنسبة 66,7% والأفراد الذين تبلغ أعمارهم من 41 إلى 50 سنة قدر ب 6 أفراد أي ما يعادل نسبة 13,3% .

3- الحالة الاجتماعية

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية وهي موزعة كما يلي :

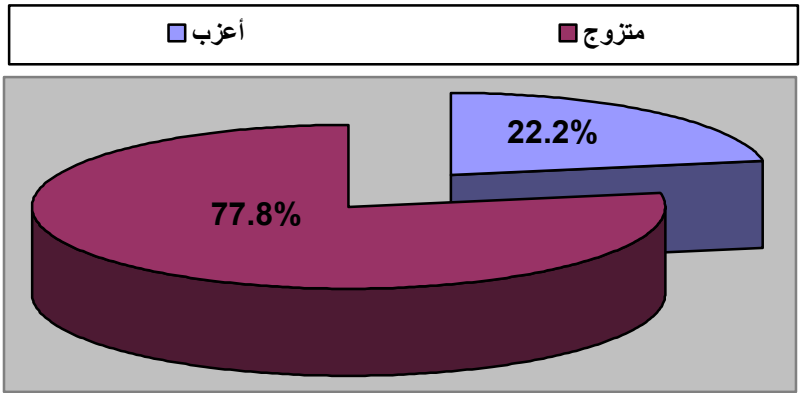
الجدول رقم(7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية

الحالة الاجتماعية	التكرارات	النسبة المئوية
أعزب	10	22,2%
متزوج	35	77,8%
الإجمالي	45	100%

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن تمثيل الجدول رقم (6) في الشكل البياني رقم (3-3) وذلك للإيضاح أكثر

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الحالة الاجتماعية



المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالا 45 فرد ، نلاحظ أنه قدر عدد الأفراد العازبين ب 10 أفراد أي بنسبة 22,2% ، في حين قدر عدد الأفراد المتزوجين ب 45 فرد أي بنسبة 77,8% .

4- الوظيفة الحالية

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية وهي موزعة كما يلي :

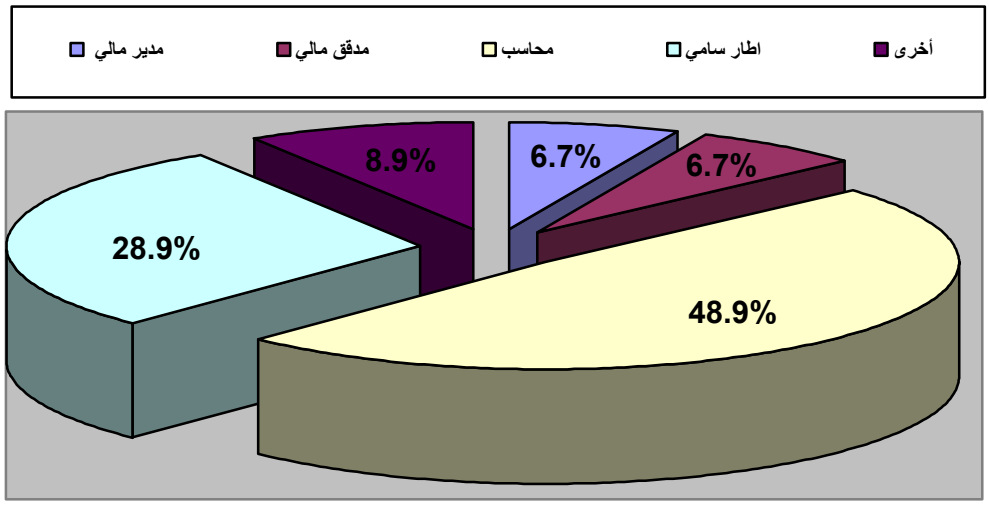
الجدول رقم (8) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية
مدير مالي	3	6,7%
مدقق داخلي	3	6,7%
محاسب	22	48,9%
إطار سامي	13	28,9%
أخرى	4	8,9%
الإجمالي	45	100%

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن تمثيل الجدول رقم (7) في الشكل البياني رقم (3-4) وذلك للإيضاح أكثر :

الشكل رقم (3-4):تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر :من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق

من خلال جدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالا 45 فرد ، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب المدير المالي قدر ب 3 أفراد أي بنسبة 6,7% وهي نفس نسبة الأفراد الذين يشغلون منصب المدقق الداخلي ، أما الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب فقد قدر ب 22 فرد أي ما نسبته 48,9% ، في حين الأفراد الذين يشغلون منصب إطار سامي قدر عددهم ب 13 فرد بنسبة بلغت 28,9% ،وفي الأخير الأفراد الذين يشغلون مناصب أخرى قدر عددهم 4 أفراد أي بنسبة 2,7% .

5- المستوى التعليمي

يوضح الجدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي وهي موزعة كما يلي :

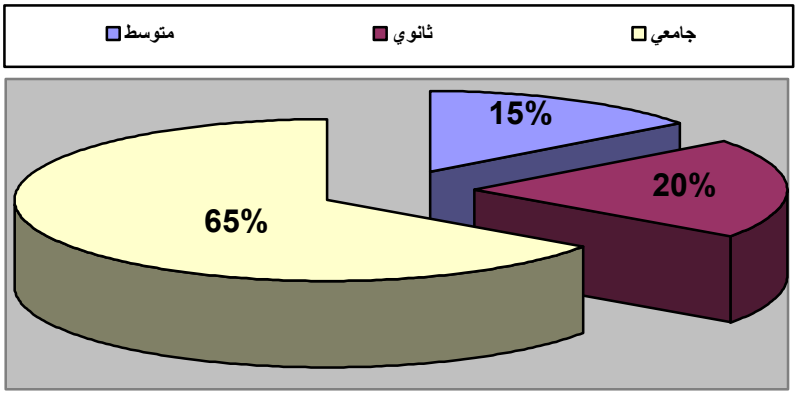
الجدول رقم (9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرارات	النسبة المئوية
متوسط	1	2,2%
ثانوي	8	17,8%
جامعي	36	80%
الإجمالي	45	100%

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن تمثيل الجدول رقم (8) في الشكل البياني (3-5) وذلك للإيضاح أكثر :

الشكل رقم (3-5):تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر :من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالا 45 فرد ، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل المتوسط قدر بفرد واحد أي بنسبة 2,2% ،في حين أن عدد الأفراد ذوي المؤهل الثانوي فقد قدر ب 8 أفراد أي بنسبة 17,8% ، أما عدد الأفراد ذوي المؤهل الجامعي فقد بلغ عددهم 36 فرد أي بنسبة 80% .

