

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة:

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية
الموضوع: _____

إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
في المؤسسة الاقتصادية:

دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK

إشراف الأستاذ الدكتور:

بالرقي تيجاني

من إعداد الطالب:

غلاب فاتح

نوقشت علنا بتاريخ: 2017/01/11

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	1	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د . عومر عكي علواني
مشرفا ومقررا	1	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د . بالرقي تيجاني
عضوا مناقشا		جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د . دادن عبد الوهاب
عضوا مناقشا	1	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. حاج صحراوي حمودي
عضوا مناقشا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر - أ-	د. العايب عبد الرحمان
عضوا مناقشا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر - أ-	د. رواجي عبد الناصر
عضوا مناقشا	1	جامعة باتنة	أستاذ محاضر - أ-	د. مسامح مختار

السنة الجامعية 2016-2017



" وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله
والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة
فإنبئكم بما كنتم تعملون "

صدق الله العظيم

(سورة التوبة، الآية: 105)



﴿ إهداء ﴾

- إلى..... روح أبي الطاهرة.
إلى..... والدتي الحبيبة والكريمة حفظها الله.
إلى..... إخوتي وأخواتي كل باسمه.
إلى..... زوجتي الغالية وعائلتها.
إلى..... كل الأقارب والأصدقاء.

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

الباحث

﴿ شكر وعرّفان ﴾

الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرّفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور بالرقمي تيجاني الذي تفضل بقبوله الإشراف على الرسالة ولم ييخل علينا بإرشاداته ونصائحه السديدة التي كان لها الأثر البالغ على إتمام هذا العمل.

وأتقدم بشكري وتقديري إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة: الأستاذ الدكتور عومر عكي علوي، الدكتور لعاب عبد الرحمان، الأستاذ الدكتور دادن عبد الوهاب، الدكتور رواجي عبد الناصر، الدكتور مسامح مختار، الأستاذ الدكتور حاج صحراوي حمودي، على تحملهم عناء قراءة هذه الأطروحة.

لا أنس زملائي الأساتذة بجامعة سطيف 01 على ما قدموه لي من إرشادات وتوجيهات طيلة مراحل إعداد هذه الأطروحة.

والشكر موصول إلى السادة: ديب بدر الدين، فيصل طويل، حرفوش محند، وإلى كل المدراء الفرعيين والإطارات السامية لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة-سطيف- وإلى كل موظف قدم لي يد المساعدة.

الباحث

الفهرس العام

الفهرس العام

	آية قرآنية
	الإهداء
	شكر وعرفان
I	الفهرس العام
IX	قائمة الجداول
XIV	قائمة الأشكال
XIX	قائمة المحتصرات
أ-ذ	مقدمة
الفصل الأول: استدامة المؤسسة الاقتصادية من المنظور المحاسبي	
11	تمهيد الفصل الأول
12	المبحث الأول: مداخل استدامة المؤسسة الاقتصادية
12	المطلب الأول: مفاهيم حول الاستدامة
15	المطلب الثاني: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات
16	المطلب الثالث: نظرية الأطراف ذات المصلحة
16	الفرع الأول: مفاهيم متعلقة بالأطراف ذات المصلحة
18	الفرع الثاني: الإدارة الاستراتيجية للأطراف ذات المصلحة لتفعيل ممارسة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية
21	الفرع الثالث: أهمية الحوار مع أصحاب المصالح
22	المطلب الرابع: نظرية مساءلة المؤسسات الاقتصادية
22	الفرع الأول: مفهوم مساءلة المؤسسات الاقتصادية
23	الفرع الثاني: مفاهيم حول حوكمة المؤسسات
27	المبحث الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات، المراحل، التكامل والأبعاد)
27	المطلب الأول: الخطوات والمراحل الرئيسية لاستدامة للمؤسسات الاقتصادية
27	الفرع الأول: خطوات وضع برنامج الاستدامة
28	الفرع الثاني: مراحل استدامة المؤسسات الاقتصادية
29	الفرع الثالث: كيفية إدماج وظيفة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية
31	المطلب الثاني: أبعاد استدامة المؤسسات وتكاملها
31	الفرع الأول: أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية
32	الفرع الثاني: تكامل أبعاد الاستدامة
34	المطلب الثالث: مرتكزات استدامة المؤسسات الاقتصادية
34	الفرع الأول: المبادئ تطبيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية
37	الفرع الثاني: أهمية الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية
38	المطلب الرابع: مبادئ الأداء المستدام ضمن إطار استدامة المؤسسة

38	الفرع الأول: مفهوم الأداء المستدام
39	الفرع الثاني: مبادئ الأداء المستدام للمؤسسة
41	المبحث الثالث: الإطار العام للأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة لاستيعابها في النظام المحاسبي
42	المطلب الأول: مجال الموارد الطبيعية، المساهمات البيئية ومجال المساهمات العامة
42	الفرع الأول: مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية
42	الفرع الثاني: مجال المساهمات العامة
43	المطلب الثاني: مجال الموارد البشرية و مجال مساهمة المنتج أو الخدمة
43	الفرع الأول: مجال الموارد البشرية
43	الفرع الثاني: مجال مساهمات المنتج أو الخدمة
45	المبحث الرابع: دور المحاسبون في تحقيق استدامة المؤسسات الاقتصادية
45	المطلب الأول: العلاقة المحاسبية باستدامة المؤسسة الاقتصادية
46	المطلب الثاني: إطار عمل وتحدي المحاسبين في مجال استدامة المؤسسة الاقتصادية
46	الفرع الأول: إطار عمل المحاسبين
47	الفرع الثاني: المحاسب والتنمية المستدامة علاقة وتحدي للمؤسسة الاقتصادية
49	المطلب الثالث: دور المدقق الداخلي في تنفيذ نظام الإدارة المستدامة في المؤسسة الاقتصادية
49	الفرع الأول: الاستراتيجية والسياسة
49	الفرع الثاني: تخطيط وإدارة المخاطر
50	الفرع الثالث: التنفيذ والتشغيل
50	الفرع الرابع: التحقق والإجراءات التصحيحية
51	الفرع الخامس: فحص الإدارة والتطوير المستمر
54	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار الفكري للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية	
56	تمهيد الفصل الثاني
57	المبحث الأول: المحاسبة عن التنمية المستدامة مدخل مفاهيمي
57	المطلب الأول: التطور الفلسفي للمحاسبة عن التنمية المستدامة
58	الفرع الأول: الجدل الفلسفي حول المساءلة المحاسبية اتجاه التنمية المستدامة
59	الفرع الثاني: النقاش الفلسفي هل استدامة المؤسسات ومحاسبة الاستدامة مجرد وهم
60	المطلب الثاني: محطات زمنية هامة لبروز مصطلح المحاسبة عن التنمية المستدامة
61	الفرع الأول: بداية السبعينات؛ بروز المحاسبة الاجتماعية
61	الفرع الثاني: من الثمانينات إلى التسعينات الانتقال إلى المحاسبة البيئية
62	الفرع الثالث: منتصف التسعينات؛ بروز المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
62	الفرع الرابع: من منتصف التسعينات إلى الآن بروز المحاسبة عن التنمية المستدامة
63	المطلب الثالث: ماهية المحاسبة عن التنمية المستدامة

63	الفرع الأول: تعريف ومفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة
67	الفرع الثاني: التعريف المتعدد الأبعاد لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
70	المبحث الثاني: المحاسبة عن التنمية المستدامة (المدخل، مبررات الاستخدام ومساهمات الجمعيات والمعاهد)
70	المطلب الأول: مدخل المحاسبة عن التنمية المستدامة
70	الفرع الأول: مدخل من الداخل إلى الخارج
70	الفرع الثاني: مدخل من الخارج إلى الداخل
70	الفرع الثالث: المدخل المزدوج
71	المطلب الثاني: محاسبة الترشيد طريق للاستدامة
74	المطلب الثالث: فوائد وأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة
74	الفرع الأول: فوائد المحاسبة عن التنمية المستدامة
75	الفرع الثاني: أهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة
76	المطلب الرابع: مساهمات الجمعيات والمعاهد المحاسبية للاهتمام بالمحاسبة عن التنمية المستدامة
76	الفرع الأول: مجلس معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة
77	الفرع الثاني: الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين (IFAC)
77	الفرع الثالث: مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S)
78	الفرع الرابع: مبادرة بيرل Pearl initiative
79	المبحث الثالث: مناهج تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
79	المطلب الأول: تكلفة المستدامة
81	المطلب الثاني: محاسبة مخزون رأسمال الطبيعي
82	المطلب الثالث: تحليل المدخلات والمخرجات
82	المطلب الرابع: محاسبة النتيجة النهائية للأبعاد الثلاثية
83	المبحث الرابع: اعتبارات القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة
83	المطلب الأول: القياس في المحاسبة
83	الفرع الأول: مدخل مفاهيمي للقياس
84	الفرع الثاني: تعريف القياس المحاسبي
84	المطلب الثاني: المحددات الأساسية للقياس المحاسبي واثـر ذلك على قياس التنمية المستدامة
84	الفرع الأول: مدخل لمحددات القياس
85	الفرع الثاني: محددات القياس في نظام المحاسبة المالية
85	الفرع الثالث: نطاق القياس في المحاسبة عن التنمية المستدامة
86	المطلب الثالث: مدخل القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة
87	الفرع الأول: مدخل قياس كمي ذي المضمون الواحد
91	الفرع الثاني: مدخل القياس المتعدد الأبعاد
94	المطلب الرابع: بطاقة الأداء المستدامة وعلاقتها بقياس التنمية المستدامة

96	المطلب الخامس: تحديات تطبيق نظام المحاسبة عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية
99	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: اعتبارات الإفصاح للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية	
101	تمهيد الفصل الثالث
102	المبحث الأول: ماهية الإفصاح في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة
102	المطلب الأول: محددات الإفصاح في نظام المحاسبة المالية كمرشد لتقارير التنمية المستدامة
102	الفرع الأول: مفاهيم حول الإفصاح
103	الفرع الثاني: محددات في نظام المحاسبة المالية
105	المطلب الثاني: التطور التاريخي لتقارير التنمية المستدامة
105	الفرع الأول: مفهوم تقارير التنمية المستدامة
106	الفرع الثاني: تطور تقرير التنمية المستدامة
111	الفرع الثالث: تطوير ومحفزات التقرير عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية
115	الفرع الرابع: تقييم أثر التقرير عن التنمية المستدامة
115	المطلب الثالث: تقارير التنمية المستدامة (المنافع، الدوافع والمصادر)
115	الفرع الأول: منافع الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة
117	الفرع الثاني: دوافع المؤسسات للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة
120	الفرع الثالث: مصادر الطلب على تقارير التنمية المستدامة
123	المبحث الثاني: مؤشرات ونماذج الإفصاح عن التنمية المستدامة
123	المطلب الأول: مؤشرات تقارير التنمية المستدامة
123	الفرع الأول: مؤشر FTS4GOOD
124	الفرع الثاني: مؤشر استدامة Dow jones sustainability index
125	الفرع الثالث: مؤشر قيادة الإفصاح عن الكربون Carbon Disclosure Leadership index
126	المطلب الثاني: نماذج تقارير التنمية المستدامة
126	الفرع الأول: نموذج التقارير الثلاثية Triple Bottom Line Reporting
128	الفرع الثاني: مبادرة الإبلاغ العالمية Global Reporting Initiative
132	الفرع الثالث: المواصفة القياسية الدولية للمسؤولية المجتمعية "ISO 26000"
137	المطلب الثالث: المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة
141	المبحث الثالث: ارتباطات نطاق تدقيق تقارير الاستدامة على مسؤولية المؤسسات
141	المطلب الأول: تدقيق تقارير التنمية المستدامة
141	الفرع الأول: مفهوم تدقيق تقارير التنمية المستدامة
142	الفرع الثاني: مجال تدقيق تقارير التنمية المستدامة
144	المطلب الثاني: أثر حوكمة المؤسسات لتدقيق تقارير التنمية المستدامة
144	المبحث الرابع: التطورات الحالية للتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الدولية

144	المطلب الأول: إصدار التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة عالميا
144	الفرع الأول: تطور تطبيق التقرير المحاسبي عن الاستدامة عالميا
147	الفرع الثاني: أسواق الأوراق المالية والجهات المنظمة للتقرير المحاسبي عن الاستدامة
150	المطلب الثاني: التقرير المحاسبي عن الاستدامة عربيا
150	الفرع الأول: دول الخليج العربي
154	الفرع الثاني: المؤشر المصري لمسؤولية المؤسسات
156	الفرع الثالث: التقرير عن الاستدامة في الجزائر
158	خلاصة الفصل الثالث
الفصل الرابع: الإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية	
160	تمهيد الفصل الرابع
161	المبحث الأول: حاجة البيئة لقياس الأداء المستدام والإفصاح عنه
161	المطلب الأول: الاستدامة تحدي لإدارة المؤسسة الاقتصادية
162	المطلب الثاني: أسباب القياس والإفصاح عن الأداء المستدام
163	الفرع الأول: أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة
163	الفرع الثاني: أسباب تتعلق بإعادة هيكلة معايير المحاسبة
163	الفرع الثالث: أسباب متعلقة بإعادة هيكلة أهداف المحاسبة المالية
164	الفرع الرابع: أسباب متعلقة بضرورة الاهتمام بأخلاقيات العمل
164	المبحث الثاني: هيكل المنظور المحاسبي التقليدي
164	المطلب الأول: مقارنة النظام المالي المحاسبي لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
165	المطلب الثاني: مكونات نظام المحاسبة المالية
166	المطلب الثالث: ملائمة نظام المحاسبة المالية SCF للتقرير عن الاستدامة
168	المبحث الثالث: الأفكار العامة للإطار المحاسبي المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة
168	المطلب الأول: افتراضات الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
172	المطلب الثاني: أفكار متعلقة بنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
172	الفرع الأول: التعريف المفضل للاستدامة
172	الفرع الثاني: استخدام المؤشرات
173	الفرع الثالث: وحدات القياس المتعددة
173	الفرع الرابع: الطبيعة المتداخلة للمحاسبة عن التنمية المستدامة
173	الفرع الخامس: استخدام مبادئ وتطبيقات المحاسبة التقليدية
173	المطلب الثالث: الإطار العام المحاسبة عن التنمية المستدامة
181	المطلب الرابع: الإطار المحاسبي النظري لقياس التنمية المستدامة
181	الفرع الأول: أهداف إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة
182	الفرع الثاني: المبادئ القائمة لإطار المحاسبة عن التنمية المستدامة

184	الفرع الثالث: أساليب تحديد البيانات والقياس لإطار المحاسبة عن التنمية المستدامة
185	الفرع الرابع: أنماط التقرير في المحاسبة عن التنمية المستدامة
185	الفرع الخامس: الخواص النوعية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة
191	المبحث الرابع: منهجية الإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
191	المطلب الأول: أجزاء الإطار المحاسبي المقترح
195	المطلب الثاني: محددات الإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة
196	المطلب الثالث: آلية تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية
200	خلاصة الفصل الرابع
الفصل الخامس: التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK	
202	تمهيد الفصل الخامس
203	المبحث الأول: الملامح التنظيمية في SCAEK
203	المطلب الأول: هيكل التقرير المتبع لـ: SCAEK
203	الفرع الأول: منهجية إعداد تقرير الاستدامة في SCAEK
205	الفرع الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التحليلية لـ: SCAEK
206	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة SCAEK
206	الفرع الأول: أسباب اختيار مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة
207	الفرع الثاني: بطاقة فنية لـ: SCAEK
208	المطلب الثالث: نبذة عن SCAEK
209	المبحث الثاني: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي) في SCAEK
209	المطلب الأول: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (المجال الاقتصادي) لـ: SCAEK
210	المطلب الثاني: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (المجال البيئي) لـ: SCAEK
211	المطلب الثالث: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (المجال الاجتماعي) لـ: SCAEK
212	المبحث الثالث: الاستراتيجية والمنظور الحوكمي لـ: SCAEK
212	المطلب الأول: الاستراتيجية، الرؤيا، الرسالة والقيم لـ: SCAEK
212	الفرع الأول: الاستراتيجية لـ: SCAEK
213	الفرع الثاني: الرؤيا، الرسالة والقيم لـ: SCAEK
214	المطلب الثاني: نطاق حوكمة المؤسسات لـ: SCAEK
219	المطلب الثالث: الأطراف ذات المصلحة لـ: SCAEK
219	الفرع الأول: ترتيب الأطراف ذات المصلحة لـ: SCAEK
221	الفرع الثاني: آليات إشراك الأطراف ذات المصلحة في SCAEK
222	الفرع الثالث: سياسة حماية الأطراف ذات المصلحة من طرف SCAEK
223	المطلب الرابع: الأهداف العامة وأغراض التطوير في SCAEK
225	المبحث الرابع: مدخل للإدارة ومؤشرات الأداء من ناحية: (القياس المحاسبي)

225	المطلب الأول: القياس المحاسبي للأداء الاقتصادي لـ: SCAEK
225	الفرع الأول: البعد الاقتصادي المباشر
241	الفرع الثاني: البعد الاقتصادي غير المباشر
249	المطلب الثاني: الأهداف والإجراءات المتبعة لعملية قياس المحاسبي للأداء البيئي لـ: SCAEK
250	الفرع الأول: الأهداف ومدخل للأداء البيئي في SCAEK
254	الفرع الثاني: إجراءات الحد من التلوث في SCAEK
255	الفرع الثالث: القياس المحاسبي للأداء البيئي لـ: SCAEK
293	المطلب الثالث: القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي لـ: SCAEK
293	الفرع الأول: إجمالي عدد العمال ودوران تبعاً نوعية العمل والجنس
296	الفرع الثاني: عملية تحسين الرفاهية المادية والمعنوية للعمال
298	الفرع الثالث: التدريب
299	الفرع الرابع: أضرار التلوث على العمال لـ: SCAEK
304	الفرع الخامس: تطور عدد حوادث العمل
306	المطلب الرابع: قياس الآثار السلبية الناتجة عن نشاط SCAEK
306	الفرع الأول: إصابات سكان بلدية أولاد عدوان بأمراض التلوث
307	الفرع الثاني: الآثار السلبية على المحاصيل الزراعية بمنطقة أولاد عدوان وبلدية عين عباس
310	المطلب الخامس: تقييم إمكانية تطبيق الإطار لـ: SCAEK
310	الفرع الأول: مؤشرات الأداء المستدام المستخدمة من طرف SCAEK
312	الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء المستدام (تقييم إمكانية تطبيق الإطار)
218	خلاصة الفصل الخامس
320	الخاتمة
328	المراجع
347	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	معايير الثلاثية لاستدامة المؤسسة الاقتصادية	1-1
43	نطاق الأنشطة ذات الأثر على استدامة المؤسسة الاقتصادية	1-2
111	التغيرات في التقرير عن مسؤولية المؤسسات فيما بين الأعوام 2002 حتى 2005	3-2
125	عدد المؤسسات بالمملكة المتحدة في fise4good global ومؤشر Uk ودليل الاستدامة — dowjones بالإضافة الى دليل قيادة افصاح الكربون cdli2007	3-3
134	هيكل مواصفة ايزو 26000	3-3
176	إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة	4-1
179	إطار محاسبي مقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة	4-2
188	مصنوفة المؤشرات للمحاسبة عن الاستدامة	4-3
193	مؤشرات الأداء	4-4
197	اعتبارات مهمة عند تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة	4-5
208	نبذة عن SCAEK	5-1
221	آليات إشراك الأطراف ذات المصلحة في SCAEK	5-2
223	الأهداف العامة واغراض التطوير في SCAEK	5-3
225	عدد العملاء ومقبوضاتهم	5-4
230	عدد الموردين ومدفوعاتهم	5-5
232	عدد الموظفين ومدفوعاتهم	5-6
234	مدفوعات الرسوم والضرائب	5-7
235	مدفوعات الفائدة على القروض مضافا إليها توزيعات الأرباح	5-8
237	كمية المبيعات ورقم الاعمال	5-9
283	القيمة المضافة	5-10
239	نسب توزيع علاوة المردودية	5-11
240	توزيع الأرباح السنوية	5-12
242	جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2010	5-13
243	جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2011	5-14
244	جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2012	5-15

246	جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2013	5-16
247	جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2014	5-17
248	جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2015	5-18
251	أهم الجوانب البيئية وتأثيراتها	5-19
254	مصادر التلوث SCAEK وكيفية علاجها	5-20
256	المدخلات والاستهلاكات من المواد الأولية	5-21
257	إنتاج الكلنكر والإسمنت في SCAEK	5-22
258	معدلات نمو انتاج المحقق لمادة الإسمنت والكلنكر	5-23
261	قائمة النفايات التي تنتج من طرف SCAEK	5-24
264	نفايات الخاصة الخطرة (D.C.D) في SCAEK	5-25
264	النفايات الخاصة (DS) في SCAEK	5-26
265	النفايات المنزلية والمشابهة والمعقدة (D.M.A) في SCAEK	5-27
266	النفايات الهامدة (D.I) في SCAEK	5-28
266	النفايات الخاصة الخطرة (D.C.D) لسنة 2014، 2015	5-29
266	النفايات الخاصة (D.C) لسنة 2014، 2015	5-30
267	النفايات المنزلية والمشابهة والمعقدة (D.M.A) لسنة 2014، 2015	5-31
267	النفايات الهامدة (D.I) لسنة 2014، 2015	5-32
271	التصريح بالنفايات الخطرة	5-33
272	طرق معالجه النفايات الخطرة	5-34
273	إيرادات ناتجة من النفايات	5-35
274	آليات ترشيد استهلاك الموارد	5-36
275	تطور استهلاك الماء خلال الفترة 2000-2015	5-37
276	استهلاك الطاقة من 2000 إلى 2015	5-38
279	المصاريف البيئية المحملة من طرف SCAEK ضمن التقارير المالية	5-39
285	كمية الغبار المتصاعد من عملية الإنتاج ب: SCAEK	5-40
286	تكاليف الصيانة من 2003 إلى سنة 2015 (الوحدة: 1000 دج)	5-41
288	نسبة الآلات المتضررة في منطقة الطحن	5-42
289	نسبة الآلات المتضررة في منطقة الطهي	5-43
290	نسبة الآلات المتضررة في منطقة الإسمنت	5-44

291	تكلفة الصيانة الخاصة لمنطقة الطحن، الطهي، الإسمنت	5-45
293	إجمالي العمال تبعاً للمناصب الموجودة	5-46
294	حركة العمالة	5-47
296	عدد الموظفين من الإناث	5-48
296	منحة التغذية	5-49
297	مختلف المنح الخاصة بالرفاهية المادية والمعنوية للعمال في SCAEK	5-50
298	التدريب	5-51
299	نسب أنواع الأمراض الناتجة عن التلوث بـ SCAEK	5-52
301	عدد زيارات المرضى بالتلوث للمركز الطبي	5-53
301	أيام المكوث بالمستشفى والعيادات الخارجية	5-54
302	إجمالي تكلفة الأدوية المركز الطبي	5-55
303	المبالغ المدفوعة للتأمين الاجتماعي على العمال	5-56
303	التكلفة الإجمالية للتأمين	5-57
304	تطور عدد حوادث العمل	5-58
306	إصابات سكان بلدية أولاد عدوان بأمراض التلوث	5-59
308	الخسائر المترتبة عن محصول القمح نتيجة التلوث	5-60
309	الخسائر المترتبة عن محصول الشعير نتيجة التلوث	5-61
312	تقييم إمكانية تطبيق الإطار المحاسبي المقترح	5-62

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
ت	أ نموذج الدراسة	01
21	فئات أصحاب المصالح	1-1
26	مداخل استدامة المؤسسات	1-2
27	الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات	1-3
29	مراحل التنمية المستدامة للمؤسسات	1-4
30	إطار متكامل للأدوات المتاحة لإدماج وظيفة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية	1-5
31	تمثيلات مرئية للتنمية المستدامة: أعمدة، دوائر، دوائر متشابكة	1-6
32	مصفوفة استدامة المؤسسات	1-7
34	تكامل أبعاد الاستدامة المؤسسة	1-8
52	مراحل نظام إدارة التنمية المستدامة	1-9
66	طريقة عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة	2-1
67	المنظور العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة	2-2
68	كيفية الانتقال من المحاسبة التقليدي الى المحاسبة عن التنمية المستدامة	2-3
72	أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة	2-4
73	نهج محاسبة التكاليف اتجاه الاستدامة	2-5
75	الترابط بين القرارات التنظيمية على المحاسبة عن التنمية المستدامة	2-6
95	العلاقة بين الأدوات المتاحة لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية	2-7
110	التقرير المالي في القرن التاسع عشر الفعالية الاقتصادية	3-1
134	نموذج شامل للإيزو 26000	3-2
136	التداخل بين ISO 26000 ومبادرة الإبلاغ العالمية GRI	3-3
143	حدود ومجال خدمة تدقيق تقارير التنمية المستدامة وعمليات الاتصال الخاصة بها	3-4
146	تطور التقرير المحاسبي عن الاستدامة في العالم	3-5
152	نمو تقارير مسؤولية المؤسسات للمؤسسات الخليجية من 2002 إلى 2011	3-6
153	توزيع تقارير مسؤولية المؤسسات الصادرة عن مؤسسات الخليج حتى 2011	3-7
154	تقارير مسؤولية المؤسسات للمؤسسات الخليجية مصنفة إلى مؤسسات حكومية وغير حكومية من 2002 إلى 2011	3-8

169	تكيف نظام المحاسبة المالية مع المحاسبة عن التنمية المستدامة	4-1
170	افتراضات الإطار المحاسبي المقترح	4-2
171	أ نموذج تقويم الأداء المستدام بالمؤسسات الاقتصادية	4-3
175	مكونات الإطار المحاسبي للتنمية المستدامة	4-4
186	الخواص النوعية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة	4-5
190	التأثير الحالي والمحتمل للأطراف ذات المصلحة	4-6
199	مخطط لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية	4-7
204	أ نموذج تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في SCAEK	5-1
214	الرؤية، الرسالة والقيم في SCAEK	5-2
216	الهيكل التنظيمي لـ: SCAEK	5-3
226	تطور عدد العملاء	5-4
227	نسبة نمو العملاء	5-5
228	نسبة نمو مقبوضات العملاء	5-6
230	نسبة نمو الموردين	5-7
231	نسبة نمو مدفوعات الموردين	5-8
232	نسبة نمو الموظفين	5-9
233	نسبة نمو المدفوعات للموظفين	5-10
235	نسبة نمو مدفوعات الضرائب والرسوم	5-11
236	نسبة نمو مدفوعات الفائدة على القروض	5-12
237	معدل نمو المبيعات	5-13
239	معدل نمو القيمة المضافة	5-14
240	نسب توزيع علاوة المردودية	5-15
241	نسبة توزيع الأرباح السنوية	5-16
243	الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2010	5-17
244	الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2011	5-18
245	الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2012	5-19
246	الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2013	5-20
247	الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2014	5-21

249	الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2015	5-22
259	معدلات نمو إنتاج المحقق لمادة الإسمنت والكلنكر	5-23
260	إدارة النفايات في SCAEK	5-24
263	إدارة النفايات في SCAEK	5-25
270	تسيير نفايات SCAEK	5-26
288	مصاريف التلوث حسب مراكز الإنتاج لـ SCAEK	5-27
295	حركة العمال	5-28
305	الإنجازات في سياق المسؤولية الاجتماعية لـ SCAEK	5-29

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

OECD	Organization For Economic Co-Operation And Development.
IFC	international finance corporation.
CIPE	Center for international privat enterprise.
UAB	Union of arab Bank.
ROSC	Report On The Observance Of Standards And Codes.
GCGF	Global Corporate Governances Forum.
AAA	American Accounting Association.
IFAC	International Federation of Accountants.
AICPA	American Institute of certified public Accountants.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.
IASB	International Accounting Standards Board.
EMAS	Eco- Management and Audit Scheme.
OHSAS	management Systems occupational safety.
BSC	Balanced Scorecard.
GRI	Global Reporting Initiative.
EMS	Envirenmental management système.
ICC	International chamber of commerce.
EPA	Enviremental protecion agency.
IAS	International Accounting Standards.
GICA	Groupe Industriel Des Ciments D'Algérie
SCAEK	Société des Ciments de Ain El Kebira
(KPIs)	Key performance indicators
TBL	bottom line triple
D.S.D	Déchets Spéciales Dangereux
D.S	Déchets Spéciale
D.M.A	Déchets Ménager et Assimilés Inerte
D.I	Déchets Innerte
IIRC	International Integrated Reporting Council
A4S	Accounting for Sustainability
IR	Integrated Reporting
Eiris	Ethical Investment Recherche Services
FTSE	Financial Times Stock Exchange
djsi	Dow jones sustainability index
ESG	Environnement social gouvernance

مقدمة

أولاً: تمهيد

يعتبر مصطلح التنمية المستدامة من المفاهيم التي نالت الاهتمام سواء من الناحية الاقتصادية أو البيئية أو الاجتماعية، وهو نمط التنموي الذي يسعى لتحقيق رفاه المجتمع دون الإضرار بالبيئة ومواردها، وذلك لأنه يعتبرها ملكية مشتركة بين الأجيال الحالية والمستقبلية.

ونتيجة لذلك فإن إدارة إستدامة المؤسسة تواجه تحدياً ليس فقط لإدارة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لأنشطة المؤسسة على نحو منتظم ولكن أيضاً من أجل تزويد الأطراف ذات المصلحة بمعلومات عن القضايا الملزمة للإستدامة وكيف تتعامل المؤسسة معها، لتأكد من التطور المستدام للمؤسسة وأعمالها، بالإضافة إلى المشاركة الإيجابية في التطور المستدام للمجتمع عموماً.

إن العملية المحاسبية في الوقت الراهن قائمة على قياس الأحداث التي لها آثار داخلية على اقتصاديات المؤسسات فقط، ونظم القياس الحالية عاجزة عن قياس الآثار الخارجية، مما أدى إلى قصور في مخرجات النظام المحاسبي لقياس مدى مساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق المنهج التنموي المستدام، إن مخرجات النظام المحاسبي المالي الحالي لا تعتمد على قياس آثار الأنشطة البيئية والاجتماعية، ولما أدى سوء استخدام تلك الموارد إلى إحداث آثار سلبية على المجتمع والبيئة المحيطة لا بد من المحاسبة الخروج من إطارها التقليدي في تعظيم المصلحة الذاتية للملاك بزيادة ثروتهم من خلال تعظيم الربح كهدف أساسي فقط، إلى تحديد وقياس الأثر الاجتماعي لنشاط المؤسسة الاقتصادية على البيئة التي تعمل فيها، وبذلك تحتم عليها تفعيل ممارساتها في مجال التنمية المستدامة، الأمر الذي يعني ضرورة قيامها بقياس الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) والتقرير عنه، لذلك تطلب الأمر وجود نظام محاسبي يهدف إلى توفير المعلومات التي تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة، فكما يوجد نظام للمحاسبة المالية يتناول عمليات ذات الطبيعة الإدارية، فليس هناك ما يمنع من وجود نظام للمحاسبة عن العمليات ذات الطبيعة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية التي تعد من متطلبات تحقيق الاستدامة، ويمكن أن يطلق على هذا النظام بـ: " نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة".

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.

فقد حظي التقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات بانتباه في أدبيات المحاسبة بداية من أعمال Gray ابتداءً من التسعينات حتى تاريخ نشر الإرشادات العامة للمحاسبة عن الاستدامة في قمة العالم عن التطور

المستدام في جوهانسبورغ 2002، وقد تزايد عدد المؤسسات الكبيرة التي تضمن معلومات أداء الاستدامة في تقاريرها المحاسبية، كما يلاحظ اخضاع تلك المعلومات إلى التدقيق والتأكد على نحو مستقل. زاد اتجاه المؤسسات على مختلف انواعها نحو إصدار تقارير التنمية المستدامة، ويتضمن هذا التقرير الإفصاح عن معلومات مالية وغير مالية للأطراف ذات المصلحة بخصوص أنشطة المؤسسات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

قامت العديد من المنظمات الحكومية وغير الحكومية بوضع إرشادات عامة ومعايير ولوائح ومجموعة من المقاييس التي تساعد على تجانس تقارير التنمية المستدامة، حيث أن الإرشاد العام يمثل وثيقة إرشادية يتم بنائها على خبرات عملية تطبيقية، في الممارسة الواقعية تتحصل المؤسسات على عوائد من خلال الالتزام بالإرشادات العامة الصادرة من طرف المنظمات المعروفة كتحسن الصورة والسمعة والآثار الإيجابية للمؤسسة.

ثانيا: إشكالية الدراسة

تمثل مشكلة الدراسة في عدم قدرة النظام المحاسبي التقليدي على عكس الجهود المبذولة من قبل المؤسسات الاقتصادية إزاء التنمية المستدامة، فضلا عن الإلتزامات التي تتحملها المؤسسة نتيجة الآثار السلبية للعوامل البيئية مما يعني عدم كفاءة القوائم المالية الحالية في الإفصاح على المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بالتنمية المستدامة، حيث غالبا ما تتأسس الاستراتيجية التي تركز على تصميم إدارة معلومات الاستدامة على مجموعة من الإرشادات العامة ومعايير ولوائح التي من خلالها يتم وضع إطار عمل شامل لإعداد التقارير حول الاستدامة والتي يتم تطويرها عن طريق منظمات حكومية وغير حكومية، من خلالها يتم تحديد مؤشرات من أجل الإفصاح والتقييم والمقارنة المتجانسة للأداء والآثار الاقتصادية، البيئية والاجتماعية للمؤسسات.

إن الطريقة المثلى لوضع روابط بين قياس القضايا الاجتماعية والبيئية ونجاح الأعمال وتقرير الإستدامة يتطلب وضع إطار عمل لقياس التنمية المستدامة داخل المؤسسات الاقتصادية في ضوء الفكر المحاسبي.

وبالتالي فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو الإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في ضوء الفكر

المحاسبي لتحقيق استدامة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

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

- هل يوجد في الفكر المحاسبي مداخل متكاملة لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية لتحقيق استدامتها؟
- هل أن تطوير التنظيم المحاسبي لعملية قياس التنمية المستدامة وفقا للإطار المحاسبي المقترح يحقق متطلبات التقرير عن الاستدامة بشكل متكامل؟

- هل يمكن تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة - بسطيف - وفق للإطار المحاسبي المقترح؟

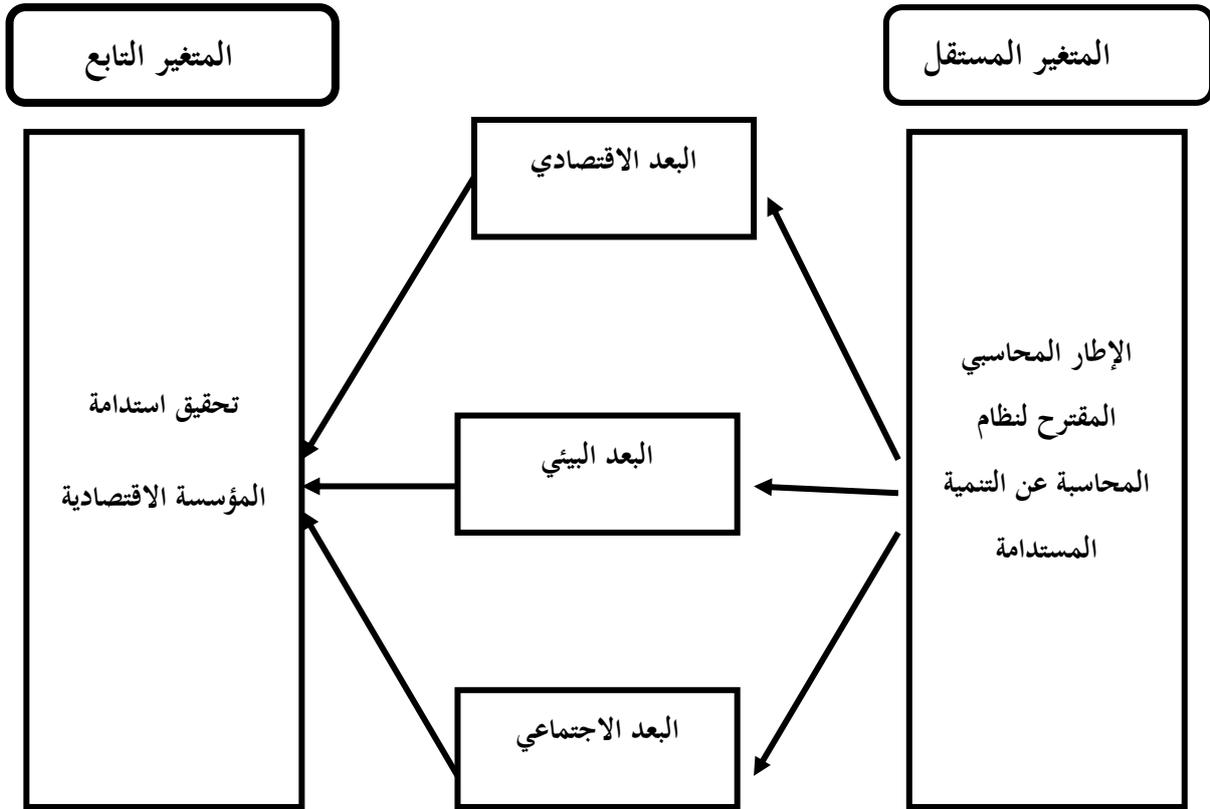
ثالثا: فرضيات الدراسة

- للإجابة على الإشكاليات الفرعية نطرح الفرضيات التالية:
- يوجد في الفكر المحاسبي مداخل متكاملة لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية لتحقيق استدامتها؛
- يحقق التنظيم المحاسبي لعملية قياس التنمية المستدامة وفقا للإطار المحاسبي المقترح متطلبات التقرير عن الاستدامة بشكل متكامل؛
- يمكن تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة - بسطيف -.