6- الخبرة المهنية:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة الخبرة المهنية :

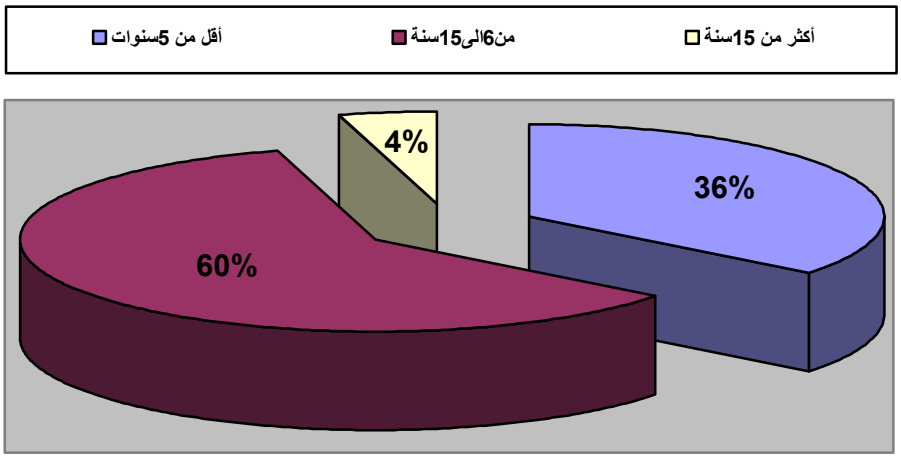
الجدول رقم (10) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	16	35,6%
من 6 إلى 15 سنة	27	60%
أكثر من 15 سنة	2	4,4%
الإجمالي	45	100%

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

ويمكن تمثيل الجدول رقم (9) في الشكل البياني رقم (3-6) وذلك للإيضاح أكثر :

الشكل رقم (3-6): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر :من إعداد الطالبة بناءا على معطيات الجدول السابق

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالا 45فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين الخبرة المهنية لديهم أقل من 5 سنوات قدر ب 6 أفراد أي بنسبة 35,6% ، في حين أنا عدد الأفراد الذين الخبرة المهنية لديهم من 6 إلى 15 سنة قدر ب 27 فرد أي ما يعادل نسبة 60% ، أما الأفراد الذين لديهم الخبرة المهنية أكثر من 15 سنة فقد بلغ عددهم فردين أي بنسبة 4,4% .

المبحث الثالث : تحليل النتائج واختبار الفرضيات

سيتم معالجة تحليل نتائج الدراسة الميدانية أولا ، أما ثانيا اختبار الفرضيات

المطلب الأول : تحليل نتائج الدراسة

سنقوم بدراسة وتحليل المحاور الخاصة بمؤشرات تطبيق محاسبة التنمية المستدامة (اقتصادية ،اجتماعية ، بيئية .)

أولا :تحليل عبارات المحور الأول البعد الاقتصادي

الجدول رقم (11): الاتجاه العام لعبارات الاستبيان للمحور الأول

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الرتبة
جودة الخدمات ما بعد البيع المقدمة للعملاء	2,66	2	75,18	مطبق كليا وموثق جزئيا	15
جودة المنتج أو الخدمة التي تنتجها الشركة	1,46	0,89	60,95	مطبق كليا وموثق كليا	5
توزيع الأرباح السنوية على المساهمين	1,88	1,61	85,63	مطبق كليا وموثق جزئيا	13
جودة العلاقة مع العملاء	1,62	0,80	49,38	مطبق كليا وموثق كليا	4
جودة العلاقة مع الموردين	1,60	1,05	65,62	مطبق كليا وموثق كليا	7
مقبوضات العملاء	1,31	0,99	75,57	مطبق كليا وموثق كليا	6
مدفوعات الموردين	1,26	0,61	48,41	مطبق كليا وموثق كليا	2
مدفوعات الموظفين	1,20	0,58	48,33	مطبق كليا وموثق كليا	1
دفع الضرائب والرسوم	1,22	0,63	51,63	مطبق كليا وموثق كليا	3
نسبة نمو الضرائب والرسوم	1,68	1,36	80,95	مطبق كليا وموثق كليا	11
مدفوعات الفائدة على القروض	2,42	2,21	91,32	مطبق كليا وموثق جزئيا	18
نسبة نمو مدفوعات الفائدة على القروض	2,53	2,2	86,95	مطبق كليا وموثق جزئيا	17
المستوى العام للرواتب والأجور التي تدفعها مقارنة مع الحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي	2	1,43	71,5	مطبق كليا وموثق جزئيا	12
الحصة السوقية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	2,40	1,26	52,5	مطبق كليا وموثق جزئيا	10

الحصة الإنتاجية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	2,11	1,21	57,34	مطبق كليا وموثق جزئيا	9
المنح والمساعدات المالية التي تحصل عليها المؤسسة من الحكومة	3,24	2,52	77,77	مطبق كليا وغير موثق	20
المنح والمساعدات والقروض التي تقدمها المؤسسة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	3,66	2,66	72,67	مطبق جزئيا وموثق كليا	21
الإنفاق الرأسمالي للمؤسسة على البنية التحتية والخدمات المقدمة للبيئة التي تعمل بها	3,57	2,31	64,70	مطبق جزئيا وموثق كليا	19
نسب الإدارة العليا معينة من المجتمع المحلي في مواقع العمليات العامة	3,22	1,97	61,18	مطبق كليا وغير موثق	14
نسب الإنفاق على المردين (المشتريات)	1,68	1,16	69,04	مطبق كليا وموثق كليا	8
المخاطر والفرص التي تولد تغييرات هامة في الإنفاق أو الدخل على المؤسسة	2,97	2,10	70,70	مطبق كليا وغير موثق	16

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (10) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول ، مرتبة ترتيبا تصاعديا حسب الانحراف المعياري لكل عبارة كما يلي :

العبارة الأولى : بلغ المتوسط الحسابي 2,66 والانحراف المعياري 2 ومعامل الاختلاف 75,18 واحتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على جودة خدمات ما بعد البيع المقدمة للعملاء .

العبارة الثانية : بلغ المتوسط الحسابي 1,46 والانحراف المعياري 0,89 ومعامل الاختلاف 60,95 واحتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على جودة المنتج أو الخدمة التي تنتجها الشركة .

العبارة الثالثة : بلغ المتوسط الحسابي 1,88 والانحراف المعياري 1,61 ومعامل الاختلاف 85,63 واحتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على أن الشركة تقوم بتوزيع الأرباح السنوية على المساهمين .

العبارة الرابعة : بلغ المتوسط الحسابي 1,62 والانحراف المعياري 0,80 ومعامل الاختلاف 49,38 واحتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على جودة العلاقة مع العملاء.

العبارة الخامسة :بلغ المتوسط الحسابي 1,60 والانحراف المعياري 1,05 ومعامل الاختلاف 65,68 واحتلت هذه العبارة المرتبة السابعة بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على جودة العلاقة مع الموردين .

العبارة السادسة :بلغ المتوسط الحسابي 1,31 والانحراف المعياري 0,99 ومعامل الاختلاف 75,57 واحتلت هذه العبارة المرتبة السادسة بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على مقبوضات العملاء .

العبارة السابعة :بلغ المتوسط الحسابي 1,26 والانحراف المعياري 0,61 ومعامل الاختلاف 48,41 واحتلت هذه العبارة المرتبة الثانية بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على مدفوعات الموردين .

العبارة الثامنة :بلغ المتوسط الحسابي 1,20 والانحراف المعياري 0,58 ومعامل الاختلاف 48,33 واحتلت هذه العبارة المرتبة الأولى بدرجة مطلق كليا وموثق كليا وهذا يدل على مدفوعات الموظفين .

العبارة التاسعة :بلغ المتوسط الحسابي 1,22 والانحراف المعياري 0,63 ومعامل الاختلاف 51,63 واحتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على أن المؤسسة تقوم بدفع الضرائب والرسوم .

العبارة العاشرة :بلغ المتوسط الحسابي 1,68 والانحراف المعياري 1,36 ومعامل الاختلاف 80,95 واحتلت هذه العبارة المرتبة الحادية عشر بدرجة مطبق كليا وهذا يدل على أنه يوجد نسبة نمو الضرائب والرسوم .

العبارة الحادية عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,42 والانحراف المعياري 2,21 ومعامل الاختلاف 91,32 واحتلت هذه العبارة المرتبة الثامنة عشر بدرجة مطلق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على مدفوعات الفائدة على القروض .

العبارة الثانية عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,53 والانحراف المعياري 2,2 ومعامل الاختلاف 86,95 واحتلت هذه العبارة المرتبة السابعة عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على وجود نسبة نمو مدفوعات الفائدة على القروض .

العبارة الثالثة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2 والانحراف المعياري 1,43 ومعامل الاختلاف 71,5 واحتلت هذه العبارة المرتبة الثانية عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على المستوى العام للرواتب والأجور التي تدفعها مقارنة مع الحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي .

العبارة الرابعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,40 والانحراف المعياري 1,26 ومعامل الاختلاف 52,5 واحتلت هذه العبارة المرتبة العاشرة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على أن هناك حصة سوقية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها .

العبارة الخامسة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,11 والانحراف المعياري 1,21 ومعامل الاختلاف 57,34 واحتلت هذه العبارة المرتبة التاسعة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على أن هناك حصة إنتاجية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها .

العبارة السادسة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,24 والانحراف المعياري 2,52 ومعامل الاختلاف 77,77 واحتلت هذه العبارة المرتبة العشرون بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على أن المؤسسة تحصل على منح ومساعدات من الحكومة .

العبارة السابعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,66 والانحراف المعياري 2,66 ومعامل الاختلاف 72,67 واحتلت هذه العبارة المرتبة الواحد والعشرون بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على أن المؤسسة تقوم بتقديم منح ومساعدات وقروض للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

العبارة الثامنة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,57 والانحراف المعياري 2,31 ومعامل الاختلاف 64,70 واحتلت هذه العبارة المرتبة التاسعة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على أن المؤسسة تقوم بالإنفاق الرأسمالي على البنية التحتية والخدمات المقدمة للبيئة التي تعمل بها .

العبارة التاسعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,22 والانحراف المعياري 1,97 ومعامل الاختلاف 61,18 واحتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على أن نسب الإدارة العليا المعينة من المجتمع المحلي في مواقع العمليات العامة .

العبارة العشرون :بلغ المتوسط الحسابي 1,68 والانحراف المعياري 1,16 ومعامل الاختلاف 69,04 واحتلت هذه العبارة المرتبة الثامنة بدرجة مطبق كليا وموثق كليا وهذا يدل على أن هناك نسب الإنفاق على الموردين .

العبارة الواحد والعشرون :بلغ المتوسط الحسابي 2,97 والانحراف المعياري 2,10 ومعامل الاختلاف 70,70 واحتلت هذه العبارة المرتبة السادسة عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على المخاطر والفرص التي تولد تغيرات هامة في الإنفاق أو الدخل على المؤسسة .

ثانيا:تحليل العبارات المحور الثاني البعد البيئي

الجدول رقم (12): الاتجاه العام لعبارات الاستبيان للمحور الثاني

العبارة	المتوسط	الانحراف	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الرتبة
النفايات حسب درجة خطورتها في المؤسسة	2,86	2,04	71,32	مطبق كليا وغير موثق	3
الإيرادات المتأتية نتيجة بيع النفايات	3,68	2,22	60,32	مطبق جزئيا وموثق كليا	8
إثارة المادية للتلوث في المؤسسة	3,42	2,36	69	**مطبق كليا وغير موثق**	11
مصاريف الصيانة في المؤسسة نتيجة التلوث	3,15	2,35	74,60	**مطبق كليا وغير موثق**	10
كمية المحروقات المستخدمة في أنشطة المؤسسة	2,77	2,08	75,09	**مطبق كليا وغير موثق**	4
كمية المياه المستخدمة في أنشطة المؤسسة	2,15	1,69	78,60	**مطبق كليا وموثق جزئيا**	1
كمية الطاقة الكهربائية المستخدمة في أنشطة المؤسسة	2	1,74	87	**مطبق كليا وموثق جزئيا**	2
كمية المواد المستخدمة في نشاط المؤسسة من حيث الحجم أو الوزن	2,51	2,04	81,27	**مطبق كليا وموثق جزئيا**	3
نسبة المياه التي يتم إعادة تدويرها واستخدامها	4,60	2,75	59,78	**مطبق جزئيا وموثق جزئيا**	17
قيمة المبالغ النقدية التي تدفعها المؤسسة لغرامات تفرض عليها بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية	4,04	2,67	66,08	**مطبق جزئيا وموثق كليا**	16
نسبة المواد المستخدمة في النشاط التشغيلي كموارد يتم إعادة تدويرها	4,33	2,39	55,19	**مطبق جزئيا وموثق كليا**	13
المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من المحروقات	3,88	2,12	54,63	**مطبق جزئيا وموثق كليا**	7
المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من الطاقة الكهربائية	2,97	2,09	70,37	**مطبق كليا وغير موثق**	5
المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الانبعاثات المباشرة وغير مباشرة من استخدام الطاقة	2,84	2,11	74,29	**مطبق كليا وغير موثق**	6
مواقع المؤسسة بجوار المناطق المحمية والمناطق ذات التنوع البيولوجي	3,02	2,35	77,81	**مطبق كليا وغير موثق**	10
أثار السلبية والايجابية على المناطق المتأثرة من المحمية	3,82	2,38	62,30	**مطبق جزئيا وموثق كليا**	12

كمية الانبعاثات الهوائية نتيجة التلوث المنبعث من نشاط الشركة	3,77	2,34	62,06	مطبق جزئيا وموثق كليا	9
الأثار البيئية لنقل الموارد والمنتجات	3,64	2,46	67,58	مطبق جزئيا ومطبق كليا	15
عدد الموردين الخاضعين للتقييم البيئي	3,95	2,43	61,51	مطبق جزئيا وموثق كليا	14

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم (11) نجد:

العبارة الأولى: احتلت المرتبة الثالثة بدرجة مطبق كليا وغير موثق وبلغ المتوسط الحسابي 2,86 والانحراف المعياري 2,04 ومعامل الاختلاف 71,32 وهذا يدل على النفايات حسب درجة خطورتها في المؤسسة .

العبارة الثانية :بلغ المتوسط الحسابي 3,68 والانحراف المعياري 2,22 ومعامل الاختلاف 60,32 واحتلت المرتبة الثامنة بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على الإيرادات المتأتية نتيجة بيع النفايات ؟

العبارة الثالثة :بلغ المتوسط الحسابي 3,42 والانحراف المعياري 2,36 ومعامل الاختلاف 69 واحتلت المرتبة الحادية عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على أثار المادية للتلوث في المؤسسة .

العبارة الرابعة :احتلت المرتبة العاشرة بدرجة مطبق كليا وغير موثق بلغ المتوسط الحسابي 3,15 والانحراف المعياري 2,35 ومعامل الاختلاف 74,60 وهذا يدل على مصاريف الصيانة في المؤسسة نتيجة التلوث .

العبارة الخامسة :بلغ الموسط الحسابي 2,77 والانحراف المعياري 2,08 ومعامل الاختلاف 75,09 واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على كمية المحروقات المستخدمة في أنشطة المؤسسة .

العبارة السادسة :احتلت المرتبة الأولى بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,15 والانحراف المعياري 1,69 ومعامل الاختلاف 78,60 وهذا يدل على كمية المياه المستخدمة في أنشطة المؤسسة .

العبارة السابعة :احتلت المرتبة الثانية بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2 والانحراف المعياري 1,74 ومعامل الاختلاف 87 وهذا يدل على كمية الطاقة الكهربائية المستخدمة في أنشطة المؤسسة .

العبارة الثامنة :احتلت المرتبة الثالثة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,51 والانحراف المعياري 2,04 ومعامل الاختلاف 81,27 وهذا يدل على كمية المواد المستخدمة في نشاط المؤسسة من حيث الحجم أو الوزن .