رابعا: أنموذج الدراسة

الشكل الموالي يشرح متغيرات الدراسة:

شكل رقم 01: أنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

خامسا: أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث أساسا إلى كيفية تحقيق استدامة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال اقتراح إطار محاسبي لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، وتطبيقه في إحدى المؤسسات الاقتصادية، حيث يتفرع هذا الهدف إلى:

- عرض المفاهيم والمبادئ التي تحكم إعداد تقارير التنمية المستدامة، وبحث أصولها الفكرية في النظرية المحاسبية والإدارية والاقتصادية التي تشكل مجموعها الإطار العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة؛
- محاولة وضع إطار للمحاسبة عن التنمية المستدامة؛ بهدف الوصول إلى أنموذج قابل للتطبيق العملي لقياس المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية وفقا للأساليب والطرق المحاسبية، ومن ثم الإفصاح عنها في شكل تقرير يسمى تقرير التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية وذلك بالإشراف بـ المبادئ الصادرة بهذا الخصوص عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير **Global Reporting Initiative (GRI)**

- التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة - سطيف.

سادسا: أهمية الدراسة

الدراسة تتناول أحد المواضيع الهامة والحديثة المطروحة خصوصا في الآونة الأخيرة للعلاقة بين الوظيفة المحاسبية ومصطلح التنمية المستدامة، والتي نتج عنها مفهوم جديد من الناحية المحاسبية المتمثل في "المحاسبة عن التنمية المستدامة"؛ حيث يمكن أن نوجز أهمية الدراسة في عدة جوانب أهمها:

- ندرة البحوث المحاسبية في مجال التنمية المستدامة بصفة عامة، وتقارير إستدامة المؤسسات بصفة خاصة، بالرغم من الإهتمام المتزايد لقضايا التنمية المستدامة على المستوى الدولي؛
- فائدة المحاسبة عن التنمية المستدامة في عمليات اتخاذ القرارات، وبتالي لا بد من وجود صيغة مفاهيمية تركز على التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية؛
- دور نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في توجيه المؤسسات الاقتصادية نحو الاستدامة؛
- اعتبار المحاسبة عن التنمية المستدامة اليوم، أحد أهم القضايا الإدارية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية التي تريد أن يكون لها مستقبل في القرن الواحد والعشرين، حيث الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملاً رئيسياً في نجاح الأعمال الاقتصادية؛
- الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التي يمر بها الإقتصاد الجزائري، والإلتجاه نحو تحرير التجارة الدولية، وحاجة المؤسسات الجزائرية إلى تحسين أدائها وصورتها العامة في المجتمع، ومواجهة المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية، مما يدفعها إلى تقديم إفصاح عن إستدامتها.

سابعاً: منهج الدراسة

ينتهج البحث منهجاً وصفيًا، حيث يتم تحليل الدراسات السابقة في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة وتقارير إستدامة المؤسسات، والذي من خلاله تم إجراء الدراستين النظرية والتطبيقية، ففي الدراسة النظرية إستندنا إلى مصادر مكتبية عديدة بمختلف اللغات منها الكتب العلمية والمقالات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة والمدخلات في الملتقيات العلمية الدولية ذات الإختصاص وعلى مصادر إلكترونية من مواقع موثوقة، وذلك من أجل وضع إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، واستخلاص العناصر المكونة للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، ففي الدراسة الميدانية؛ فقد تم التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة - سطيف -.

ثامناً: حدود الدراسة

هناك حدود مكانية وزمانية يمكن تلخيصها في الآتي:

- **الحدود الزمانية:** تم اختيار فترة الدراسة من 2010 إلى 2015 بالنسبة للبعد الاقتصادي، أما البعد الاجتماعي والبيئي فكانت فترة الدراسة ما بين 2003 إلى 2015؛
- **الحدود المكانية:** تضمن الجانب الميداني دراسة حالة لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK، وذلك للتطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح .

تاسعاً: أسباب اختيار موضوع الدراسة

تتمثل أسباب الدراسة في الآتي:

- إرتباط الموضوع بمجال التخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة؛
- هناك عدم الإهتمام بالتطورات الحديثة لمهنة المحاسبة في ظل التحديات التي فرضتها التنمية المستدامة، رغم حاجة الإقتصاد الوطني إلى ذلك في ظل التحول إلى إقتصاد السوق والإنتعاش على الإقتصاد العالمي؛
- القيام بمساهمة علمية في هذا الموضوع نظراً للتخصص الجديد في الجزائر والمتمثل في المحاسبة عن التنمية المستدامة؛
- إعتبار موضوع المحاسبة عن التنمية المستدامة من المواضيع الحديثة في بيئة الأعمال الدولية.

عاشراً: الدراسات السابقة

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

• دراسة:

Adams, A.A, Gonzalez, C.L, **Engaging with organizations in pursuit of improved sustainability accounting and performance**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol.. 20 iss: 3, 2010.

هدفت هذه الدراسة للبحث في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة والمساءلة التي تتعلق بالمؤسسات التي تدعي بإدارة وإصدار تقارير الأداء المستدام لديها، وقد قامت هذه الدراسة على تحليل ونقد أبحاث في حقل المحاسبة عن التنمية المستدامة والمساءلة، حيث قدم نقد للمحاسبة الإدارية من أجل تقديم حالة لمشاركات بحثية مستقبلية أكثر في المحاسبة عن التنمية المستدامة وممارسة المسؤولية، حيث كشفت الدراسة بأن الأدبيات الموسعة في مجال التقرير والمحاسبة عن التنمية المستدامة أهملت إلى حد كبير ضمن إدارة المؤسسات.

خلصت الدراسة إلى حجة مفادها بأن الأبحاث المتعلقة بالاستدامة تقلل من التأثيرات السلبية، وأن مثل هذه الأبحاث قد تستفيد من بصائر منهجية ونظرية لحقول أخرى، وقد أوصت الدراسة بأن تجرى مساهمات لأبحاث مستقبلية والمتعلقة بالمؤسسة، وقد قدمت أيضا منهجا يستخدمه الباحثون في المؤسسات لممارسات التقارير والمحاسبة عن التنمية المستدامة.

• 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.

• دراسة:

Ivan, Oanaraluca, **Sustainability In Accounting –basis: A Conceptual Framework**, Annals Universitatis Pulensis, Series Economics, 11(1), 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى تناول بعض الإرشادات لصياغة إطار للمحاسبة عن التنمية المستدامة، وقد خلصت الدراسة إلى أن التقرير عن التنمية المستدامة والخصائص التي يجب توافرها في هذا التقرير تتمثل في الشفافية، والتأكيد المستقل، وقابلية معلومات التقرير للمراجعة.

كما أوصت الدراسة بإجراء مجموعة من البحوث في هذا الصدد لتأصيل نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

• دراسة:

عفاف مبارك محمد، مراجعة وقياس التقرير عن التنمية المستدامة في إطار المسألة المحاسبية، مجلة أفاق جديدة للدراسات التجارية، جامعة المنوفية، العدد الثالث، 2005.

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة وقياس المحاسبة عن التنمية المستدامة في إطار المسألة المحاسبية، في المؤسسات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة الدعوة لتطبيق هذا النوع من المراجعات في مصر، وكذلك ضرورة القيام بمزيد من البحوث العلمية للمساهمة في صياغة معايير لتلك المراجعة والمقارنة بين الدول المختلفة والقطاعات المختلفة وقيمة هذه المعلومات لتتخذ القرار.

• دراسة:

عفت أبوبكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الاستدامة _ دراسة تطبيقية_ بحث مقدم في كلية التجارة الاسكندرية، مصر، 2012.

هدف البحث إلى وضع إطار نظري لمفهوم تقارير استدامة المؤسسات، وكذلك مفهوم المحاسبة عن الاستدامة، كما يستهدف البحث اقتراح أ نموذج لشكل تقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات واختبار مدى قبوله في بيئة الممارسة المصرية.

كما هدف البحث إلى تحديد دوافع المؤسسات لتقديم تقارير الاستدامة وتحديد المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية الإفصاح، وذلك في ضوء استقراء وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة واستنادا للإطار النظري للبحث.

فقد اختلفت نتائج عينة أصحاب المصالح عن نتائج عينة المؤسسات؛ فعلي مستوى أصحاب المصالح كانت أهم الدوافع لقيام المؤسسات بالإفصاح عن تقارير الاستدامة هي الدافع الخاص بوجود فائض مادي للمؤسسات يمكن استثماره في الأنشطة البيئية والاجتماعية، وكذلك الدافع الخاص بظهور المستثمر الواعي أو الأخلاقي الذي يهتم بالجوانب الاجتماعية والبيئية لقرار الاستثمار، بينما علي مستوى المؤسسات، فكانت أهم الدوافع لقيام المؤسسات بالإفصاح عن الاستدامة هي الدوافع الخاصة بالتغيرات الاجتماعية والسياسية في المجتمع، ودافع مدي قوة ونفوذ أصحاب المصالح، والدافع الخاص بهيكل وإجراءات الحوكمة الموجودة بالمؤسسة، وفيما يتعلق بمعوقات عملية الإفصاح عن تقارير الاستدامة، فقد جاءت نتائج اختبار عينة أصحاب المصالح بأن أهم المعوقات هي نقص الموارد المالية المتاحة للمؤسسة للقيام بالأنشطة البيئية والاجتماعية، ووجود أخبار سيئة يحملها الإفصاح، وعدم وجود خدمات تأكيد ثقة ترافق التقرير، والتوجه قصير الأجل للمديرين وعدم إشراك أصحاب

المصالح، وأخيراً نقص الوعي العام بالقضايا البيئية والاجتماعية، بينما علي مستوي المؤسسات، فكانت أهم المعوقات للإفصاح عن تقرير الاستدامة هي وجود أخبار سيئة يحملها الإفصاح، والتوجه قصير الأجل للمديرين وعدم إشراك أصحاب المصالح.

• دراسة:

فاطمة علي 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.

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، بسنّ قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات بالإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة، وإجراء المزيد من البحوث والدراسات.

• التعليق على الدراسات السابقة

من خلال استعراض الباحث للدراسات السابقة؛ يتضح أن كل الدراسات تناولت فقط المحاسبة عن التنمية المستدامة من حيث تعريفها وأهدافها وإطارها بصفة عامة وأهميتها في قياس أداء المؤسسات الاقتصادية في اتجاه تحقيق هذه التنمية، والبعض منها تناولت أنموذج القياس من الناحية النظرية فقط بوضع جملة من الاستبانات لاستقراء الرأي ولم تتعرض إلى تطبيق هذا الأنموذج على المؤسسات الاقتصادية، فهذا ما سيقوم به الباحث كخطوة تختلف عن هذه الدراسات ومعرفة مدى إمكانية تطبيق هذا النظام المتعلق بالمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية.

حيث قام الباحث بتطبيق منج من المناهج المتعارف عليها التي من خلالها يتم تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، التي لقيت القبول من طرف المؤسسات الاقتصادية في دول العالم.

حادي عشر: هيكل الدراسة

نظرا للإشكالية الرئيسية، فإن الدراسة يتم تقسيمها إلى خمسة فصول؛ في **الفصل الأول** تم تناول الإطار المفاهيمي لاستدامه المؤسسة الاقتصادية، واستدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات؛ المراحل؛ التكامل والأبعاد)، وكذا الإطار العام للأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة التي يستوعبها النظام المحاسبي، وصولا إلى دور المحاسبون والمدققون الداخليين في تحقيق الاستدامة؛

أما في **الفصل الثاني** تم تناول المحاسبة عن التنمية المستدامة مدخل مفاهيمي، والمحاسبة عن التنمية المستدامة (المداخل، ومبررات الاستخدام)، ومناهج تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، وصولا إلى مداخل القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية وتحديات تطبيقه؛

أما **الفصل الثالث** تم التطرق إلى ماهية الإفصاح في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة، وإلى مؤشرات ونماذج الإفصاح عن الاستدامة دوليا في المؤسسات الاقتصادية، وإلى المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة، وصولا إلى ارتباطات نطاق تدقيق تقارير الاستدامة على مسؤولية المؤسسات، وأخيرا إلى التطورات الحالية للتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الدولية؛

أما **الفصل الرابع** تم التطرق إلى حاجة البيئة لقياس الأداء المستدام والإفصاح عنه، وإلى هيكل المنظور المحاسبي التقليدي، وإلى الأفكار العامة للمحاسبة عن التنمية المستدامة، وصولا إلى منهجية إطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية ومحدداته؛

أما **الفصل الخامس** تم التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK، حيث تم اختيار المؤسسة محل الدراسة التي تعتبر من الصناعات ذات التأثيرات البيئية والاجتماعية، وهي إحدى المؤسسات التي تقوم معظم عملياتها في إطار المجالات الثلاثة للتنمية المستدامة، تناولنا فيه الملامح التنظيمية للمؤسسة محل التقرير SCAEK؛ والأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي) في SCAEK، وإلى الاستراتيجية والمنظور الحوكمي لـ SCAEK، وفي الأخير مدخل للإدارة ومؤشرات الأداء من ناحية: (القياس المحاسبي) وتقييم تطبيق الإطار المحاسبي المقترح.

الفصل الأول:

استدامة المؤسسة الاقتصادية من المنظور المحاسبي

تمهيد الفصل الأول:

التنمية المستدامة (Sustainable Development) تشير إلى ضمان أن أعمال المؤسسات ليست مقصورة فقط على المسؤولية الاقتصادية، بل تنطوي على المسؤولية البيئية والاجتماعية أيضا، فالتنمية المستدامة تعني مساهمة المؤسسات في استدامة المجتمع (ومن ثم المساهمة في استدامه المؤسسات ذاتها)، أي أنها تلك التنمية التي تعمل علي الوفاء باحتياجات الأجيال الحالية دون إهدار حق الأجيال المستقبلية، بأبعادها الثلاثة هي: البعد الاقتصادي، البعد البيئي والبعد الاجتماعي، ولتحقيق تلك التنمية لابد من الأخذ في الاعتبار تأثير أنشطة المؤسسة الاقتصادية على البيئة المحيطة بها، ومراعاتها لكل الأطراف ذات المصلحة، ومصلحة المجتمع بصفة عامة بالشكل الذي يحقق التنمية المستدامة للأجيال القادمة.

حيث يهدف هذا الفصل إلى دراسة الإطار المفاهيمي لاستدامة المؤسسة الاقتصادية من أبعاد ومبادئ كأساس لمناقشة العلاقة بين الاستدامة والمحاسبة وانتهى بتحديد الأنشطة المؤدية إلى استدامه التنمية والتحديات المحاسبية في مواجهة ضغوطات التنمية المستدامة على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لاستدامة المؤسسة الاقتصادية؛

المبحث الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات، المراحل، التكامل والأبعاد)؛

المبحث الثالث: الإطار العام للأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة لاستيعابها في النظام المحاسبي؛

المبحث الرابع: دور المحاسبون في تحقيق استدامة المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: مداخل استدامة المؤسسات الاقتصادية

استدامة المؤسسات الاقتصادية؛ هو نموذج جديد تماما من خلالها 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، لتحقيق الاعمال التجارية المستدامة نفسها وأيضا للمساهمة في التنمية المستدامة للاقتصاد الكلي، ويعكس هذا التصور التطوري والتكيف مع الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية، بأن الأداء الاقتصادي هو جزء لا يتجزأ، وليس في المنافسة مع الأداء البيئي والاجتماعي، وأيضا وجهة نظر أكثر واقعية من التفاعلات الاقتصادية من Friedman يقول بأن المسؤولية الاجتماعية للأعمال التجارية هو زيادة أرباحها.

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.

حسب Wilson يستمد مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية عناصره من أربعة مجالات تتمثل في:¹

التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية، نظرية الأطراف ذات المصلحة، ونظرية مساءلة المؤسسات.

مع ازدياد توقعات المجتمع لقطاع الأعمال من مسؤوليات، أخلاقيات، وتواصل مسؤول وشفاف، نشهد ظهور العديد من المفاهيم في هذا السياق مثل: حوكمة المؤسسات، المسؤولية الاجتماعية، المساءلة، الشفافية والنمو المستدام والمسؤول للمؤسسات الاقتصادية.

قبل عقدين من الزمان؛ بدأ الجدل حول دور المؤسسات الاقتصادية تجاه المجتمع، مما أفسح المجال لظهور مصطلح المسؤولية واستدامة المؤسسات الاقتصادية، وعلى الرغم من أنه حتى اليوم لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لمسؤولية واستدامة المؤسسات، إلا أن الإجماع على أن تطبيق المفهوم، وليس التعريف، هو الأهم.

المطلب الأول: مفاهيم حول الاستدامة

تتعدد تعريفات التنمية المستدامة (Sustainable Development)، فتم ما يزيد عن ستين تعريفا لهذا النوع من التنمية، ولكن الملفت إلى النظر أنها لم تستخدم استخداما صحيحا في جميع الأحوال، وعموما ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية un commission for Environmentan Development عام 1987، التي رأسها جروهارم برونوتلاندر Gro herlm brundtland رئيسة وزراء النرويج السابقة التي أصدرت تقريرها المعنون " مستقبلنا المشترك Common Our Future"، وعرفت التنمية في هذا التقرير على أنها: "تلك التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة في تلبية حاجياتهم".²

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، ص 522.

² عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1، 2007، ص 25.