العبارة التاسعة :بلغ المتوسط الحسابي 4,60 والانحراف المعياري 2,75 ومعامل الاختلاف 59,78 واحتلت المرتبة السابعة عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وهذا يدل على نسبة المياه التي يتم إعادة تدويرها واستخدامها .

العبارة العاشرة :احتلت المرتبة السادسة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وبلغ المتوسط الحسابي 4,04 والانحراف المعياري 2,67 ومعامل الاختلاف 66,08 وهذا يدل على قيمة المبالغ النقدية التي تدفعها المؤسسة لغرامات تفرض عليها بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية .

العبارة الحادية عشر :احتلت المرتبة الثالثة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وبلغ المتوسط الحسابي 44,33 والانحراف المعياري 2,39 ومعامل الاختلاف 55,19 وهذا يدل على نسبة المواد المستخدمة في النشاط التشغيلي كمواد يتم إعادة تدويرها .

العبارة الثانية عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,88 والانحراف المعياري 2,12 ومعامل الاختلاف 54,63 واحتلت المرتبة السابعة بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من المحروقات

العبارة الثالثة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,97 والانحراف المعياري 2,09 ومعامل الاختلاف 70,37 واحتلت المرتبة الخامسة بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من الطاقة الكهربائية .

العبارة الرابعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,84 والانحراف المعياري 2,11 ومعامل الاختلاف 74,29 واحتلت المرتبة السادسة بدرجة مطبق كليا وغير موثق وهذا يدل على المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة من استخدام الطاقة .

العبارة الخامسة عشر :احتلت المرتبة العاشرة بدرجة مطبق كليا وغير موثق وبلغ المتوسط الحسابي 3,02 والانحراف المعياري 2,35 ومعامل الاختلاف 77,81 وهذا يدل على مواقع المؤسسة بجوار المناطق المحمية والمناطق ذات التنوع البيولوجي .

العبارة السادسة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,82 والانحراف المعياري 2,38 ومعامل الاختلاف 62,30 واحتلت المرتبة الثانية عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على أثار السلبية والايجابية على المناطق المتأثرة من المحمية .

العبارة السابعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,77 والانحراف المعياري 2,34 ومعامل الاختلاف 62,06 واحتلت المرتبة التاسعة بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على كمية الانبعاثات الهوائية نتيجة التلوث المنبعث من نشاط الشركة .

العبارة الثامنة عشر :احتلت المرتبة الخامسة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وبلغ المتوسط الحسابي 3,64 والانحراف المعياري 2,46 ومعامل الاختلاف 67,58 وهذا يدل على أثار البيئية لنقل المواد والمنتجات .

العبارة التاسعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 3,95 والانحراف المعياري 2,43 ومعامل الاختلاف 61,51 واحتلت المرتبة الرابعة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وهذا يدل على عدد الموردين الخاضعين للتقييم البيئي .

ثالثا: تحليل العبارات المحور الثالث البعد الاجتماعي

الجدول رقم (13) : الاتجاه العام لعبارات الاستبيان للمحور الثالث

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الرتبة
إجمالي عدد العمال تبعا للمناصب الموجودة	1,57	0,96	61,14	مطبق كليا وموثق كليا	2
حركة العمال تبعا للحالات الممكنة في المؤسسة	1,44	0,72	50	مطبق كليا وموثق كليا	1
عدد الموظفين من الإناث	2,35	1,53	65,10	مطبق كليا وموثق جزئيا	4
تحسن الرفاهية المادية والمعنوية للعمال	2,95	2,06	69,83	مطبق كليا وغير موثق	12
مصاريف تدريب العمال	2,62	1,89	72,13	مطبق كليا وموثق جزئيا	6
أضرار التلوث على العمال	3,86	2,29	59,32	مطبق جزئيا وموثق كليا	18
التأمين الاجتماعي للعمال	2,11	1,84	87,20	مطبق كليا وموثق جزئيا	5
عدد حوادث العمل	3,24	2,19	67,59	مطبق كليا وغير موثق	16
طبيعة وفعالية اللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة للحد من الفساد الإداري والمالي	2,46	2,11	85,77	مطبق كليا وموثق جزئيا	14
مدى توافق السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مع القيم الأخلاقية السائدة في المجتمع	2,53	2,10	83	مطبق كليا وموثق جزئيا	13
مدى عدالة شروط العقود المبرمة مع الموظفين ومدى توافقها مع قواعد قانون العمل	2,11	1,95	92,41	مطبق كليا وموثق جزئيا	7
مدى عدالة أسعار السلع والخدمات بالمقارنة مع المؤسسة المنافسة	2,08	1,48	71,15	مطبق كليا وموثق جزئيا	3
توافق النظم واللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة مع حقوق الإنسان	2,51	2,04	81,27	مطبق كليا وموثق جزئيا	10
عدد الورش والبرامج التدريبية التي تنظمها المؤسسة سنويا لتنمية وتطوير مهارات الموظفين	2,91	2,05	70,44	مطبق كليا وغير موثق	11
طبيعة وفعالية البرامج التي تطبقها المؤسسة لتقييم آثار أنشطتها على المجتمع	4,6	2,62	56,95	مطبق جزئيا وموثق جزئيا	20
عدد الموظفين من العمالة الوطنية منسوبا إلى إجمالي العمالة الموظفة بها	4	2,61	65,25	مطبق جزئيا وموثق كليا	19

طبيعة وفعالية النظم التي تطبقها المؤسسة لتقييم مخاطر عملها علي المجتمع لهدف الحد من هذه المخاطر	4,5	2,27	50,44	مطبق جزئيا وموثق جزئيا	17
مزايا تأمين الصحي والمزايا العينة الأخرى التي توفرها المؤسسة بالمقارنة مع تلك التي توفرها المؤسسة المنافسة	2,73	1,99	72,89	مطبق كليا وغير موثق	8
نسبة عدد الإناث في هيكلة العمالة المستخدمة في أنشطة المؤسسة	3,04	2,13	70,06	مطبق كليا وغير موثق	15
إجمالي قيمة المساهمات المالية والعينة التي تقدمها المؤسسة للمنظمات والجمعيات الخيرية	3,22	2,03	63,04	مطبق كليا وغير موثق	9

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (12) نجد:

العبارة الأولى : بلغ المتوسط الحسابي 1,57 والانحراف المعياري 0,96 ومعامل الاختلاف 61,14 واحتلت المرتبة الثانية بدرجة مطبق كليا وموثق كليا مما يدل على إجمالي عدد العمال تبعا للمناصب الموجودة .

العبارة الثانية :بلغ المتوسط الحسابي 1,44 والانحراف المعياري 0,72 ومعامل الاختلاف 50 واحتلت المرتبة الأولى بدرجة مطبق كليا وموثق كليا مما يدل على حركة العمال تبعا للحالات الممكنة في المؤسسة.

العبارة الثالثة : احتلت المرتبة الرابعة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,35 والانحراف المعياري 1,53 ومعامل الاختلاف 65,1 مما يدل على عدد الموظفين من الإناث .

العبارة الرابعة :بلغ المتوسط الحسابي 2,95 والانحراف المعياري 2,06 ومعامل الاختلاف 69,83 واحتلت المرتبة الثانية عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق مما يدل على تحسن الرفاهية المادية والمعنوية للعمال .

العبارة الخامسة :بلغ المتوسط الحسابي 2,62 والانحراف المعياري 1,89 ومعامل الاختلاف 72,13 واحتلت المرتبة السادسة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا مما يدل على مصاريف تدريب العمال .