كما عرف ديفرايز: " التنمية المستدامة باعتبارها عملية موازنة الوفاء بالاحتياجات الإنسانية/ البشرية في إطار حماية البيئة الطبيعية من أجل توفير هذه الاحتياجات في الحاضر والمستقبل".¹

كما تعرف بأنها: " تعبير عن التنمية التي تتصف بالاستقرار وتمتلك عوامل الاستقرار والتواصل، وهي ليست واحدة من تلك الأنماط التنموية التي درج العلماء على إبرازها مثل التنمية الاقتصادية، أو التنمية الاجتماعية، أو الثقافية، بل هي تشمل هذه الأنماط كافة، فهي تنمية تنهض بالأرض ومواردها، وتنهض بالموارد البشرية وتقوم بها، فهي تنمية تأخذ بعين الاعتبار البعد الزمني وحق الأجيال القادمة في التمتع بالموارد الأرضية".²

تعرف أيضا بأنها: "محاولة الحد من التعارض الذي يؤدي إلى تدهور البيئة عن طريق إيجاد وسيلة لإحداث تكامل بين البيئة والاقتصاد".³

وفي تعريف آخر: "التنمية المستدامة تعني بالنسبة لأي مؤسسة تطبيق استراتيجيات وأنشطة الأعمال التي تحقق احتياجات المشروع وأصحاب المصلحة فيه اليوم مع حماية الموارد البشرية والطبيعة في المستقبل".⁴

أما التعريف الاقتصادي: " تعرف الاستدامة بأنها تلك التنمية التي تشير إلى الحد الأمثل من التداخل بين النظم الثلاثة: الاقتصادي، البيئي والاجتماعي، من خلال عملية تكييف ديناميكية للبدائل، وتتم بدائل عملية لاستبدال رأس المال الطبيعي برأس المال الصناعي إلى حد أن الأجيال المستقبلية تبقى تتوارث نفس القدر من رأس المال".⁵

وتأسيسا على ما سبق؛ فإن مضمون مفهوم التنمية المستدامة يتمحور حول التنمية التي تقابل الاحتياجات الأساسية للجيل الحالي دون أن يكون ذلك على حساب التضحية بقدرة الأجيال القادمة في مقابلة احتياجاتهم.

حيث يمكن تقديم تعريف التنمية المستدامة في أربع مراحل متمثلة في الآتي:⁶

● **المرحلة الأولى:** فيها التنمية المستدامة تنقل المجتمع إلى عصر الصناعات والتقنيات النظيفة التي تستعمل أقل ما يمكن من الطاقة والموارد، وينجم عنها أدنى حد من الغازات والملوثات التي ترفع درجة حرارة الأرض وتؤدي إلى تآكل طبقة الأوزون؛

● **المرحلة الثانية:** وفي هذه المرحلة يتم السعي إلى تحقيق استقرار النمو السكاني والحد من الهجرة إلى المدن لمنع الاكتظاظ السكاني فيها وما ينجم عنها من مخلفات ملوثة للبيئة، وذلك عن طريق توفير كافة الخدمات لسكان الأرياف؛

¹ غادة علي موسى، مخاطر غياب الأمن الإنساني على البيئة والتنمية المستدامة، بحوث وأوراق عمل للمؤتمر العربي السادس للإدارة البيئية بعنوان التنمية البشرية وأثارها على التنمية المستدامة، شرم الشيخ جمهورية مصر العربية، المنظمة العربية للتنمية البشرية، ماي 2007، ص 159.

² نوزاد عبد الرحمان الهبتي، التنمية المستدامة في المنطقة العربية: الحالة الراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة الشؤون العربية، 2006، ص 103.

³ محمد عبد الكريم علي عبد ربه، محمد عزت محمد إبراهيم غزلان، اقتصاديات الموارد والبيئة، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية، 2000، ص 290.

⁴ السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غياشي، مصر، بدون سنة، ص 320.

⁵ مهدي صالح دواي، التنمية البشرية المستدامة (مفاهيم التكوين، وأبعاد التمكين، العراق أنموذجا)، مجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، السنة التاسعة، العدد الحادي والثلاثون، 2011، ص 50.

⁶ صالح إبراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، عدد ثلاثة وتسعون، 2012، ص 07.

● **المرحلة الثالثة:** جعل التنمية المستدامة سببا دائما لتطوير نوعية الإنسان معا، لأخذ بالحسبان قدرة النظام البيئي الذي يحتضن الحياة وإمكاناته؛

● **المرحلة الرابعة :** تكون التنمية المستدامة متمثلة بالإدارة المثلى للموارد الطبيعية، وذلك من خلال الحصول على الحد الأقصى من منافع التنمية الاقتصادية بشرط المحافظة على خدمات الموارد الطبيعية ونوعيتها. ومن هنا يرى الباحث أنه لا يوجد اتفاق محدد حول تعريف التنمية المستدامة، ولكن جميعها تؤدي إلى نفس المفهوم وهو الإدارة السليمة للموارد الطبيعية المتاحة بشكل يكفل الرخاء الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق الاحتياجات الإنمائية والبيئية للأجيال الحالية والمستقبلية.

من خلال المفاهيم المقدمة؛ نستخلص أن هناك ثلاثة أبعاد للتنمية المستدامة:¹

● **البعد الاقتصادي:** يهدف إلى تحسين مستوى رفاهية الإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات، وتحقيق الكفاءة الاقتصادية بالاستخدام الأمثل للموارد؛

● **البعد البيئي:** يهدف إلى حماية والمحافظة على سلامة النظم البيئية والإيكولوجية متضمنة الأرض والماء والهواء، هذا بالإضافة إلى اكتشاف مصادر متجددة للموارد؛

● **البعد الاجتماعي:** يهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع كل من الموارد الاقتصادية والطبيعية واحترام حقوق الإنسان وتنمية الثقافات والتنوع والمشاركة.

نتيجة للاستجابة لمؤتمر الأمم المتحدة الخاص بالتنمية والبيئة، تبنت معظم الدول التنمية المستدامة كهدف وطني؛ ويدور النقاش الآن حول كيفية إسهام القطاعات الاقتصادية في تحقيق هذا الهدف، حيث نتج عن ذلك عدد من المبادئ مثل الأعمال المستدامة أو المسؤولية المؤسساتية البيئية، مما جعل التنمية المستدامة اليوم أحد أهم القضايا الإدارية بالنسبة للمؤسسات التي تريد أن يكون لها مستقبل في القرن الواحد والعشرين.

حيث الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل عاملا رئيسيا من الأعمال الناجحة في هذه المؤسسات، فمعظم المؤسسات اليوم تتكفل بإتباع التنمية المستدامة في عملياتها، حيث تركز في برامجها الاقتصادية، البيئية والاجتماعية على كيفية تحقيق هدف تعظيم قيمتها.

أما على مستوى المؤسسات الاقتصادية: فإن مفهوم التنمية المستدامة يدور جوهره حول مقابلة احتياجات المؤسسة الاقتصادية من الموارد دون الإضرار بحق الأجيال القادمة في تلك الموارد، أي أن يكون الاستخدام في حدود التي تجعل هذه الموارد قابلة للتجديد ذاتيا، وهو الأمر الذي سيزيد من قدرة المؤسسات الاقتصادية على الاستمرار لفترة أطول، كما أنه سيمكنها من إنتاج أكبر قدر من المخرجات بأقل من المدخلات

¹ العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة: حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مجر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص569.

وسيقبل كذلك من مقادير المخلفات الضارة المنتجة مما يؤدي في النهاية إلى تقليل التكاليف الإجمالية لهذه المؤسسات.¹

فالمؤسسة الاقتصادية تسلك سلوك الاستدامة؛ إذا وجدت آلية لوجود التزام حقيقي من خلال فرض حقوقا للملكية ويمثل ذلك انخفاض ملموس في دخل المؤسسة، ويمكن القول هنا مع بقاء المتغيرات الأخرى ثابتة أن المؤسسة أقل استدامة نتيجة الضرر الذي تسببه، وبالمقابل يمكن أن تصبح المؤسسة أكثر استدامة مع بقاء المتغيرات الأخرى ثابتة عند تخفيض حجم الضرر الخارجي الذي تسببه.

المطلب الثاني: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

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

تعرف المسؤولية الاجتماعية أيضا " بمسؤولية المؤسسات، مواطنة المؤسسات، العمل المسؤول، العمل المسؤول المستمر، أو أداء المؤسسات الاجتماعية".²

تعتبر المسؤولية الاجتماعية من المفاهيم المرتبطة باستدامة المؤسسات؛ حيث أورد الباحثون في شأن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات مجموعة من التعاريف منها: تعريف المجلس العالمي للأعمال من أجل التنمية المستدامة "المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: هي التزام مؤسسات الأعمال المتواصل بالسلوك الأخلاقي وبالمساهمة في التنمية الاقتصادية وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرهم فضلاً عن المجتمعات المحلية"،³ وتعرف منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي المسؤولية الاجتماعية بأنها: " تشمل مسؤولية المؤسسات فعالية الأعمال (الملائمة) التي تطورها مع المجتمعات التي تعمل فيها، ويتعلق العنصر الأساسي لمسؤولية المؤسسات بأنشطة الأعمال ذاتها ويتم تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على النحو التالي: تأثير المؤسسة الإيجابية، وتحسين التأثيرات السلبية ضد المجتمع والبيئة، من خلال عملياتها، والمنتجات أو الخدمات المقدمة، ومن خلال تفاعلها مع أصحاب المصلحة الرئيسيين مثل الموظفين، العملاء والمستثمرين".⁴

تعرف أيضا أنها: "الطريقة التي يجب أن تعمل بها المؤسسات لدمج الاهتمامات والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية في صنع القرار، واستراتيجيات وسياسات وقيم وثقافة المؤسسة والعمليات والأنشطة

¹ محمود عباس بدوي، يسرى محمد البتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية، 2013، ص 21.

² Donna. j, wood, corporate social performance revisited, The Academy of Management Review, 1991, vol 16, no 4, pp 691_ 692.

³ United Nations, disclosure of the impact of corporations on society current trends and issues, New York and Geneva, 2004. In Site Internet: http://www.unctad.org/en/Docs/iteteb20037_en.pdf. Retrieved: 21.12.2012.

⁴ Briefing, corporate social responsibility and the professional accounting firm: insights from firms' disclosures, Business with Confidence, 2010, p 20.

داخل المؤسسة وبشفافية ومحاسبة ليتم تطبيق أحسن الممارسات، وتعمل على تطبيق القوانين والتعليمات التي لها علاقة بمكافحة الفساد والرشوة، وتلتزم بالحفاظ على الصحة والسلامة وحماية البيئة وحقوق الإنسان والعمال".¹

استنادا إلى مجموعة التعاريف المقدمة؛ فإنه يستنتج أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي:

☞ التزام المؤسسات المتواصل بالسلوك الأخلاقي خدمة للتنمية الاقتصادية؛

☞ فعالية الأعمال في خدمة المجتمع؛

☞ تحسين التأثيرات السلبية ضد المجتمع والبيئة، من خلال تفاعلها مع أصحاب المصلحة؛

☞ دمج الاهتمامات والقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية في صنع القرار واستراتيجيات داخل المؤسسة وبشفافية ومحاسبة والعمل على تطبيق القوانين والتعليمات لمكافحة أشكال الفساد.

كما سبق؛ يرى الباحث أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي دمج الاهتمامات البيئية والاجتماعية في نشاطها اليومي، وذلك من خلال الحوار والتواصل مع الأطراف ذات المصلحة، لتوفير وتطبيق أحسن الممارسات من الإفصاح والشفافية في أعمالها، بحيث أن المسؤولية الاجتماعية يتم من خلالها معرفة ما إذا كانت المؤسسات تتحرك اتجاه الاستدامة أم لا.

المطلب الثالث: نظرية الأطراف ذات المصلحة Stakeholders *

يتم في هذا المبحث التطرق إلى المفهوم الثالث وهو الأطراف ذات المصلحة، الذي يأخذ بعين الاعتبار من طرف المؤسسات الاقتصادية أثناء عملية البحث عن الاستدامة لتحديد أولوياتهم ومتطلباتهم من المعلومات.

الفرع الأول: مفاهيم متعلقة بالأطراف ذات المصلحة

من خلال تطبيق مفهوم الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية، من خلال تحديد المجالات التي تركز عليها والتي تعتبر هدفا اجتماعيا شاملا لمؤسسات الأعمال اتجاه التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ومع المسؤولية الاجتماعية باعتبارها التزام أخلاقي للأخذ بعين الاعتبار احتياجات المجتمع بالنسبة للمؤسسة يندمج مفهوم التنمية المستدامة ضمن المنطلق الذي تسير عليه نظرية الأطراف ذات المصلحة، هذه النظرية تشغل حاليا اهتمام العديد من الباحثين الجامعيين وكذلك مسيري كبريات المؤسسات في العالم.²

إن أول باحث اهتم بالأطراف ذات المصلحة هو فريمان Freeman وكان ذلك سنة 1984 وعرفهم بأنهم " كل شخص أو مجموعة الذين تتوفر فيهم القدرة على التأثير على المؤسسة في تحقيق أهدافها وكذلك الذين تؤثر فيهم المؤسسة في نفس المجال".³

¹ العايب عبد الرحمان، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1- الجزائر، العدد 11-2011، ص 171.

* في محتوى الدراسة تعددت المصطلحات باللغة العربية لترجمة المصطلح الإنكليزي stakeholders إلى الأطراف ذات المصلحة، أصحاب المصالح، الأطراف الفاعلة... الخ.

² Geneviève Ferrone et Charles Enridar Cimoles, **le développement durable: des enjeux stratégiques pour l'entreprise**, Editions d'Organisation, 2002, p 87.

³ العايب عبد الرحمان، بقية الشريف، إشكالية إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح كمدخل لممارسة المسؤولية الاجتماعية من طرف منظمات الأعمال في الجزائر: حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوضيب وفنون الطباعة - برج بوعريش، مداخلة في المنتدى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بشار، يومي 14 و15 فيفري 2012، ص 22.

حيث يعرف معيار المساءلة **Accountability** الأطراف ذات المصلحة: "بأنهم الجماعات التي تؤثر أو تتأثر بالمؤسسة وأنشطتها، ويتم التعرف على وجهات نظرهم من خلال عمليات تراعي مصالحهم والتي تسمح لهم بأن يعبروا عن أنفسهم بدون أي قيد".¹

يعرف **G.Yahchouchi** أصحاب المصالح على أنهم: "مجموعة الأفراد والمؤسسات التي تشارك بشكل إرادي أو غير إرادي في خلق الثروة للمؤسسة، وفي إنجاز أنشطتها".²
في حين يعرفهم **j.caby** و **G.Hirigoyen** على أنهم: "أفراد أو مجموعات لهم نصيب في نتائج المؤسسة الاقتصادية".³

أما **S.Damak-Ayadi** و **Y.Pesqueux** فيعرفان أصحاب المصالح نقلا عن العالم **Freeman** على أنهم: " تلك الجماعات التي من شأنها أن تؤثر وتتأثر بما تقوم به المؤسسة من أعمال و نشاطات، و ما تتبناه من برامج و سياسات".⁴

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

تجدر الإشارة إلى أن أ نموذج الأطراف ذات المصلحة ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينات من القرن الماضي،⁵ وذلك بعد أن استمد فكرته الأساسية من الأنموذج الإداري التقليدي المعروف بأنموذج المساهمين **Stockholders Model** الذي يرى؛ أن للمؤسسة غاية وحيدة تتمثل في تعظيم ثروة المساهمين.
غير أن أنموذج أصحاب المصالح أضاف إلى أنموذج المساهمين، أن هدف المؤسسة لا ينحصر فقط في هذا الأمر، بل يتجاوزه إلى تحقيق مصلحة كل الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة و تتأثر سلبا أو إيجاباً بأفعالها و قراراتها و في هذا الصدد يقول **S.Mercier** و **M.Iassagne** في إطار نظرية أصحاب المصالح: "تعد المؤسسة أداة للربط والتنسيق بين مصالح مختلف الأطراف المستفيدة، إذ يتمثل هدفها الأساسي في خلق الثروة لهم...".⁶

¹ Accountability, **AA1000 Accountability Principles Standard**, Accountability, 2008, P 03.

² Georges Yahchouchi, **Valeur ajoutée par les parties prenantes et création de valeur de l'entreprise**, P66. In Site Internet: <http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/newsletter25/18%20Dr.%20Georges%20Yahchouchi.pdf>. Retrieved: 25.02.2013 .

³ Jérôme Caby, Gérard Hirigoyen, **La Création de Valeur de l'entreprise**, 2^{ème} édition, éd: Economica, Paris, 2001, P 104.

⁴ Salma Damak-Ayadi, yon Pesqueux, **La théorie des parties prenantes en perspective**, P3. In Site Internet : <http://www.unice.fr/edmo/ethiquepesqueux.pdf>. Retrieved: 20 .05. 20 13.

⁵ Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD), **Le guide de la performance globale**, éd: d'organisation, 3ème tirage, 2006, P 16.

⁶ Marc Iasagnes, Samuel mercier, **la gestion de risque éthique en entreprise: une gestion paradoxale ?**, cahier du Fargo, octobre 2006, p 02.

ومنه يمكن القول؛ أن المنطق الذي يحكم طروحات نموذج أصحاب المصالح يحاول إعطاء صورة أكثر دقة عن موقع المؤسسة ضمن بيئتها الاجتماعية العامة، وبطالب المدراء بالعمل على تحديد تلك الأطراف والعمل على الاستجابة لمطالبهم المشروعة.

حيث يقول: S.giampor caro -sauniere " تتمثل مسؤولية المسيرين في إطار نظرية أصحاب المصالح في تحقيق التوازن بين كل الفئات الداخلية والخارجية المشكلة لهذه الأطراف " ¹.
وبناء على ما سبق؛ يمكن القول أن المؤسسة محاطة ببيئة خارجية معقدة تتواجد فيها مجموعات عديدة من أصحاب المصالح الذين ينظرون إلى المؤسسة انطلاقاً من مصالحهم الخاصة، وبالتالي فإنهم يقيمون أدائها من زاوية مدى تحقق هذه المصالح.

بمعنى أن استدامة المؤسسة الاقتصادية يعتمد على استدامة العلاقات مع الأطراف ذات المصلحة فيها، أي يجب أن تنظر المؤسسة والمشاركة ليس فقط من منظور المساهمين والموظفين والعملاء، ولكن أيضاً الموردين، السلطات العامة، المحلية أو الوطنية أو الدولية، وفقاً لحجم المؤسسة الاقتصادية و(المجتمع المدني بشكل عام)، والاستدامة من العلاقات مع الأطراف ذات المصلحة؛ يكون المبدأ الموجه لاتخاذ القرارات الإدارية وعملية دعامة استراتيجية أكثر شمولاً للمؤسسات الاقتصادية، واعتماد لرأي ومشاركة الأطراف ذات المصلحة فيها، يعني إعادة التفكير في طبيعة أغراض المؤسسات والإدارة للأدوات التي اعتمدها المؤسسات نفسها، في طريقة العرض تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى نظم مناسبة لقياس والسيطرة على سلوك الأطراف ذات المصلحة، وذلك لتقييم ما إذا كانت الاستجابة للشواغل لأصحاب المصلحة هي وسيلة فعالة ومن أجل التواصل وإظهار النتائج التي تحققت.

الفرع الثاني: الإدارة الاستراتيجية للأطراف ذات المصلحة لتفعيل ممارسة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية

إن ممارسة التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؛ يجب أن يحفزها إشراك الأطراف ذات المصلحة في العملية، " فالمؤسسة التي ترغب في إدماج أبعاد التنمية المستدامة في إدارتها يجب أن تضع ضمن أهدافها ليس فقط تعظيم الأرباح لصالح المساهمين، ويمكن تحقيق التوازن بين المصالح التي قد تكون متناقضة لكل الأطراف ذات المصلحة" ².

وفيما يلي تفصيلاً لأهم الأطراف ذات المصلحة:

• **المساهمون:** يمثل المساهمون فئة مهمة جداً من أصحاب المصالح والمستفيدين المباشرين من نشاط المؤسسة الاقتصادية. إن هؤلاء المالكين يتحملون مخاطر الاستثمار من خلال المغامرة بأموالهم الخاصة متوقعين عائداً مجزياً ومناسباً من هذه الاستثمارات، ويمكن أن يكون المالك شخصاً واحداً أو مجموعة أو مؤسسة مساهمة أو مؤسسة تضامن أو أي شكل قانوني آخر، إن كل من يجوز على جزء من رأسمال المؤسسة مهما كان وزنه سواء تعلق الأمر

¹ Stéphanie Giampor caro-sauniere , **l'investissement socialement responsable entre l'offre et la demande**, These de Doctorat de Sociologie, Université rene Descartes, paris v, 2006, p35.

² العايب عبد الرحمان، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر، مرجع سابق، ص 176.

بالمستثمرين المؤسسيين (Investisseurs Institutionnels) أو صغار المساهمين (Petits Porteurs) لديه الحق في توجيه سياسة المؤسسة، فبالإضافة إلى الربحية التي تمثل المعيار الأهم في توجيه استراتيجيات وسياسات المؤسسة واتخاذ قرارات الاستثمارية، فمن حق المساهمين أيضاً أن يفرضوا الجوانب الاجتماعية في وضع ورسم تلك السياسات؛ فالمستثمرون لا يسعون فقط إلى الربح على المدى القصير فقط بل وعلى المدى الطويل كذلك وهذا ما يدعوهم إلى تبني سياسة اجتماعية وبيئية في المؤسسة؛

● **الزبائن:** إن هذه الشريحة من أصحاب المصالح ذات أهمية كبيرة لكل المؤسسات الاقتصادية بدون استثناء فوجود هذه الأخيرة مرتبط بإنتاج سلع أو خدمات وهذه يستهلكها زبائن وطبيعة التعامل معهم وإقناعهم باستهلاك هذه المنتجات عمل مهم من أعمال إدارة التسويق في أي منظمة من المنظمات، إن ما يرحوه الزبائن من المؤسسة يمر عبر إجراءات تهدف إلى تحسين الخدمات للمستهلك عن طريق تحسين نوعية المنتج وخدمات أخرى ذات أهمية مثل الإعلام الصادق حول جودة ونوعية المنتجات بالإضافة إلى رصد آراء المستهلكين وقياس درجة رضاهم والاهتمام بالخصائص الاجتماعية والبيئية لها، على هذا النحو، يصبح المستهلك عنصراً فاعلاً وله القدرة على اختيار منتجات ذات علامة تجارية مميزة؛

● **العمال:** تشمل هذه الفئة جميع العاملين من إداريين وفنيين وفئات أخرى، ويعتبرون مصدر ثروة للمؤسسة حيث أن لهم مصلحة مهمة لا تقتصر على الأجور فحسب بل تتعداها إلى توفير ظروف عمل ملائمة كمحيط العمل، التكوين والتدريب وكذلك نظام للحوافز، فالعمال يساهمون وبشكل إيجابي في تحسين نوعية الإنتاج والخدمات، وكذا ابتكار طرق جديدة للعمل؛

● **الموردون:** يمكن أن ينظر للعلاقة بين الموردين والمؤسسات الاقتصادية على أنها علاقة مبنية على الثقة المتبادلة والوثيقة جداً، لذلك يتوقع كل طرف من الطرف الآخر أن يصون هذه العلاقة ويحترمها ويبادر إلى تعزيزها، ويتعلق الأمر بخلق نوع جديد من العقود مع موردي المؤسسة تتمثل في عقود على المدى الطويل، وليس الهدف هو الحصول على أفضل الأسعار فقط بقدر ما هو الحصول على خدمات ومنتجات ذات نوعية جيدة وخلال فترات دائمة ومستمرة وبذلك تعم الفائدة كلا الطرفين أي المؤسسة والموردين؛

● **المجتمع المحلي:** يمثل المجتمع المحلي شريحة مهمة من المستفيدين، نقصد بهم كل من يقطن أو يعيش حول محيط وحدات الإنتاج ويتأثرون سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة من هذا النشاط الذي تمارسه المؤسسة، إن حياة وتطور المجتمع والتجمعات المحلية تعتمد وبشكل مباشر على التأثيرات الاقتصادية للمؤسسات خاصة فيما يخص توفير مناصب الشغل، بالإضافة إلى مساهمة الضرائب والجمعيات في المحافظة على الخدمات العامة وكذا التجارة، والمؤسسات الاقتصادية مجبرة على توطيد العلاقة مع المجتمع المحلي باعتبارها تدعم النظرة الإيجابية لتلك المؤسسات التي تبادر بتعزيز العلاقة مع هذا المجتمع، والمؤسسة الاقتصادية التي ترى نفسها متحلية بالمسؤولية الاجتماعية عليها أن تجد أساليب وطرقاً تسعى من خلالها إلى تلبية متطلبات المجتمع المحلي؛

● **البيئة الطبيعية:** ويقصد بها كل من التربة والماء والهواء، وقد أصبح المجتمع معنيا بشكل كبير وبتزايد مستمر بالآثار البيئية التي تتركها الممارسات المختلفة للمؤسسات الاقتصادية على صحة الإنسان أولا وعلى النباتات والحيوانات والمياه والتربة والهواء من آثار؛

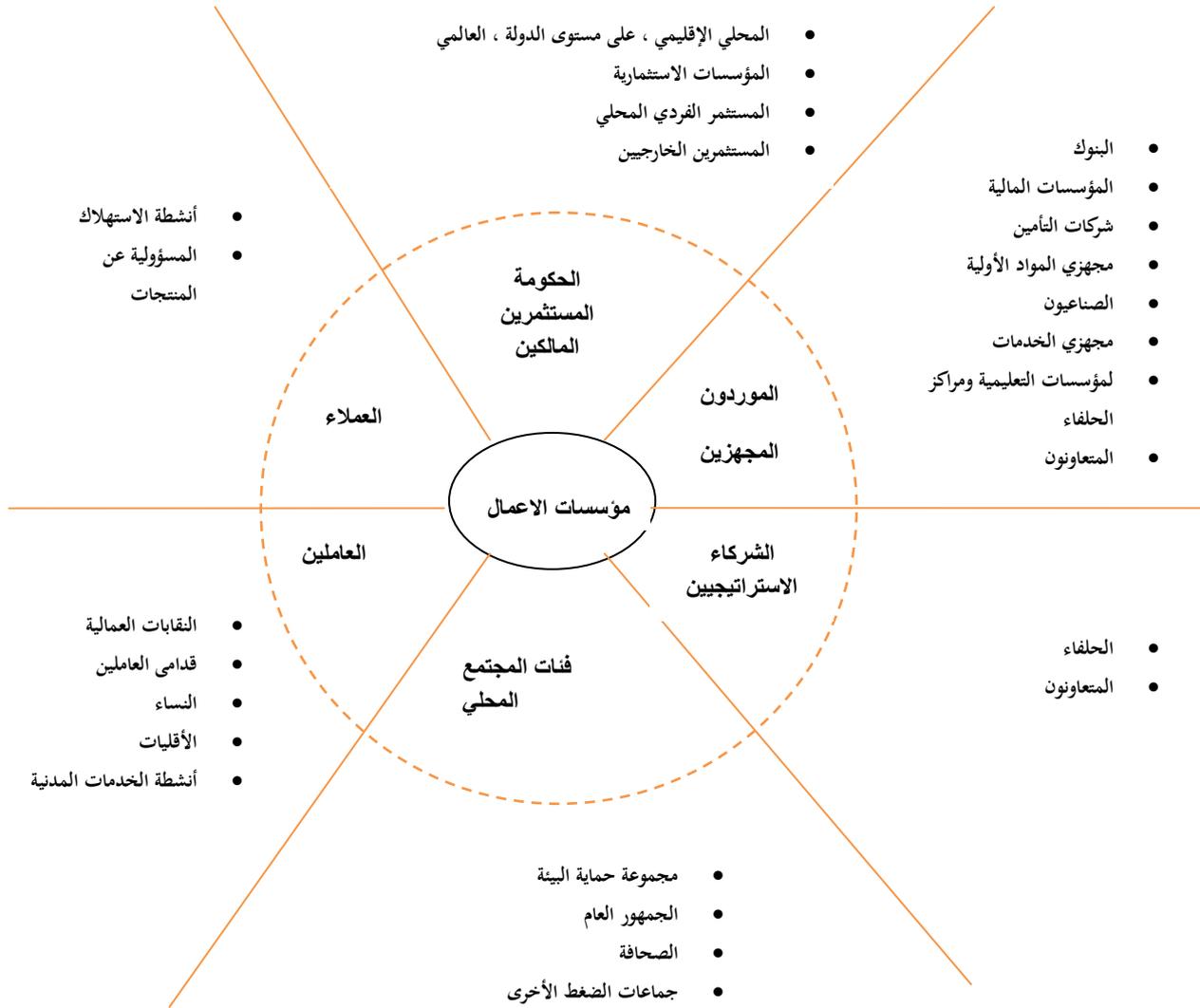
● **جماعات الضغط:** منذ ثلاثة عقود تقريبا تجمعت بعض الهيئات التي لها أثر دولي تحت لواء منظمات غير حكومية، يكمن دورها في إثارة الرأي العام وكذا الإعلام حول الممارسات السيئة للمؤسسات الاقتصادية، التي تطالب من مسيرتها بأن يكونوا أكثر شفافية وذلك بتقديم إيضاحات في حالة ما إذا لاحظوا الاستغلال السيئ للنفوذ الذي تحوز عليه بعض المؤسسات، مثل المنافسة غير الشريفة ومخالفة قوانين العمل وتلويث البيئة، وتعاني كثيرا ككبريات المؤسسات الاقتصادية عبر العالم من هذه الجماعات حيث أن تصرفات البعض منها أدى إلى تدهور سمعتها وصورتها كأن تطالب مثلا من الرأي العام من مقاطعة منتجاتها، وقد يترتب عليه أيضا آثار سلبية من الجانب المالي بسبب انخفاض قيمة أسهمها في البورصة وانسحاب المستثمرين، ومن الأمثلة على جماعات الضغط يمكن ذكر كل من منظمة العفو الدولية ومنظمة السلام الأخضر وأطباء بدون حدود **Médecins Sans Frontières** والصندوق العالمي للطبيعة، وكذا رابطة فرض الضرائب على المعاملات المالية لمساعدة المواطنين ولتفادي الضرر الذي قد يلحق بالمؤسسات نتيجة تصرفات جماعات الضغط، تقوم بعض المؤسسات بإبرام علاقات مع بعض المنظمات غير الحكومية من خلالها تسعى إلى تنمية ورفع الوعي البيئي والاجتماعي لدى الرأي العام، وتبرهن أن تصرفاتها كلها تنصب تحت ما تفتضيه المبادئ التي تقوم عليها المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؛

● **الحكومة:** تمثل الحكومة فئة من المستفيدين تعير لها المؤسسات الاقتصادية أهمية كبيرة باعتبارها الممثل القانوني للدولة؛

● **المنافسون:** تنتظر المؤسسات الاقتصادية المتنافسة من بعضها البعض عدالة المنافسة ووضوح آلياتها والاتفاق على إجراءاتها، وأن لا تكون منافسة غير عادلة وشريفة.

الشكل الموالي يوضح الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة الاقتصادية:

شكل رقم 1-1: فئات أصحاب المصالح



المصدر: طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي، الإدارة الاستراتيجية (منظور منهجي متكامل)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص 529.

الفرع الثالث: أهمية الحوار مع أصحاب المصالح

إن الدافع إلى مراعاة المسؤولية الاجتماعية في ممارسات المؤسسة الإدارية لا يرجع فقط لأنه في الواقع الكثير منها تحقق في إدراك دورها في المجتمع، ذلك أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تشمل خضوعها إلى المساءلة ليست فقط أمام المساهمين بل وأمام كل أصحاب المصالح؛ فبالنسبة للمهتمين بنظرية أصحاب المصالح، فإن هؤلاء الأطراف ينتظرون من المؤسسة أسلوباً جديداً في الاتصال ويكون ذلك بالحصول دون عناء على معلومات شفافة، وبذلك يمكن للمؤسسة أن تستفيد من ذلك؛ بحيث تعلن للجميع أن نشاطها يخدم مصلحته وتحقق بذلك الشراكة والثقة في آن واحد، "فالمسؤولية الاجتماعية بحدود معينة تمثل صيغة عملية مهمة ومفيدة لمؤسسات الأعمال في علاقاتها مع مجتمعاتها، بمعنى أن الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية يحقق لها العديد من الفوائد يقف في مقدمتها تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية بالمجتمع وترسيخ المظهر الإيجابي لدى العملاء والعاملين وأفراد المجتمع

بصورة خاصة، إذا اعتبرنا أن المسؤولية الاجتماعية تمثل مبادرا طوعية للمؤسسة أتجاه أطراف متعددة ذات مصلحة مباشرة أو غير مباشرة من وجود المؤسسة الاقتصادية.¹

تتقاطع مفاهيم أصحاب المصلحة مع المفاهيم والمبادئ المتعلقة بالتنمية المستدامة، ولعلّ أهمّ هذه التقاطعات تكمن في محاولة كليهما تبني مبدأ الإنصاف ومبادئ العدالة الاجتماعية، والتي تنصّ على إيجاد التوازن بين مصالح أصحاب المصلحة المتضاربة، إضافة إلى كون التنمية المستدامة في الأصل وفي تطبيقها على المستوى الجزئي ترتكز على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة، ولعلّ أهمّ تأثيرات التنمية المستدامة على نظرية أصحاب المصلحة هي توسيع دائرة أصحاب المصلحة، وإدخال مبادئ التضامن والمشاركة.²

لكن وبعد أن رأينا مختلف التغييرات التي طرأت على الوظائف التقليدية للمؤسسات الاقتصادية، وباعتبار أنّ هذه الوظائف يشارك فيها بالضرورة كلّ أصحاب المصلحة كلّ بطريقته، فلا بدّ من وجود تقاطعات أخرى بين المجالين، خاصة وأننا رأينا أنّ للتنمية المستدامة استراتيجيات لا بدّ أن تخطّط وتنقذ وتراقب، وتحتاج هذه الاستراتيجيات في مختلف المراحل إلى من يصيغها وهنا نجد أصحاب المصلحة التنظيميين، وإلى من ينقذها وهنا نجد أصحاب المصلحة الاقتصاديين، وأخيراً مراقبتها وهنا نجد أصحاب المصلحة المجتمعيين.

المطلب الرابع: نظرية مساءلة المؤسسات الاقتصادية

يأتي في المرحلة الأخيرة من مراحل البحث عن الاستدامة للمؤسسة الاقتصادية، المصطلح الرابع نظرية مساءلة المؤسسات الاقتصادية التي تجسد التطبيق الفعلي لاستدامة المؤسسات الاقتصادية على أرض الواقع، وذلك ما تحمله من مزايا من الشفافية والمسؤولية والوضوح بخصوص تأثيرها على المجتمع والبيئة المحيط بها.

الفرع الأول: مفهوم مساءلة المؤسسات الاقتصادية

تتبدى بوضوح الحاجة إلى المزيد من مساءلة المؤسسات والمزيد من الشفافية بخصوص تأثيرها في المجتمع وهنا كحاجة إلى استيعاب المعنى المقصود من تقديم التقارير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وكذا زيادة عدد قراء هذه التقارير، وهذا يعني تعزيز مساهمة المؤسسات وأصحاب المصلحة في تقديم التقارير، وبذلك يزداد التوافق بين نوع المعلومات التي أفصح عنها ونوع المعلومات المطلوبة، وهنا كحاجة أيضاً إلى الفهم الأفضل من جانب المؤسسات وكذلك أصحاب المصلحة لقضايا مثل التنمية المستدامة ومواطنة المؤسسات.³

يعتبر معيار المساءلة من المرتكزات الأساسية التي تقوم عليها الإدارة المحوكة والتنمية المستدامة ومساءلة المؤسسات؛ هو مفهوم أخلاقي يحمل معاني عدة، وعادة ما يستخدم هذا المصطلح بشكل مترادف مع مفاهيم من قبيل المسؤولية عن الأفعال.⁴

¹ طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 52.

² Jacquiegalens, Sébastien Point, **Vers Une Nouvelle Gouvernance Des Entreprises- L'entreprise Face A Ces Parties Prenantes**, Edition Dunod, 2009, P 46.

³ موحيتي موشوشو، تقييم تأثير المؤسسات في المجتمع، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير المؤسسات على المجتمع الاتجاهات والقضايا الراهنة، الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف، 2004، ص 114.

⁴ <http://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B3%D8%A7%D8%A1%D9%84%D8%A9> .Retrieved: 21.12.2012.