العبارة السادسة :احتلت المرتبة الثامنة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا وبلغ المتوسط الحسابي 3,86 والانحراف المعياري 2,29 ومعامل الاختلاف 59,32 مما يدل أضرار التلوث على العمال .

العبارة السابعة : احتلت المرتبة الخامسة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,11 والانحراف المعياري 1,84 ومعامل الاختلاف 87,20 مما يدل على التأمين الاجتماعي للعمال .

العبارة الثامنة :بلغ المتوسط الحسابي 3,24 والانحراف المعياري 2,19 ومعامل الاختلاف 67,59 واحتلت المرتبة السادسة عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق مما يدل على عدد حوادث العمل .

العبارة التاسعة :بلغ المتوسط الحسابي 2,46 والانحراف المعياري 2,11 ومعامل الانحراف 85,77 واحتلت المرتبة الرابعة عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا مما يدل على طبيعة وفعالية اللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة للحد من الفساد الإداري والمالي .

العبارة العاشرة :بلغ المتوسط الحسابي 2,53 والانحراف المعياري 2,10 ومعامل الاختلاف 83 واحتلت المرتبة الثالثة عشر بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا مما يدل على مدى توافق السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مع القيم الأخلاقية السائدة في المجتمع .

العبارة الحادية عشر :احتلت المرتبة السابعة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,4 والانحراف المعياري 2,95 ومعامل الاختلاف 92,41 مما يدل على مدى عدالة شروط العقود المبرمة مع الموظفين ومدى توافقها مع قواعد قانون العمل .

العبارة الثانية عشر :احتلت المرتبة الثالثة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,08 والانحراف المعياري 1,48 ومعامل الاختلاف 71,15 مما يدل على مدى عدالة أسعار السلع والخدمات بالمقارنة بالمؤسسات المنافسة .

العبارة الثالثة عشر :احتلت المرتبة العاشرة بدرجة مطبق كليا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 2,51 والانحراف المعياري 2,04 ومعامل الاختلاف 81,27 مما يدل على مدى توافق النظم واللوائح الداخلية المطيقة في المؤسسة مع حقوق الإنسان .

العبارة الرابعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,91 والانحراف المعياري 2,05 ومعامل الاختلاف 70,44 واحتلت المرتبة الحادية عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق مما يدل على عدد الورش والبرامج التدريبية التي تنظمها المؤسسة سنويا لتنمية وتطوير مهارات الموظفين .

العبارة الخامسة عشر:احتلت المرتبة العشرون بدرجة مطبق جزئيا وموثق جزئيا وبلغ المتوسط الحسابي 4,6 والانحراف المعياري 2,62 ومعامل الاختلاف 56,95 مما يدل على طبيعة وفاعلية البرامج التي تطبقها المؤسسة لتقييم أثار أنشطتها على المجتمع .

العبارة السادسة عشر:بلغ المتوسط الحسابي 4 والانحراف المعياري 2,61 ومعامل الاختلاف 65,25 واحتلت المرتبة التاسعة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق كليا مما يدل عدد الموظفين من العمالة الوطنية منسوبا إلى إجمالي العمالة الموظفة بها .

العبارة السابعة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 4,5 والانحراف المعياري 2,27 ومعامل الاختلاف 50,44 واحتلت المرتبة السابعة عشر بدرجة مطبق جزئيا وموثق جزئيا مما يدل على طبيعة وفعالية النظم التي تطبقها المؤسسة لتقييم مخاطر عملها على المجتمع لهدف الحد من هذه المخاطر .

العبارة الثامنة عشر :بلغ المتوسط الحسابي 2,73 والانحراف المعياري 1,99 ومعامل الاختلاف 72,89 واحتلت المرتبة الثامنة بدرجة مطبق كليا وغير موثق مما يدل على مزايا التأمين الصحي والمزايا العينية الأخرى التي توفرها المؤسسة بالمقارنة مع تلك التي توفرها المؤسسات المنافسة .

العبارة التاسعة عشر:بلغ المتوسط الحسابي 3,04 والانحراف المعياري 2,13 ومعامل الاختلاف 70,06 واحتلت المرتبة الخامسة عشر بدرجة مطبق كليا وغير موثق مما يدل على نسبة عدد الإناث في هيكلة العمالة المستخدمة في أنشطة المؤسسة .

العبارة العشرون:احتلت المرتبة التاسعة بدرجة مطبق كليا وغير موثق وبلغ المتوسط الحسابي 3,22 والانحراف المعياري 2,03 ومعامل الاختلاف 63,04 مما يدل على إجمالي قيمة الإسهامات المالية والعينية التي تقدمها المؤسسة للمنظمات والجمعيات الخيرية .

المطلب الثاني :اختبار فرضيات نتائج الدراسة

في إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة الفروض الدراسة كما يلي :

1- اختبار الفرضية الأولى : تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بشكل كلي في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة .

حيث يتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار Sign_Test لإجابات أفراد العينة للأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (14): نتائج اختبار Sign_Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى

اختبار عينة واحد		
قيمة الاختبار =4		
مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	T
0,000	44	16,179

المصدر :من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات SPSS

يمكن التوصل إلى اختبار الفرضية عن طريق الاعتماد على قيمة Sig التي تم احتسابها مباشرة من برنامج spss، ففي حالة كون قيمة Sig أصغر من 0.05 نرفض الفرض العدم H_0 القائل p = 05.0، ونقبل الفرض البديل H_1 القائل بأن $p \neq 0.05$، ونكتب الفرضيتين الصفرية والبديلة كما يلي:

$$H_0 : p \leq 0.05 \qquad H_1 : p > 0.05$$

وبالنظر الى قيمة Sig من خلال الجدول أعلاه يتبين أن قيمة sig=0,00 وهي أصغر من 0,05 ، وبالتالي نرفض فرض العدم H_0 ، القائل لا تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بشكل كلي في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة .ونقبل الفرض البديل H_1، القائل تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بشكل كلي في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة .

2- **اختبار الفرضية الثانية** : تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة.

حيث يتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار Sign_Test لإجابات أفراد العينة للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (15): نتائج اختبار Sign_Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية

اختبار عينة واحد		
قيمة الاختبار =4		
مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	T
0,000	43	23,257

المصدر : من اعداد الطالبة وفقا لمخرجات SPSS

وبالنظر الى قيمة Sig من خلال الجدول أعلاه يتبين أن قيمة sig=0,00 وهي أصغر من 0,05 ، وبالتالي نرفض فرض العدم H_0 ،القائل لاتطبق وتوثق مؤشرات البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة. ونقبل الفرض البديل H_1، القائل تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة.

3- **اختبار الفرضية الثالثة** : تطبق وتوثق مؤشرات البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة.

حيث يتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار Sign_Test لإجابات أفراد العينة للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (16): نتائج اختبار Sign_Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة

اختبار عينة واحد		
قيمة الاختبار =4		
مستوى المعنوية sig	درجة الحرية ddl	T
0,000	44	13,635

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات SPSS

وبالنظر الى قيمة Sig من خلال الجدول أعلاه يتبين أن قيمة sig=0,00 وهي أصغر من 0,05 ، وبالتالي نرفض فرض العدم H_0 ،القائل لا تطبق وتوثق مؤشرات البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة. ونقبل الفرض البديل H_1، القائل تطبق وتوثق مؤشرات البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة **بشكل جزئي** في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة.