تهدف مبادئ وممارسات المساءلة الأخلاقية داخل المؤسسة الاقتصادية إلى تحسين كل من السلوك المعياري الداخلي للفرد والمجموعة، فضلاً عن العوامل الخارجية، مثل الاستراتيجيات الاقتصادية والبيئية المستدامة. ينص هذا الاتجاه على مواجهة التحديات الاجتماعية والبيئية، من خلال خلق مجتمع حضري معلوماتي وتوسيع نطاق المساءلة في المؤسسات، من التركيز التقليدي على المتغيرات داخل المؤسسات، إلى التركيز على المتغيرات الخارجية والمجتمع بصورة عامة. تعد آلية المساءلة أهم سبل تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية؛ لأنه من خلالها يتم معرفة سلوكها اتجاه الاستدامة، ويحدد طبيعة العلاقة بين مديري المؤسسات وباقي فئات المجتمع، ويمكن تجسيد تلك العلاقة بتطبيق حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الثاني: مفاهيم حول حوكمة المؤسسات

يعتبر الباحثان الأمريكيان Berle و Mean أول من اهتم بمفهوم بحوكمة المؤسسات، وكان ذلك سنة 1932 من خلال قيامهما بدراسة تركيبية رأس المال كبريات المؤسسات الأمريكية، وتوصلاً إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين.¹ وفي ما يلي بعض التعريفات المقدمة لمصطلح حوكمة المؤسسات:

تعرف لجنة Cadbury حوكمة المؤسسات على أنها: ذلك النظام الذي وفقاً له يتم تسيير ورقابة المؤسسة وتعني بإعطاء الوسائل اللازمة التي تسمح بإيجاد التوازن المنطقي للسلطة تفادياً لكل الانحرافات الشخصية، وتقوم على ثلاثة ركائز وهي مجلس الإدارة، التدقيق وإدارة أعمال المؤسسة.² تعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها: "النظام التي تتم من خلاله إدارة المؤسسات، والتحكم في أعمالها".³

كما تعرف على أنها: الإطار العام الذي يجمع قواعد وعلاقات ونظم ومعايير وعمليات تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في المؤسسات.⁴ 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.⁵ من التعاريف السابقة نستنتج أن حوكمة المؤسسات هي:

¹ Gerard Charreaux, *vers une theorie du gouvernement des entreprises*, Mai 1996, Iae Dijon - Crego / Latec, p 03.

² Jaques Renard, *theorie et pratiques de l'audit interne*, Edition d'organisation, 6eme Edition, paris, 2007, p 439.

³ Alamgir. M, *corporate governance - a risk perspective, paper presented to: corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development*, a conference organized by the Egyptian banking institute cairo, 7/8 may 2007. P 07.

⁴ سناء عبد الكريم الخلاق، حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للازمات المالية (التجربة الماليزية)، المؤتمر السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات، الفرص، الأفاق)، الأردن، 2009، ص 07.

⁵ ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اريد للبحوث العلمية المجلد العاشر، العدد الأول، 2006، ص 07.

• الآلية والطريقة التي بموجبها يدير المدبرون مسؤولياتهم اتجاه المساهمين؛
 • نظام يجب إتباعه لصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة؛
 • الممارسات والكيفية التي يتم بها رفع وضبط أداء المؤسسات؛
 • تتم بمعالجة المشكلات ومواجهتها عن طريق مجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة المؤسسات والرقابة عليها؛
 • تتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة، بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصالح، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة؛
 • أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المدبرين ومحاسبتهم على أدائهم لتحقيق أهداف المؤسسة.

نظراً للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة المؤسسات، هناك العديد من المبادرات الرامية إلى وضع مبادئها إضافة إلى الدول والحكومات، حرصت العديد من المنظمات والهيئات الدولية وممارسي حوكمة المؤسسات إلى إرساء أفضل لممارسات الحوكمة التي تدعو إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة.
 فمن المنظمات الرائدة في وضع مبادئ حوكمة المؤسسات نجد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD ومركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، والمؤسسة المالية الدولية IFC، واتحاد المصارف العربية UAB، حيث تهدف هذه المبادئ إلى تعزيز الإصلاحات والتطبيق السليم لها.
 يمكن سرد مبادئ حوكمة المؤسسات في التالي:¹

- **حقوق المساهمين:** وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية؛
- **المعاملة المتساوية للمساهمين:** ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضاً حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدبرين التنفيذيين؛
- **دور أصحاب المصالح:** ويتضمن احترام حقوقهم القانونية والتعويض على انتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على المؤسسة، وحوصلهم على المعلومات المطلوبة؛
- **الإفصاح والشفافية:** ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية، مثل الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة وأهدافها، والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبدقة كافية؛

¹ حسين مصطفى هلاي، من أجل استراتيجية وطنية للحكومة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص90.

• **مسئوليات مجلس الإدارة:** تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية؛

• **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** يتضمن إطار حوكمة المؤسسات كلاً من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، ويبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة .

وللحوكمة في المؤسسات أبعاد مختلفة تنصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل مؤسسة، ولا تنحصر في بعد واحد وهو الربح والخسارة: وإنما هو ثلاثي الأبعاد تتمثل في:¹

• **البعد الاقتصادي أو الاستثماري Investment Dimension:** والذي يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

كـ الإفصاح المالي Disclosure: ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الإنجاز؛

كـ الرقابة الداخلية: ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية تدريب الموظفين.

• **البعد الاجتماعي والقانوني Social & Legal Dimension:** الذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى وتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

كـ الهيكل التنظيمي Organisationnel Structure: ويشمل تحديد الواجبات، وتوزيع المسؤوليات وخطوط التفويض للسلطات، تعيين الإدارة والإدارة التنفيذية... الخ؛

كـ السلوك الأخلاقي Ethical Behavior: ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عملنا لسلوك المثالي فيها والتقيّد بقواعد السلوك المهني.

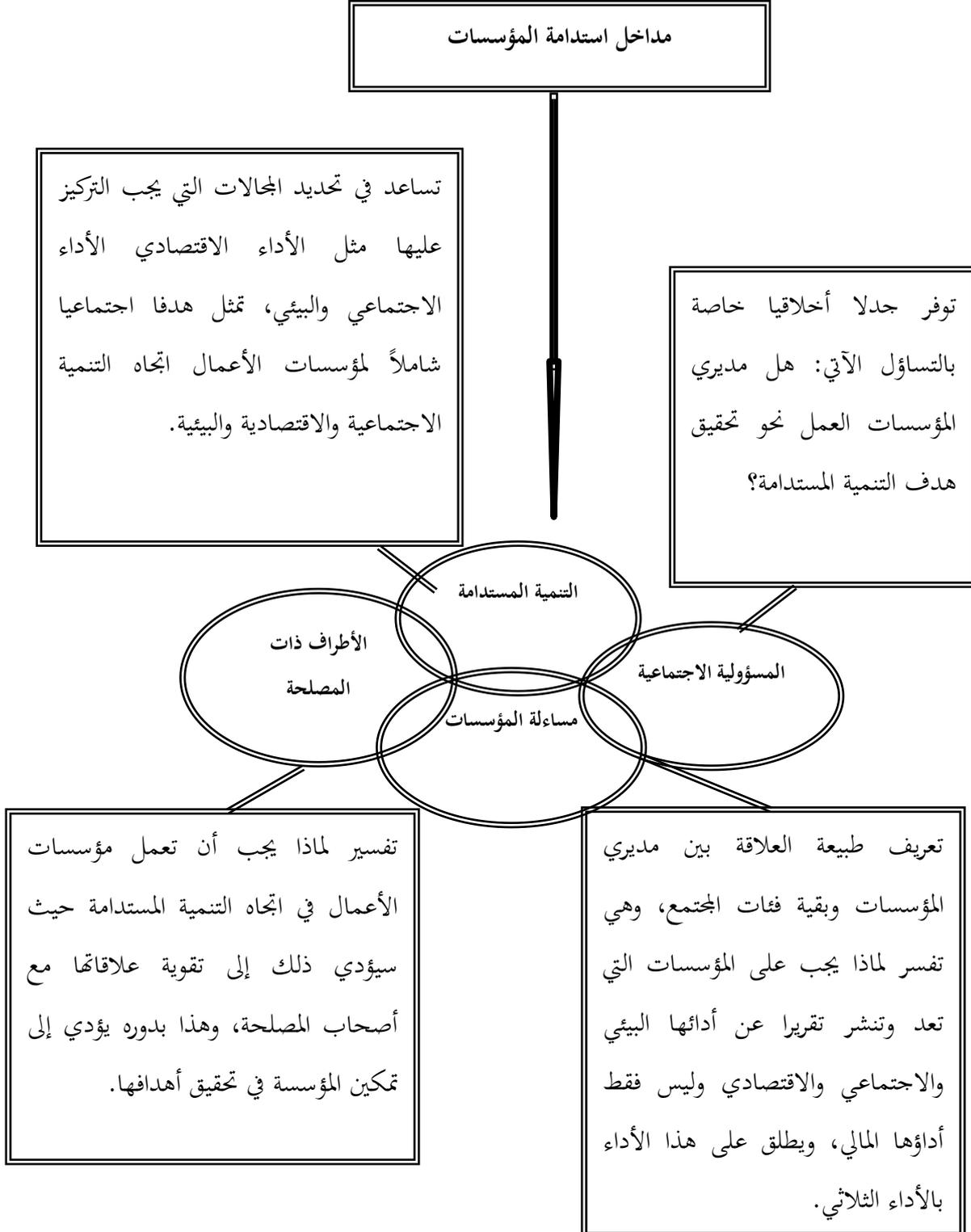
• **البعد البيئي Environnemental Dimension:** العمل على حماية البيئة من إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.

ويرى الباحث هنا؛ أنه مع تنامي وزيادة الوعي بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة، وفي ظل هذه التحديات، لا يمكن التوقف عند حوكمة الأداء المالي فقط، وإنما يجب تجاوزها إلى الحوكمة الشاملة المستدامة التي تأخذ بعين

¹ مها محمود رمزي ريحاي، المؤسسات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للمؤسسات المساهمة العامة العمانية)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 99.

الاعتبار التوليفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مجتمعة بالنسبة لمؤسسات الأعمال، بمعنى حوكمة الأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، الأمر الذي يعد علاجاً لقصور حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة. مما سبق يمكن تلخيص أهم إسهامات المصطلحات الأربعة في استدامة المؤسسات الاقتصادية وفق الشكل الموالي:

شكل رقم 2-1: مداخل استدامة المؤسسات



المبحث الثاني: استدامة المؤسسات الاقتصادية (الخطوات، المراحل، التكامل والأبعاد)

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

المطلب الأول: الخطوات والمراحل الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية

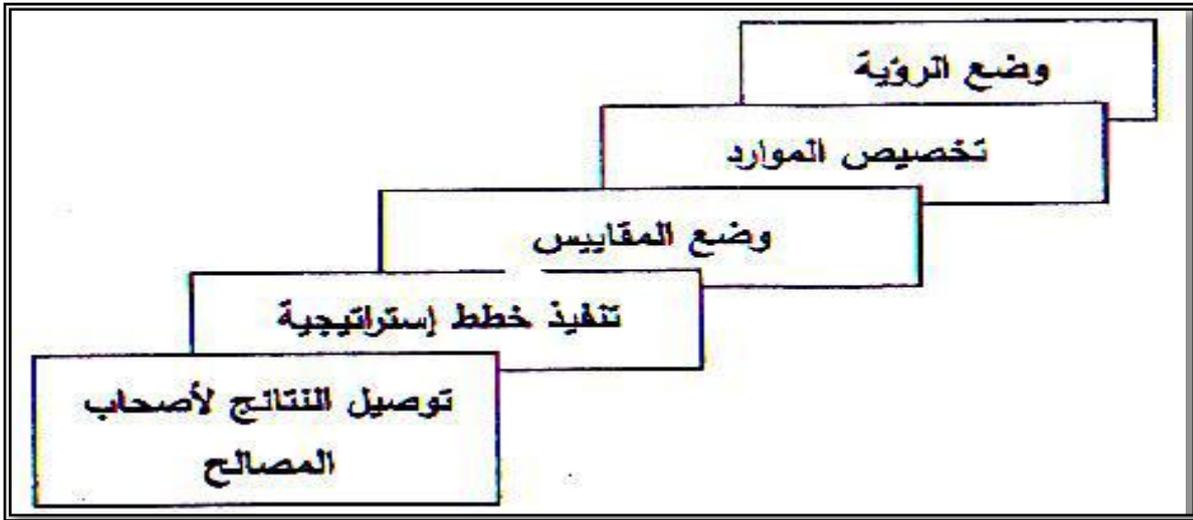
إن تطبيق أبعاد التنمية المستدامة وإدماجها في إدارة المؤسسة الاقتصادية، لابد لها البدئ بوضع برامج وخطوات متتالية كمدخل معتمدة لاستدامة المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: خطوات وضع برنامج الاستدامة

من خلال المدخل المعتمدة في تطبيق استدامة المؤسسة الاقتصادية، يمكن وضع الخطوات الرئيسية التالية التي تعتبر كبرنامج لاستدامة المؤسسة الاقتصادية:

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

شكل رقم 3-1: الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات



المصدر: عفت أبوبكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة- دراسة تطبيقية، أبحاث كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2012، ص 09.

حيث تتمثل الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الاستدامة للمؤسسات في ما يلي:¹

• **وضع الرؤية:** تتمثل الخطوة الأولى في برنامج استدامة المؤسسات في تحديد رؤية الاستدامة، والتي يجب أن تحاول التركيز على نقاط القوة الداخلية للمؤسسات والاستفادة من الفرص الخارجية، بما يخلق ميزة تنافسية للمؤسسات. وهذا بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف ومعالجتها، ومواجهة التهديدات التي تواجهها المؤسسة في البيئة الخارجية وتؤثر على نشاطها بل واستمرارها في الأجل الطويل؛

¹ عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 08.

● **تخصيص الموارد:** بمجرد قيام المؤسسات بوضع رؤية الاستدامة الخاصة بها، تتحدد الخطوة التالية في تحديد فريق عمل الاستدامة، وفي المؤسسات الكبرى يتم تخصيص وظيفة على المستوى التنفيذي مثل تعيين مدير تنفيذي للاستدامة **Chief Sustainability Officers** ويشمل فريق عمل الاستدامة أفراد من الأقسام المختلفة للمؤسسات، بما يضمن الخبرات المتنوعة ووجهات مختلفة لفريق العمل مما يدعم أفكار تحقق استدامة المؤسسات، وتتمثل مهام فريق عمل الاستدامة في جمع وتحليل المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للمؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات والخطط الاستراتيجية وتحقيق رؤية الاستدامة للمؤسسات؛

● **وضع مقاييس الأداء:** يمثل وضع مقاييس الأداء الجانب الهام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال نظام متكامل يتضمن أدوات المحاسبة عن التنمية المستدامة، بما يضمن تقييم الأداء والكشف عن الفرص الاستراتيجية 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 دولياً؛

● **تنفيذ الخطط الاستراتيجية:** بمجرد أن يتم وضع رؤية المؤسسات للاستدامة، واختيار فريق العمل، ووضع المقاييس يتم تنفيذ الخطط الاستراتيجية للاستدامة بما يتلاءم مع الوضع التنافسي للمؤسسات ونقاط القوة الداخلية والفرص المتاحة خارجياً؛

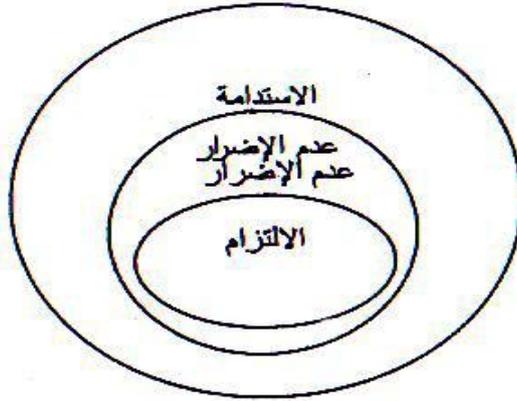
● **توصيل النتائج لأصحاب المصالح:** جهود المؤسسات لتحقيق الاستدامة يجب أن يتم توصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، وذلك من خلال نشر والإفصاح عن تقارير الاستدامة، وما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية عن أداء المؤسسات على مستوى الأبعاد الثلاثة للاستدامة، وتشمل البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي بما يفيد في عمليات اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: مراحل استدامة المؤسسات الاقتصادية

تمر المؤسسات الاقتصادية بثلاث مراحل وفقاً للشكل الموالي عند تطبيق مفهوم الاستدامة كما يلي:¹

¹ عفت أوبوكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 12.

شكل رقم 4-1: مراحل التنمية المستدامة للمؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث

- **المرحلة الأولى:** تتمثل في الالتزام، وهو الحد الأدنى لتحقيق الاستدامة، ويقصد بتلك المرحلة أنه ينبغي على المؤسسات أن تلتزم وتمثل 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 آثار بيئية واجتماعية واقتصادية حقيقية ومحتملة، وبناء على هذا الوعي ينبغي على المؤسسات وضع وتنفيذ 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.

الفرع الثالث: كيفية إدماج وظيفة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية

لإدماج وظيفة الاستدامة تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى الاستعانة بجملة من الأدوات والتي صنفها الكثير من الباحثين إلى فئات ثلاثة:¹

• الاعتماد على المعايير ومواصفات قياسية دولية؛

• تطبيق المبادرات دولية صادرة من جمعيات ومنظمات دولية؛

• تطبيق نماذج التميز الإداري.

إن تعدد الأدوات المتاحة لقياس مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في التنمية المستدامة، يجادل البعض بأن عددها وتنوعها تثير الارتباك، ولكن في الحقيقة هذه الأدوات تمثل إطار عمل متكامل للوقوف على مساهمة المؤسسة في التنمية المستدامة، وهي ممثلة في الشكل التالي:

¹ العايب عبد الرحمان، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر، مرجع سابق، ص 172.

شكل رقم 5-1 : إطار متكامل للأدوات المتاحة لإدماج وظيفة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية



Source: Piotrma Zurkiewicz, Devcomm-sdo, **Corporate Environmental Responsibility: is a Common Framework Possible?**, World Bank, 2004, p 06.

من الطرح السابق يرى الباحث؛ أن التنمية المستدامة تشير إلى ضمان أن اختيارات وأعمال المؤسسات ليست مقصورة فقط على المسؤولية الاقتصادية، بل تنطوي على المسؤولية البيئية والاجتماعية أيضا، فالتنمية المستدامة تعني مساهمة المؤسسات في التنمية المستدامة للمجتمع، هذا ما يقود بها إلى المساهمة في استدامة المؤسسات ذاتها؛ أي أنها تلك التنمية التي تعمل علي الوفاء باحتياجات الأجيال الحالية دون إهدار حق الأجيال المستقبلية في الوفاء باحتياجاتها، بأبعادها الثلاثة هي: البعد الاقتصادي، البعد البيئي والبعد الاجتماعي، ولتحقيق تلك التنمية لابد من الأخذ في الاعتبار تأثير أنشطة المؤسسات على البيئة المحيطة بها، ومراعاتها لكل من مصالح الأطراف ذات المصلحة بالشكل الذي يحقق التنمية المستدامة للأجيال القادمة.