خلاصة الفصل الثاني

استهدف هذا الفصل ربط الجانب النظري للدراسة بالجانب الميداني ، وذلك بهدف التحقق من النتائج التي تم التوصل اليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع ، والتي تشير إلى تطبيق وتوثيق مؤشرات المقترحة لتطبيق المحاسبة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (ولاية المسيلة)،حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مؤشرات التنمية المستدامة وفقا لمؤشرات **GRI**، أما المبحث الثاني لإجراءات المنهجية لدراسة الميدانية ،أما المبحث الثالث خصصناه لتحليل النتائج واختبار الفرضيات ، بعد قيامنا بجمعها وتحليلها وذلك من أجل وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن اعتماد عليها في التحليل ، ثم قمنا في الأخير بمناقشة النتائج المتوصل اليها والتي خلصنا من خلالها إلى: أن المؤسسات محل الدراسة تركز على تطبيق وتوثيق المؤشرات الأداء الاقتصادي بشكل كلي وتطبيق وتوثيق المؤشرات الأداء الاجتماعي والبيئي بشكل جزئي .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معرفة مدى تطبيق وتوثيق مؤشرات المقترحة لتطبيق المحاسبة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (ولاية المسيلة)، وفقا للأساليب والطرق المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم الإفصاح عن ممارستها في شكل تقرير يسمى تقرير التنمية المستدامة.

حيث إهتمت الجزائر كغيرها من الدول بترسيخ وتضمين التنمية المستدامة في التشريعات والقوانين لا سيما فيما يخص المؤسسات الصناعية المصنفة ملوثة من الدرجة الأولى، ما يضع التزامات على الجوانب البيئية والاجتماعية على هذه الأخيرة واجبة التطبيق.

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج النظرية، الميدانية وإلى جملة من المقترحات موضحة في النقاط التالي:

أولا: النتائج النظرية

أسفرت الدراسة عن النتائج النظرية التالية:

1) استدامة المؤسسات الاقتصادية، من حيث أنه أنموذج جديد تماما من خلاله الأعمال يجب أن تعمل بدلا من متابعة نماذج تعظيم الربح إلى دمج الإدارة الممنهجة للجوانب البيئية والاجتماعية في الأعمال التجارية جنبا إلى جنب مع الجوانب الاقتصادية، ويستمد مفهوم استدامة المؤسسات عناصره من أربعة مجالات تتمثل في: التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، نظرية الأطراف ذات المصلحة، ونظرية مسألة المؤسسات .

2) المحاسبة عن التنمية المستدامة تتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم المطلوبة من أجل التسجيل والتقرير عن الأمور الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، والشيء الأكثر أهمية هو قياس التفاعلات والروابط بين القضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تشكل الأبعاد الثلاثة للمنظور العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة والإفصاح عنها في تقرير الاستدامة .

3) تقرير التنمية المستدامة هو تقرير سنوي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثارها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية،حيث يمثل التقرير الوسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال ممارسات التنمية المستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها تجاه توقعات الأطراف ذات المصلحة بهدف تحقيق الاستدامة .

4)إن الخطوة الأولى تجاه تقرير الاستدامة المتكامل يتطلب تصميم نظام معلومات، من شأنها تضمن توفير المعلومات الداخلية الصحيحة وجعلها متاحة، على نحو يمكن من خلالها حساب مؤشرات الأداء الرئيسية التي يتم تضمينها في الإدارة الإستراتيجية، وهذا ما يمثل الوظيفة المحورية للمحاسبة عن التنمية المستدامة .

ثانيا: النتائج التطبيقية

1) المؤسسات محل الدراسة تركز على تطبيق وتوثيق المؤشرات الأداء الاقتصادي من خلال: القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسة كل نهاية سنة

2) المؤسسات محل الدراسة تركز على تطبيق وتوثيق المؤشرات الأداء الاجتماعي التي تتعلق بالأجور والامتيازات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، وتركز على عدد حوادث العمال لاستخدامها برامج للحد من ذلك، بالإضافة إلى التركيز على تكوين المورد البشري، في حين أن المؤشرات التي تتعلق بتقييم المستوى الاجتماعي غير مطبقة وموثقة تماما، حيث لا تولي المؤسسات محل الدراسة أي اهتمام للمؤشرات المتعلقة بالعدالة والمساواة سواء المساواة الاجتماعية أو المساواة بين الرجل والمرأة، ولا تعتمد على مؤشرات تسمح بدراسة وتقويم الاهتمام الذي توليه للمجتمع المحلي المحيط بها .

3) المؤسسات محل الدراسة تركز على تطبيق وتوثيق مؤشرات الأداء البيئي ذا الأثر المالي فقط .

ثالثا: اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة التطبيقية، توصلت الدراسة إ إلى:

1) **قبول الفرضية الأولى:** تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة **بشكل كلي** .

2) **قبول الفرضية الثانية:** تطبق وتوثق مؤشرات البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة **بشكل جزئي** .

3) **قبول الفرضية الثالثة:** تطبق وتوثق مؤشرات البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة **بشكل جزئي**.

رابعا: الاقتراحات

استنادا إلي ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج، يقترح الباحث بما يلي:

1) ضرورة تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لغرض تحقيق كفاءة المعلومات الخاصة بالتنمية المستدامة، حيث يحقق متطلبات الموضوعية والعدالة بين كافة الأطراف ذات المصلحة .

2) ضرورة العمل على تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة بغرض تعزيز ممارسات التنمية المستدامة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحقيق عناصر المنافسة محليا ودوليا .

3) ضرورة قيام المؤسسات بتحديد إستراتيجية معلنة وواضحة للاستدامة الخاصة بها، مع ضرورة وجود فريق عمل لإدارة الاستدامة يتضمن أفراد وخبرات من الأقسام المختلفة بها لتحقيق استدامتها، مما يدعم أفكار

تحقق استدامة المؤسسة الاقتصادية، ويدعم ذلك بوجود الإطار المحاسبي الذي تم اقتراحه لتقييم الأداء المستدام، وتوصيل جهود المؤسسة لتحقيق الاستدامة للأطراف ذات المصلحة .

4) ضرورة صقل مهارات المحاسبين والتدريب المستمر لهم، حيث يتجاوز دور المحاسبين في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة عمليات جمع وتحليل البيانات، بل يتسع مجال عملهم ويمثل تحديا لهم، مع ضرورة التحول من النظرة الداخلية (المحاسبة التقليدية) إلي النظرة الخارجية، وفهم وإدراك دورهم في مجال تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة، من خلال تحديد الفرص وإدارة المخاطر وهذا ما يتيحه نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة .

خامسا: أفاق الدراسة

وأخيرا؛ تقترح هذه الدراسة مجالات لبحوث مستقبلية في مجال القياس والإفصاح عن الاستدامة.

تم بحمد الله

الخاتمة

قائمة المراجع

أ)–المراجع باللغة العربية

1. أحمد القطامين، **الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقها**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 .

2. تشارلز هل وجاريت جولز، **الإدارة الإستراتيجية" مدخل متكامل"**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2001 .

3. حسن عبد الجليل الغزاوي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010 .

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

5. عفاف إسحاق أبو زر، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية**، جامعة بتراء، 2008 .

6. عفت أبو بكر محمد الصاوي، **نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الاستدامة، دراسة تطبيقية**، أبحاث كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2012 .

7. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات – القياس العرض والإفصاح** – دار وائل للنشر،ط2، عمان، 2008 .

8.مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، علي الدوغجي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة**، ط1، عمان، الأردن، 2002 .

ب)– المذكرات

1. الهام الشيلي، **دور إستراتيجية الجودة الشاملة في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، سطيف، 2014 .

2. 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 دكتوراه، كلية التجارة، مصر، 2015 .

3. سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، 2014 .

4. غلاب فاتح، **إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية**،رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، سطيف،2016 .

5. نوفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية _حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة –** رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010 .

ج)– المجلات

1. حنان هارون فريد، **أثر الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين : مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال**، المجلد 2، العدد 3، مصر، 2016 .

2. عبد الرزاق قاسم شحادة وآخرون، **تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014 .

3. عبد حسون محمد، **التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد**، مجلة ديالي، العدد67،2015.

4. فروحات حدة، **استراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة الباحث ورقلة، العدد7،2009 .

5.كمال رزيق، **التنمية المستدامة في الوطن العربي من خلال الحكم الصالح والديمقراطية، مجلة العلوم الإنسانية**، السنة الثالثة، العدد25،2002 .

6.متعب عايش البقمي، سليمان حسين البشتاوي، **واقع المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية دراسة تطبيقية في المؤسسات الصناعية الأردنية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك 2014 .

د)–الملتقيات والمؤتمرات

1. صالح السحيباني، **المسؤولية الاجتماعية ودورها في المشاريع القطاع الخاص في التنمية : حالة تطبيقية على المملكة العربية السعودية**، المؤتمر حول القطاع الخاص في التنمية، تقييم واستشراف، بيروت، 23-25 مارس 2009 .

هـ)– المواقع الالكترونية

1. مقال متاح على الموقع الرسمي لمبادرة الإبلاغ العالمية :GRI
https://www.globalreporting.org

2. مقال متاح على الموقع الالكتروني التالي
www:iefedia.com

3. مقال متاح على الموقع الالكتروني التالي
http://www.ifac.org.**Retrieved**:04.04.2018

4. مقال متاح على الموقع الالكتروني التالي
http://www.integratedreportingsa.org.**Retrieved**:04.04.2018.

قائمة المراجع

ملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف _ المسيلة (الجزائر)

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع: استمارة استبيان

أخي الكريم .....

أخي الكريم .....

في إطار تحضير أطروحة ماستر حول " محاسبة التنمية المستدامة واقع آفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية (دراسة لبعض من المؤسسات الاقتصادية بولاية لمسيلة) " .نرجوا من سيادتكم إعطاء هذا الاستبيان جزءا من وقتكم والتحري والدقة والموضوعية في إجابتكم عليها ، لما لها أهمية في البحث ، علما أن هذا الاستبيان هو أكاديمي والمعلومات التي تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

والرجاء الإجابة على جميع فقرات الاستبيان .

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

الطالبة : زروقي زينب الأستاذ: غلاب فاتح

السنة الجامعية: 2017-2018

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

اسم المؤسسة :.....

الجنس: ذكر أنثى

العمر: أقل من 30 سنة من 31 إلى 40 سنة

من 41 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

الحالة الاجتماعية : أعزب متزوج(ة)

الوظيفة الحالية: مدير مالي مدقق داخلي محاسب إطار سامي أخرى

المستوى التعليمي : متوسط ثانوي جامعي

سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات من 6 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: مؤشرات تطبيق محاسبة التنمية المستدامة (اقتصادية، اجتماعية، بيئية).

أولا : البعد الاقتصادي

أنشطة المؤسسة	أنشطة المؤسسة ذات المنظور التنموي المستدام	وحدة قياس المؤشر	طبيعة التطبيق في المؤسسة محل الدراسة						
			مطبقا كليا وموثق كليا	مطبق كليا ومو ثق جزئيا	مطبق كليا غير موثق	مطبق جزئيا ومو ثق كليا	مطبق جزئيا ومو ثق جزئيا	مطبق جزئيا وغير موثق	غير مطبق وغير موثق
البعد الاقتصادي	جودة خدمات ما بعد البيع المقدمة للعملاء	انخفاض في السلع المرتجعة							
	جودة المنتج أو الخدمة التي تنتجها الشركة	شهادة الجودة							
	توزيع الأرباح السنوية على المساهمين جودة العلاقة مع العملاء جودة العلاقة مع الموردين مقبوضات العملاء	نسب توزيع الأرباح زيادة في عدد العملاء زيادة في عدد الموردين دينار جزائري							
	مدفوعات الموردين	دينار جزائري							
	مدفوعات الموظفين	دينار جزائري							
	دفع الضرائب والرسوم نسبة نمو الضرائب والرسوم مدفوعات الفائدة على القروض	دينار جزائري نسبة مؤوية دينار جزائري							
	نسبة نمو مدفوعات الفائدة على القروض المستوى العام للرواتب والأجور التي تدفعها مقارنة مع الحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي	نسبة مؤوية دينار جزائري							
	الحصة السوقية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	نسبة من السوق							
	الحصة الإنتاجية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	نسبة من الإنتاج							
	المنح والمساعدات المالية التي تحصل عليها المؤسسة من الحكومة المنح والمساعدات والقروض التي تقدمها المؤسسة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الإنفاق الرأسمالي للمؤسسة على البنية التحتية والخدمات المقدمة للبيئة التي تعمل بها نسب الإدارة العليا المعينة من المجتمع المحلي في مواقع العمليات العامة نسب الإنفاق على الموردين (المشتريات) المخاطر والفرص التي تولد تغيرات هامة في الإنفاق أو الدخل على المؤسسة	دينار جزائري دينار جزائري دينار جزائري نسب مؤوية نسبة مؤوية الطرق المستخدمة لإدارة المخاطر							

ثانيا : البعد البيئي

البعد البيئي	النفايات حسب درجة خطورتها في المؤسسة	قطع، كلغ، طن، لتر...								
	الإيرادات المتأتية نتيجة بيع النفايات	دينار جزائري								
	أثار المادية للتلوث في المؤسسة	نسبة مئوية للآلات المتضررة								
	مصاريف الصيانة في المؤسسة نتيجة التلوث	دينار جزائري								
	كمية المحروقات المستخدمة في أنشطة المؤسسة	متر مكعب								
	كمية المياه المستخدمة في أنشطة المؤسسة	متر مكعب								
	كمية الطاقة الكهربائية المستخدمة في أنشطة المؤسسة	كيلو واط ساعة								
	كمية المواد المستخدمة في نشاط المؤسسة من حيث الحجم أو الوزن	حسب وحدة القياس								
	نسبة المياه التي يتم إعادة تدويرها واستخدامها	نسبة مئوية								
	قيمة المبالغ النقدية التي تدفعها المؤسسة لغرامات تفرض عليها بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية	دينار جزائري								
	نسبة المواد المستخدمة في النشاط التشغيلي كموارد يتم اعادة تدويرها	نسب مئوية								
	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من المحروقات	معدل الوفورات في الطاقة المستخدمة								
	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من الطاقة الكهربائية	عدد المبادرات								
	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة من استخدام الطاقة	عدد المبادرات								
	مواقع المؤسسة بجوار المناطق المحمية والمناطق ذات التنوع البيولوجي	سمات المنطقة المحمية								
	أثار السلبية والايجابية على المناطق المتأثرة من المحمية	تغيرات سلبية وايجابية								
	كمية الانبعاثات الهوائية نتيجة التلوث المنبعث من نشاط الشركة	كلغ أو مضاعفاته								
	الآثار البيئية لنقل المواد والمنتجات	منهجيات المستخدمة								
	عدد الموردين الخاضعين للتقييم البيئي	نسبة مؤوية								