المطلب الثاني: أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية وتكاملها

سيتم التطرق إلى تكامل معايير استدامة المؤسسات الاقتصادية من ناحية المجالات (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية):

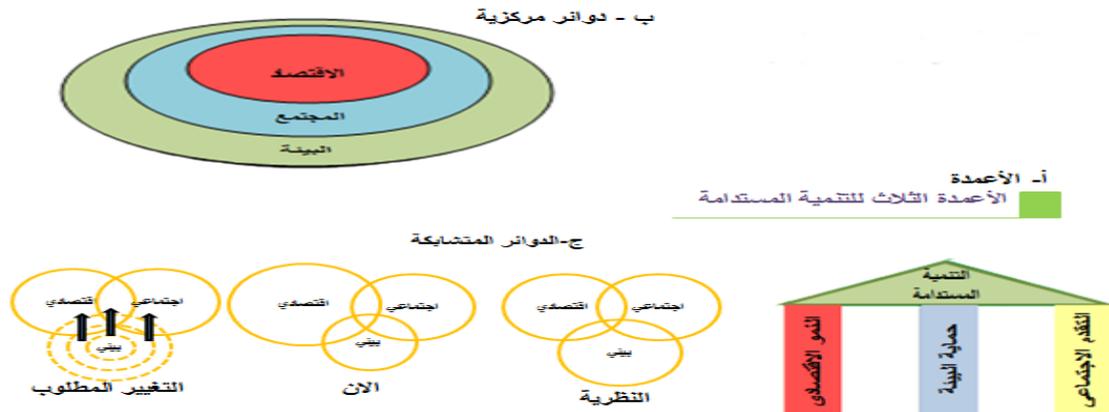
الفرع الأول: أبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية

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 ثلاثة مجالات هي: المجال الاجتماعي والمجال الاقتصادي والمجال البيئي، وأن كل مجال من هذه المجالات الثلاثة يشمل عددا من الأنشطة التي تتداخل مع بعضها بما يكفل تحقيق التنمية المستدامة.

أصبح جوهر التفكير السائد للاستدامة فكرة ذو ثلاثة الأبعاد، وهي الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية هذه الأبعاد تم رسمها في مجموعة من الطرق من حيث دوائر مركزية وأعمدة ودوائر متشابكة، حيث

استخدمت الدوائر المتشابهة كنموذج لإثبات أن ثلاثة الأهداف تحتاج إلى أن تكون أكثر تكاملاً، مع اتخاذ إجراءات لإعادة التوازن بين أبعاد الاستدامة. كما هو مبين في الشكل الموالي:

شكل رقم 6-1: تمثيلات مرئية للتنمية المستدامة: أعمدة، دوائر، دوائر متشابهة



Source: The Future of Sustainability Re-thinking Environment and Development in the Twenty-first Century Report of the IUCN Renowned Thinkers Meeting, 29-31 January, 2006, p 03.

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

جدول رقم 1-1: معايير الثلاثية لاستدامة المؤسسة الاقتصادية

العوامل الاقتصادية	العوامل الاجتماعية	العوامل البيئية
المساءلة / الشفافية	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	الخطرة وغير الخطرة النفايات
	سلامة	إعادة تدوير
	مكافحة الفساد	التعبئة والتغليف.

Source: Ernst And Young, **Climate Change and Sustainability; How sustainability has expanded the CFO's role**, 2011. in site Internet:

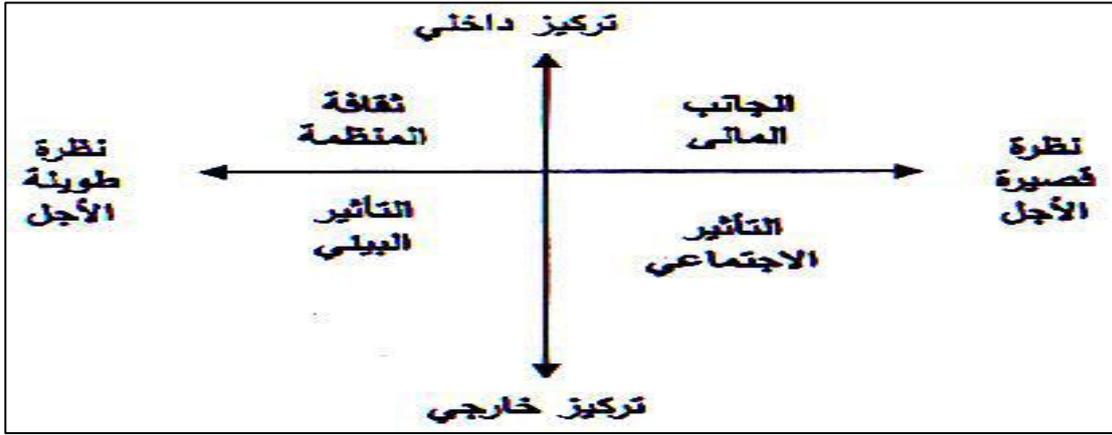
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Sustainability_extends_CFO_role/\\$FILE/CFOSustain.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Sustainability_extends_CFO_role/$FILE/CFOSustain.pdf), Retrieved: 21.12.2012.

تتمثل أهمية أبعاد الاستدامة المؤسسات من خلال ثلاثة أبعاد تتمثل في: الجدوى الاقتصادية، المسؤولية الاجتماعية، المسؤولية البيئية.

في حين يجب أن تكون هذه الأبعاد مترابطة بطرق مختلفة، بحيث لا يمكن للمسؤولية البيئية والاجتماعية أن تقف بمعزل عن الجدوى الاقتصادية، ويجب على المؤسسات مواصلة تقديم المنتجات والخدمات التي يرغب المجتمع في أجل توليد الأرباح، والنمو... الخ، في الوقت الذي تواصل حتمية التجارية للمؤسسات، يجب عليها أيضا أن تأخذ في الاعتبار أثرها الاجتماعي والبيئي كجزء لتوليد قيمة مستدامة.¹

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

شكل رقم 7-1: مصفوفة استدامة المؤسسات



Source: Stat his Gould, *Accounting for Sustainability*, Finance & Management, IFAC, 2011, p 19.

يلاحظ من الشكل أعلاه ما يلي:

☞ يقصد بالجانب المالي: العائد المناسب لمستوى المخاطر؛

☞ يقصد بالتأثير الاجتماعي: تأثير عمليات وأنشطة المؤسسات الاقتصادية على المجتمع في ضوء العقد الاجتماعي وتأثير أصحاب المصالح؛

☞ يقصد بثقافة المنظمة: العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية وأصحاب المصالح الداخليين وخاصة العاملين والموظفين؛

☞ يقصد بالتأثير البيئي: تأثير عمليات وأنشطة المؤسسات الاقتصادية على البيئة الجيوفيزيائية.

الفرع الثاني: تكامل أبعاد الاستدامة

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

¹Stat His Gould, *Accounting for Sustainability*, Finance & Management, IFAC, 2011, p 19.

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

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

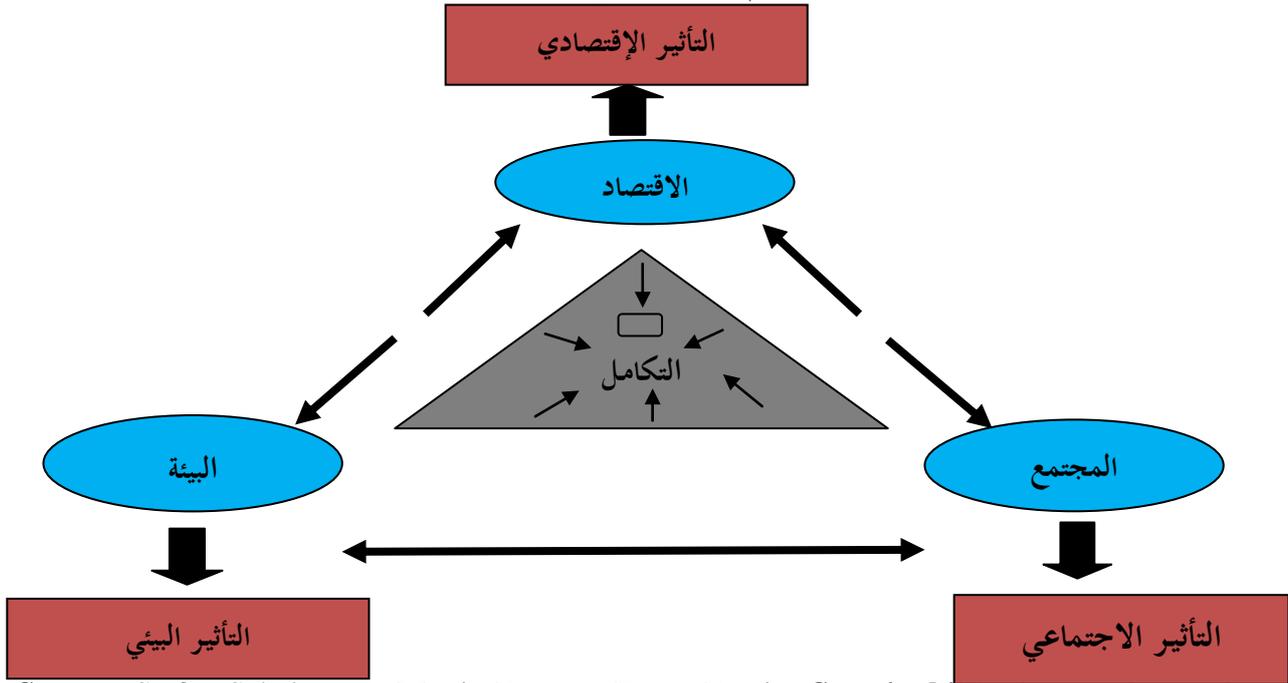
يتم تعريف الكفاءة الإيكولوجية بأنها نسبة القيمة المضافة للآثار البيئية لكل وحدة، حيث الأثر البيئي المضاف يعاد لمجموع كل التأثيرات البيئية والتي ولدت مباشرة أو بشكل غير مباشر من قبل المنتج أو مثال آخر القيمة المضافة للطن الواحد من CO₂ المنبعث، وبالمثل يمكن تعريف الكفاءة الاجتماعية بأنها الارتفاع النسبي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

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

حيث هذه التمثيلات موضحة في الشكل التالي:

¹ Stefan Schaltegger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting**, Published by Springer, P.O. Box 17, 3300 AA Dordrecht, The Netherlands, 2006, p 06 .

شكل رقم 8-1: تكامل أبعاد الاستدامة المؤسسة



Source: Stefan Schaltegger, Martin Bennett, Roger Burritt, **Sustainability Accounting and Reporting**, Published by Springer, P.O. Box 17, 3300 AA Dordrecht, The Netherlands, 2006, p 08.

المطلب الثالث: مرتكزات استدامة المؤسسات الاقتصادية

إن تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية يستند إلى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالات التنمية المستدامة الثلاثة (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية)، وهذه المبادئ تحقق مجموع من المنافع على المدى المتوسط والطويل.

الفرع الأول: المبادئ تطبيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية

تتسم الأنشطة المرتبطة باستدامة التنمية باتساع نطاقها، إن تحقيق التنمية المستدامة تستند إلى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالات التنمية المستدامة الثلاثة، ويمكن الاسترشاد بما وضعه المجلس الدولي للدول للتنقيب واستخراج المعادن The International Council On Mining And Métal (ICMM) من مبادئ خاصة بالتنمية المستدامة والتي يجب على المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في هذا المجال الالتزام بها، وتمثل هذه المبادئ في الآتي:¹

✓ المبدأ الأول: تنفيذ الممارسات الأخلاقية والمحافظة عليها وعلى نظم حوكمة المؤسسات، وذلك

من خلال:

☞ تطوير وتنفيذ قوائم خاصة بالمبادئ الأخلاقية، والممارسات التي تلتزم الإدارة بتطبيقها داخل المؤسسة؛

☞ الامتثال لمتطلبات القوانين واللوائح التي تقرها الدولة؛

¹ محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص ص 25-26.

✓ العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وغيرها من أصحاب المصلحة، لتحقيق وتنفيذ سياسة عامة مناسبة وفعالة لتدعيم التنمية المستدامة.

✓ المبدأ الثاني: دمج اعتبارات التنمية المستدامة في عمليات اتخاذ القرار داخل المؤسسة، وذلك من خلال ما يلي:

✓ دمج مبادئ التنمية المستدامة في سياسات وممارسات المؤسسة؛

✓ تخطيط وتصميم وتشغيل النظم التي تدعم التنمية المستدامة؛

✓ تنفيذ ممارسات فعالة وابتكار وتحسين الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي في نفس الوقت؛

✓ تشجيع العملاء والموردين على تبني مبادئ وممارسات مماثلة لما تتبعه المؤسسة، مما يجعله قابل للمقارنة؛

✓ توفير التدريب على التنمية المستدامة لضمان الكفاءة على جميع المستويات بين العاملين؛

✓ دعم السياسات والممارسات العامة التي تعزز الموقف التنافسي للمؤسسات.

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

✓ ضمان أجور عادلة وظروف عمل آمنة لجميع العاملين؛

✓ المشاركة البناءة مع العاملين بشأن المسائل ذات الاهتمام المشترك؛

✓ تنفيذ السياسات والممارسات الهادفة إلى القضاء على التمييز والمعاملة غير العادلة؛

✓ التعويض العادل للآثار السلبية على المجتمع والتي لا يمكن تجنبها؛

✓ احترام ثقافة وتراث جميع فئات المجتمع.

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

✓ التشاور مع الأطراف المهتمة والمتأثرة لتحديد وتقييم وإدارة جميع الآثار الاجتماعية، الصحية، البيئية والاقتصادية المرتبطة بأنشطة المؤسسة؛

✓ ضمان الفحص المنتظم، وتحديث نظم إدارة المخاطر؛

✓ إبلاغ الأطراف التي يتحمل أن تتأثر بدرجة كبيرة من مخاطر التعدين والمعادن والفلزات بالتدابير التي سيتم اتخاذها لإدارة المخاطر المحتملة على نحو فعال؛

✓ تطوير والحفاظ على اختبار فعالية إجراءات الاستجابة لحالات الطوارئ بالتعاون مع الأطراف التي يتحمل أن تتأثر.

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

☞ تنفيذ نظام للإدارة التي تركز على التحسين المستمر لجميع جوانب العمليات، التي يمكن أن يكون لها تأثير على صحة وسلامة العاملين بالمؤسسة؛

☞ اتخاذ جميع التدابير المعقولة والعملية للقضاء على الظلم، والإصابات والأمراض التي تصيب العاملين بالمؤسسة؛

☞ تزويد جميع العاملين بتدريبات الصحة والسلامة.

✓ المبدأ السادس: البحث عن التحسين المستمر لأدائنا البيئي، وذلك من خلال:

☞ تقييم الآثار البيئية الإيجابية والسلبية، المباشرة وغير المباشرة، والمتراكمة للمشاريع الجديدة؛

☞ تنفيذ نظام الإدارة البيئية والذي يركز على التحسين المستمر لاستعراض، منع، أو للتخفيف من الآثار البيئية الضارة؛

☞ تقييم طرق أمانة لتخزين النفايات المتبقية والمخلفات والتخلص منها؛

☞ تصميم وتخطيط جميع العمليات والتي توافر موارد كافية لتلبية الاحتياجات.

✓ المبدأ السابع: المساهمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية للمجتمعات التي تعمل المنشأة فيها، وذلك من خلال:

☞ الدخول بشكل عملي مع الأطراف المتضررة للمناقشة والرد على القضايا والصراعات بشأن إدارة الآثار الاجتماعية؛

☞ ضمان تفعيل النظم الملائمة لإجراء تفاعل مستمر مع الأطراف المتضررة؛

☞ المساهمة في تنمية المجتمع المحلي؛

☞ تشجيع الشراكة مع الحكومات والمنظمات غير الحكومية لضمان أن البرامج (مثل المجتمع والصحة والتعليم، وتطوير الأعمال التجارية المحلية) مصممة بشكل جيد وفعال.

✓ المبدأ الثامن: تقديم تقارير تتصف بالفعالية والشفافية لأصحاب المصلحة:

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

☞ توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب؛

☞ إجراء حوار مع أصحاب المصلحة من خلال عمليات التشاور.

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

وبتالي فلا بد من إضافة مبدأ تاسع مفاده: تقديم تقارير التنمية المستدامة للأطراف ذات المصلحة، وإجراء

تأكيد عليها؛ أو تدقيق لهذه التقارير لكي يمكن الاعتماد عليها بدقة في اتخاذ القرار.

الفرع الثاني: أهمية الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية

إن المؤسسات التي تعمل على تحقيق التنمية المستدامة من خلال إحداث تغيرات سواء تعلق 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 حلولاً جديدة لمشاكل قديمة سوف يؤدي هذا التطوير إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن إنتاج نفس المستوى من الإنتاج في ظل مدخلات أقل، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون لها أثر بيئي واقتصادي إيجابي، كما سيكون له تأثير إيجابي على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة؛

• **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 تؤثر سلباً على أدائها المالي وسيولتها، وذلك بالمقارنة بالمؤسسات التي لا تعدو 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 الآخرون؛

• **تفعيل حوكمة المؤسسات:** إن المؤسسات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها عن الاستدامة، من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والاجتماعي، الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ الحوكمة.

وقد اكتسب مفهوم الاستدامة المؤسسية أهمية في السنوات الأخيرة على الصعيد النظري والممارسة التنظيمية، بينما ما زال هناك عدم وضوح حول ما يشكل الاستدامة المؤسسية وكيفية تحقيق أفضل منه، أكد الكثير من العلماء إلى أن المسار للاعتماد المؤسسات مبادئ الاستدامة يؤدي عبر اعتماد ثقافة الاستدامة داخل المؤسسة.²

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 524.

² Martina K, Linnenluecke Martina, **Corporate sustainability and organizational culture Journal of World Business**, Contents lists, Science Direct, 2010, p 357.