ثالثا : البعد الاجتماعي

	إجمالي عدد العمال تبعا للمناصب الموجودة حركة العمال تبعا للحالات الممكنة في المؤسسة	عدد العمال في كل منصب عدد الحالات							
	عدد الموظفين من الإناث	نسبة مئوية							
	تحسن الرفاهية المادية والمعنوية للعمال	دينار جزائري							
	مصاريف تدريب العمال أضرار التلوث على العمال التامين الاجتماعي للعمال عدد حوادث العمل	دينار جزائري نسبة الأمراض دينار جزائري نسبة الخطورة							
	طبيعة وفعالية اللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة للحد من الفساد الإداري والمالي	عدد القضايا المرفوعة على المؤسسة							
	مدى توافق السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مع القيم الأخلاقية السائدة في المجتمع	عدد المخالفات المسجلة ضد المؤسسة							
البعد الاجتماعي	مدى عدالة شروط العقود المبرمة مع الموظفين ومدى توافقها مع قواعد قانون العمل مدى عدالة أسعار السلع والخدمات بالمقارنة مع تلك في المؤسسات المنافسة	عدد القضايا المرفوعة على المؤسسة من طرف الموظفين قوائم الأسعار للمؤسسة والمنافسين							
	مدى توافق النظم واللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة مع حقوق الإنسان	عدد القضايا المسجلة على الشركة بهذا الخصوص							
	عدد الورش والبرامج التدريبية التي تنظمها المؤسسة سنيا لتنمية وتطوير مهارات الموظفين طبيعة وفاعلية البرامج التي تطبقها المؤسسة لتقييم اثار أنشطتها على المجتمع	عدد الدروات والورش عدد المخالفات							
	عدد الموظفين من العمالة الوطنية منسوبا إلى إجمالي العمالة الموظفة بها	نسبة مئوية							
	طبيعة وفعالية النظم التي تطبقها المؤسسة لتقييم مخاطر عملها على المجتمع لهدف الحد من هذه المخاطر مزايا التامين الصحي والمزايا العينية الأخرى التي توفرها المؤسسة بالمقارنة مع تلك التي توفرها المؤسسات المنافسة نسبة عدد الإناث في هيكلة العمالة المستخدمة في أنشطة المؤسسة إجمالي قيمة المساهمات المالية والعينية التي تقدمها المؤسسة للمنظمات والجمعيات الخيرية	أبحاث علمية ونظم مطبقة بوالص التأمين نسبة مئوية دينار جزائري								

ملحق رقم 02

الجنس

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
88,9	88,9	88,9	40	ذكر	Valide
100,0	11,1	11,1	5	أنثى	
	100,0	100,0	45	Total	

العمر

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
20,0	20,0	20,0	9	أقل_من30	Valide
86,7	66,7	66,7	30	من31-40	
100,0	13,3	13,3	6	من41-50	
	100,0	100,0	45	Total	

الحالة_الاجتماعية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
22,2	22,2	22,2	10	أعزب	Valide
95,6	73,3	73,3	33	متزوج	
100,0	4,4	4,4	2	3,00	
	100,0	100,0	45	Total	

الوظيفة_الحالية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,7	6,7	6,7	3	مدير_مالي	Valide
13,3	6,7	6,7	3	مدقق_داخلي	
62,2	48,9	48,9	22	محاسب	
91,1	28,9	28,9	13	إطار_سامي	
100,0	8,9	8,9	4	أخرى	
	100,0	100,0	45	Total	

المستوى_التعليمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط	1	2,2	2,2	2,2
	ثانوي	8	17,8	17,8	20,0
	جامعي	36	80,0	80,0	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

سنوات_الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل_من5سنوات	16	35,6	35,6	35,6
	من6إلى15	27	60,0	60,0	95,6
	أكثرمن15	2	4,4	4,4	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

المحور الأول

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	2,6667	2,00000	
2	1,4667	,89443	
3	1,8889	1,61276	
4	1,6222	,80591	
5	1,6000	1,05313	
6	1,3111	,99595	
7	1,2667	,61791	
8	1,2000	,58775	
9	1,2222	,63564	
10	1,6889	1,36219	
11	2,4222	2,21040	
12	2,5333	2,20124	
13	2,0000	1,43019	
14	2,4000	1,26850	
15	2,1111	1,21023	
16	3,2444	2,52403	
17	3,6667	2,66288	
18	3,5778	2,31093	

	1,97586	3,2222	19
	1,16428	1,6889	20
	2,10507	2,9778	21

المحور الثاني

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الأول
	2,04050	2,8667	1
	2,22406	3,6889	2
	2,36920	3,4222	3
	2,35445	3,1556	4
	2,08772	2,7778	5
	1,69163	2,1556	6
	1,74512	2,0000	7
	2,04075	2,5111	8
	2,75846	4,6000	9
	2,67102	4,0444	10
	2,39317	4,3333	11
	2,12370	3,8889	12
	2,09424	2,9778	13
	2,11010	2,8444	14
	2,35959	3,0222	15
	2,38641	3,8222	16
	2,34413	3,7778	17
	2,46941	3,6444	18
	2,43045	3,9556	19

المحور الثالث

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	1,5778	,96505	
2	1,4444	,72474	
3	2,3556	1,53971	
4	2,9556	2,06657	
5	2,6222	1,89843	
6	3,8667	2,29228	
7	2,1111	1,84911	
8	3,2444	2,19665	
9	2,4667	2,11703	
10	2,5333	2,10627	
11	2,1778	1,95737	
12	2,0889	1,48970	
13	2,5111	2,04075	
14	2,9111	2,05407	
15	4,6000	2,62332	
16	4,0000	2,61985	
17	4,5556	2,27192	
18	2,7333	1,99317	
19	3,0444	2,13153	
20	3,2273	2,03303	

اختبار ألفا كرونباخ

Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach
60	,894

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى

Test sur échantillon unique						
Valeur de test = 4						
Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	T	
Supérieur	Inférieur					
21,2419	16,5359	18,88889	,000	44	16,179	X

الفرضية الثانية

Test sur échantillon unique						
Valeur de test = 4						
Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	T	
Supérieur	Inférieur					
31,8454	23,6435	27,74444	,000	44	13,635	Y

الفرضية الثالثة

Test sur échantillon unique						
Valeur de test = 4						
Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	T	
Supérieur	Inférieur					
26,5257	22,2925	24,40909	,000	43	23,257	Z

قائمة الملاحق

الملخص

هَدَفَ هذا البحث إلى اقتراح مؤشرات لشكل تقرير المحاسبة عن التنمية المستدامة ، واختبار مدى قبوله من جانب بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة .

ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استبيان وتوزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة ، وتم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) ، لتحليل بيانات الاستبانة.

توصل البحث إلى توثيق وتطبيق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة بشكل كلي ،وتوثيق وتطبيق مؤشرات البعد الاجتماعي والبيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة بشكل جزئي .

الكلمات المفتاحية: محاسبة الاستدامة، تقارير الاستدامة، مبادرة التقارير العالمية

Summary

The aim of this study is to propose indicators for the form of the accounting report on sustainable development and to test its acceptance by some Algerian economic institutions in the state of Mseila.

To achieve the objectives of the study, we designed a questionnaire and distributed it to a group of economic institutions in the state of Mesila. The statistical package for social sciences (SPSS) was used to analyze the .questionnaire data

The research aims at documenting and applying indicators of the economic dimension of accounting for the sustainable development of economic institutions in the state of Mesila, and documenting and applying indicators of the social and environmental dimension of accounting for the sustainable .development of economic institutions in the state of Mseila

Keywords: Sustainability Accounting, Sustainability Reports, Global Reporting Initiative

B