المطلب الرابع: مبادئ الأداء المستدام ضمن إطار استدامة المؤسسة

إن إدماج جوانب التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، تحكمه مجموعة من المبادئ التي تشكل فيما بينها صورة متكاملة لتحسين أدائها بهذا الخصوص والمتمثل في الأداء الشامل والمستدام، لتحقيق التوافق والتكامل بين المجالات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) لتحقيق استدامة المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مفهوم الأداء المستدام

إن التحديات الجديدة التي فرضتها التنمية المستدامة على المؤسسة الاقتصادية، جعلت هذه الأخيرة حريصة على إدماج الأبعاد الاجتماعية والبيئية في الإدارة بصورة متكاملة ومتوازنة ومتداخلة مع البعد الاقتصادي والذي أظهر مجالات جديدة للأداء تجاوزت الربحية والحصة السوقية والإنتاجية وتطوير أداء الموارد البشرية، إلى مجالات متعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية.

وعليه فإن الأداء المستدام للمؤسسة الاقتصادية في إطار التنمية المستدامة أصبح مطالباً بالتوفيق بين الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية كشرط لضمان بقاءها ونموها.

وبناء على ذلك؛ فإن مسؤولية المؤسسة تزداد في ظل التنمية المستدامة لتشمل المسؤولية الاجتماعية والبيئية إضافة للأبعاد الاقتصادية، وهذا ما يدفع بأداء المؤسسة أيضاً للتغير ليصبح أكثر شمولية كونه يمس الجانب الاجتماعي والبيئي كذلك، وهو ما عرف بمصطلح الأداء المستدام، والناج عن علاقة المؤسسة بالتنمية المستدامة والذي يضم الأداء الفرعي: الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة.

وبالتالي يعرف الأداء المستدام بأنه: "تجميع للنتائج الاقتصادية والاجتماعية والبيئية"، فهو الذي يراعي ويدمج الأبعاد الثلاثة للأداء والمتمثلة في:¹

- **البعد الاقتصادي:** الذي من خلاله تقوم المؤسسة بإشباع رغبات المساهمين والزبائن والموردين واكتساب ثقتهم، ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالتقارير والقوائم المالية التي تصدرها المؤسسة؛
- **البعد الاجتماعي:** والذي يركز على قدرة المؤسسة على جعل مواردها البشرية أطرافاً فاعلة؛
- **البعد البيئي:** والذي يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.

فالأداء المستدام يشير إلى "أداء المؤسسة الكلي الذي قد يتضمن سياسات وقرارات الأعمال التي تخلق نتائج اجتماعية وبيئية و / أو اقتصادي بجانب مالي".²

ويعرف بأنه: " قدرة المؤسسة على خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة، ومدى قدرتها على تحقيق التوازن بين مختلف الأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية ".³

¹ العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة: حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر، مرجع سابق، ص 571.

² William baue, **Sustainability reporting auditing**, 2004, P 02. In Site Internet: <http://www.socilfunds.com/news/article.cgi/1443.html>. Retrieved: 20/11/2011.

³ Patrice Roussel, **Gestion des performances au travail**, Edition de Boeck, Paris, 2007, P 18.

انطلاقاً مما تقدم؛ يتضح لنا أن الأداء المستدام هو تجميع للأداء الذي يوضح ويحدد أهم وأبرز أبعاد التنمية المستدامة، وأنه يعبر كذلك عن قدرة المؤسسة على الوصول إلى النتائج التي تتوافق مع الخطط والأهداف المرسومة لتحقيق التنمية المستدامة، وعليه تتمثل المكونات الأساسية للأداء المستدام فيما يلي:

كـ الأداء الاقتصادي: والمتمثل في الفوائض التي تحققها المؤسسة جراء تعظيم نيتها مع تخفيض مستوى استخدام مواردها؛

كـ الأداء الاجتماعي: وهو ترجمة لما تقدمه المؤسسة للمجتمع الذي تنشط فيه، لترسيخ القيم الاجتماعية التي تتعلق بتحسين حياة الفقراء والعملاء وعائلاتهم، توفير الفرص لمختلف شرائح المجتمع، تحسين جودة المنتجات التي تقدمها المؤسسة للمجتمع،¹ فالأداء الاجتماعي للمؤسسة يعني مستوى رضا مواردها البشرية وتلاحمهم²؛

كـ الأداء البيئي: هو النتائج التي تتحصل عليها المؤسسة من خلال تعاملها مع البيئة بمعنى كل ما تقدمه المؤسسة بهدف حماية البيئة وصيانة وترشيد استغلال الموارد الطبيعية.³

الفرع الثاني: مبادئ الأداء المستدام للمؤسسة

بروز مفهوم التنمية المستدامة في مؤتمر ريودي جانيرو بالبرازيل عام 1992 ومحاوله إعطاء صورة جديدة للتنمية ابتعاداً عن الطرق التقليدية المعهودة للتنمية وأصبحت التنمية تبنى على فكرة تهيئة المتطلبات الأساسية والمشروعة للجيل الحاضر دون أن يكون هناك إخلال بالمحيط الحيوي، على أن يهيئ للأجيال القادمة متطلباتهم وشملت الاستدامة كل ماله علاقة بالتنمية كالمنتجات وتقنيات أخرى كالحاسبة بالإضافة إلى المشاريع بظهور مفهوم المشروع المستدام، حيث يناضل هذا المشروع إلى تحقيق مستويات أداء عالية وذلك بخلق قيمة لمستثمريه وعملائه ومورديه وموظفيه والهيئات التي تعتمد عليها أعماله.⁴

وهو يركز على النظم البيئية والاجتماعية التي يعتمد عليها للحصول على موارده وتعمل المنشأة المستدامة على تكامل وتوازن النمو الاقتصادي والحقوق الاجتماعية والإدارة البيئية من خلال ممارستها لأعمالها. إن الكفاءة والربحية ليستا كافيتين لاستدامة المؤسسة، وأن المؤسسة لا تستطيع المحافظة على البيئة كما هي بسهولة، وإذا تجاهلت المؤسسة التكاليف البيئية فإن ذلك يخلق التزام طويل الأجل.⁵

يناضل المشروع المستدام لتحقيق مستويات أداء عالية بخلق قيمة لمستثمريه وعملائه ومورديه وموظفيه وللهيئات التي تعتمد عليها أعماله، وهو يركز على النظم البيئية والاجتماعية التي يعتمد عليها للحصول على

¹ السلسلة التوجيهية للأداء الاجتماعي، موجز حول تقدم الأداء الاجتماعي، العدد الأول، دون مكان نشر، الرقم 01، سبتمبر 2006، ص 01.

² حيمر حمود، مؤشرات قياس الأداء والفعالية للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص 315.

³ عثمان حسن عثمان، دور إدارة البيئة في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 7-8 أبريل 2008، ص 526.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، مستقبل المراجعة في القرن الواحد والعشرين، قراءة وتطلعات، دار النهضة، القاهرة 2002، ص 33.

⁵ فريد كورتل، حوكمة المؤسسات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي، مؤتمر الحكومة في جامعة جرش. مقال متاح على الموقع التالي: <http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=3736>. تاريخ الاطلاع: 2014.04.02.

موارده، وتعمل المؤسسات المستدامة على تكامل وتوازن النمو الاقتصادي والحقوق الاجتماعية والإدارة البيئية من خلال ممارساتها لأعمالها، وقد أظهرت دراسة المشروع الذي يبحث عن الاستدامة في الأسواق البارزة أن هناك أسباب تلزمه بالعمل للبحث عن الفرصة المتاحة، وفي دراسة لمجموعة مكونة من 240 مؤسسة منتشرة داخل 62 سوق.

اتضح أن الفرص التي تنشأ الإلتباع النشط للمداخل الأكثر استدامة من المؤسسات تتمثل فيما يلي:¹

☞ توفير التكاليف وزيادة الإنتاجية عن طريق تخفيض الآثار البيئية الضارة والمعاملة الجيدة للموظفين؛

☞ دخول عملاء وتوفير أسواق جديدة، وذلك من خلال التحسينات البيئية والفوائد الاقتصادية؛

☞ تقليل المخاطر من خلال الاندماج والتداخل مع الجهات المهنية بالمؤسسة؛

☞ بناء السمعة عن طريق الكفاءة البيئية؛

☞ تطوير رأس المال البشري من خلال الإدارة الجيدة للموارد البشرية؛

☞ تطوير مدخل رأس المال عن طريق حوكمة أفضل.

ومن بين مبادئ للأداء المستدام التي يمكن اعتبارها طرق وأساليب لتكوين مؤسسة مستدامة ومسئول بيئيا

وهي كما يلي:²

☞ الشفافية: أي الإفصاح في التقارير والقوائم المالية عن الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية؛

☞ الأفراد: أي معاملة الموظفين والأفراد باحترام؛

☞ إدارة الخطر: سواء كانت مخاطر اقتصادية أو بيئية أو اجتماعية؛

☞ سلسلة التوريد: التأكد من احترام أفراد سلسلة التوريد والمشاركين في المشروع للمعايير والمبادئ الخاصة

بالمؤسسة؛

☞ الحوكمة: بالالتزام مع المستويات العليا للمؤسسات؛

☞ الابتكار: عن طريق الاستثمار في تطوير المنتجات والخدمات التي تستخدم الموارد الطبيعية بطريقة ذات

كفاءة وفعالية على المدى الطويل؛

☞ الاستراتيجية: حيث ينبغي أن يكون هناك تكامل بين الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية طويلة

الأجل داخل استراتيجية المشروع.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 32-33.

² المرجع نفسه.

المبحث الثالث: الإطار العام للأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة لاستيعابها في النظام المحاسبي

تناولت سلسلة الإيزو ISO 14000 مجموعة من الإرشادات التي يجب الالتزام بها عند إعداد التقارير التي تتعلق بالإدارة البيئية بهدف تحقيق مزيداً من التطور والتحسين في نظام حماية البيئة، وبما يحقق التوازن مع المعايير العالمية للمساءلة الاجتماعية SA8000، ومواصفات المحاسبة والمساءلة الاجتماعية والدليل الإستراتيجي لكتابة تقارير الاستدامة GRI، وهو ما أدى إلى تطور فكر محاسبي يتناول عمليات القياس والتقرير والتقييم لأداء المؤسسات الاقتصادية في ظل مفهوم التنمية المستدامة.

ونتيجة لذلك ظهرت محاولات تهدف إلى تحديد الأنشطة ذات المضمون البيئي والاجتماعي والاقتصادي التي تسهم في تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة، والذي ينبغي أن يدخل ضمن دائرة اهتمامات المحاسبة.

حيث ترى المنظمة العالمية للمعايرة أن تحقيق التنمية المستدامة يرتبط بالأنشطة ذات المضمون البيئي والاجتماعي، لذلك فإن نتائج تقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية تؤدي بالضرورة إلى الحكم على مساهمة تلك المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، فإذا كانت المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي الذي يفيد في مجال تقييم الأداء المالي للمؤسسات، يعتمد على مدخلات هذا النظام والتي تتمثل في البيانات المرتبطة بالأحداث المالية التي تقوم بها المؤسسات، فإن المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي الذي يفيد في مجال تقييم الأداء البيئي والاجتماعي لتلك المؤسسات ترتبط بالأحداث ذات المضمون البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

على ضوء ما تقدم؛ يمكن تصور الإطار العام للأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة عند طريق مؤشرات تحمل الأبعاد: الاجتماعية والبيئية، ومن المستدل على ذلك منظمة العالمية للمعايرة International Organisation Standardisation أن تحقيق التنمية المستدامة يرتبط بالأنشطة ذات البيئي والاجتماعي، لذلك فإن نتائج تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية تؤدي بالضرورة إلى الحكم على مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.

نجد إتفاق على الأنشطة الأربعة المؤدية إلى استدامة المؤسسة الاقتصادية مكونة من:¹

☞ مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية؛

☞ مجال المساهمات العامة؛

☞ مجال الموارد البشرية؛

☞ مجال مساهمة المنتج أو الخدمة.

¹ بلال فايز عمر وأخرون، أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014، ص 243.

المطلب الأول: مجال الموارد الطبيعية، المساهمات البيئية ومجال المساهمات العامة

تحدد مجالات الموارد الطبيعية، المساهمات البيئية ومجالات المساهمات العامة في الفروع التالية:

الفرع الأول: مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية

يتضمن هذا المجال الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي، ويمتد نطاق هذا المجال لأكثر من المنظمة الجغرافية للمؤسسات الاقتصادية، وترتبط أنشطتها بامتثال تلك المؤسسات للمتطلبات القانونية لتجنب مسببات تلوث الهواء والمياه والضوضاء، ووضع برامج للتخلص من المخلفات الصلبة وإتباع أكثر الطرق الفنية كفاءة لتقليل كميات المخلفات، ومساهمة المؤسسة في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.¹

حيث يعتبر هذا المجال من أهم مجالات المساهمة في عملية التنمية المستدامة وذلك نتيجة إلى اعتبارات منها التوسعات الضخمة للمؤسسات والتقدم التقني وما ينتج عليها من استخدام متزايد للموارد الطبيعية غير القابلة للتجديد، وزيادة المخلفات الصناعية من أذخنة وكيمائيات وتوسع استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات الزراعية مما أدى إلى تلوث مياه الأنهار والبحيرات والتربة، ويتفق هذا النوع مع ما خلصت إليه إحدى الدراسات التي أوضحت أن نسبة المبالغ التي تنفقها بعض المؤسسات للرقابة عن التلوث بلغت 10 بالمائة من إجمالي نفقاتها.

الفرع الثاني: مجال المساهمات العامة

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع وليس لأفراد المنظمة الجغرافية التي تعمل بها المؤسسات، وترتبط أنشطة هذا المجال بمساهمات المؤسسات في تدعيم المؤسسات العلمية والثقافية والخيرية، والمساعدة في التسهيلات الخاصة بالعناية الصحية وبرامج الحد من الأوبئة والأمراض، والعمل على حل المشاكل الإنسانية فيما يتعلق بتوظيف الأقليات، والمعوقين والعناية بالطفولة، وتوفير وسائل نقل العاملين بما يؤدي إلى تخفيف الضغط على وسائل النقل العامة، والاشتراك في برامج التخطيط الحضاري التي تهدف إلى تخفيف معدل الجرائم، والمساعدة في تنفيذ برامج الإسكان التي تختص بإنشاء المساكن وتجده.²

وتوضح دراسة ميدانية التي قام بها Vernon & Shetty والتي أجريت على 232 مؤسسة أمريكية أن ما نسبته 97 بالمائة من هذه المؤسسات تستجيب لهذا المجال، وأن 93 بالمائة لديهم كوادرات فنية وإدارية لأنشطة هذا المجال.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 30.

² محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 30-31.

المطلب الثاني: مجال الموارد البشرية ومجال مساهمات المنتج أو الخدمة

تحدد مجالات الموارد البشرية ومساهمات المنتج أو الخدمة في الفرع التالية:

الفرع الأول: مجال الموارد البشرية

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمؤسسات من حيث تحسين أحوالهم بصفة عامة، لذا فإن هذا المجال يمثل مجالا داخليا، وتتضمن أنشطته مساهمة المؤسسات في توفير فرص عمل متكافئة لجميع الأفراد دون تفرقة بينهم حسب الجنس أو اللون أو العقيدة، وإعداد برامج تدريب العمال لزيادة مهاراتهم، وإتباع سياسة للترقي تحقق رضاهم الوظيفي، وإتباع نظام أجور وحوافز يحقق لهم مستوى معيشي مناسب يتفق مع المستويات الموجودة في المؤسسات الأخرى في الصناعة أو في المجتمع، توفير ظروف عمل آمنة وقد أدت التطورات التقنية إلى التأكيد والاهتمام بالناحية النوعية للموارد البشرية، لذلك تحظى اعتبارات التدريب والتكليف مع طرق الإنتاج المتغيرة والمقدرة على الابتكار باهتمام خاص من قبل المؤسسات، كما تهتم التشريعات بحماية الموارد البشرية وتحدد سياسات التوظيف وشؤون العاملين، وتنظم معالجة هذه الأمور من حيث الشكل والمضمون. كما تستجيب المؤسسات لهذا المجال لما له من نتائج اقتصادية إيجابية، فتحقق سلامة العاملين في النواحي الصحية والنفسية ووقايتهم من إخطار المهنة يؤدي إلى زيادة كفاءتهم الإنتاجية.¹

الفرع الثاني: مجال مساهمات المنتج أو الخدمة

يتحدد نطاق الأنشطة هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العمال من حيث تحقيق رضاهم عن المنتج أو الخدمة، وتتضمن هذه الأنشطة القيام بالبحوث التسويقية لتحديد احتياجات التي تتلاءم مع المقدرة الاستهلاكية للعمال، وإعلامهم بخصائص السلعة أو الخدمة وبطريقة استخدامها، وبمحدود ومخاطر ومدة صلاحية الاستخدام.²

الجدول الموالي يلخص الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام في المؤسسة الاقتصادية:

جدول رقم 1-2: نطاق الأنشطة ذات الأثر على استدامة المؤسسة الاقتصادية

الجوانب الرئيسية	المسؤولية البيئية والاجتماعية	
الاقتصاد في استخدام المواد الخام.	الموارد الطبيعية	المسؤولية البيئية
الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة.		
المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام والطاقة		
تجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والمياه وإحداث الضوضاء	المساهمات البيئية	
تصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات		

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 31.

² المرجع نفسه.

التخلص من المخلفات بطريقة تكفل تخفيض التلوث		
تدعيم المؤسسات العلمية	البذل في سبيل الإنسانية	المسؤولية الاجتماعية
تدعيم الهيئات الخاصة بالرعاية الصحية		
تدعيم الهيئات التي تقوم بالأنشطة الثقافية		
المساهمة في رصف وإنشاء الطرق	المواصلات والنقل	
توفير وسائل النقل للعاملين		
المساهمة في تنفيذ برامج الإسكان	الإسكان	
إنشاء مساكن للعاملين		
تدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة والأمراض	الخدمات الصحية	
توفير وسائل وإمكانيات وخدمات العناية والرعاية الصحية		
المساهمة في توفير وجبات غذائية لغير القادرين ماليا	رعاية مجموعة معينة من الأفراد	
المساهمة في رعاية المعوقين وذوي العاهات		
المساهمة في رعاية الطفولة والمسنين		
توفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع	سياسات التوظيف	
قبول توظيف الطلاب أثناء العطل الصيفية		
قبول توظيف الأفراد المعوقين		
منح العاملين أجور ومراتب تحقق لهم مستوى معيشي مناسب	تحقيق الرضا الوظيفي	
إتباع سياسة للتزقي تعترف بقدرات كل العاملين تحقيق فرص متساوية للتزقي .		
إعداد برامج تدريب لزيادة مهارة العاملين		
المحافظة على استقرار العمالة بالصيانة المستمرة للمعدات وجدولة الإنتاج بحيث يمكن الحد من البطالة		
تهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن		
القيام بالبحوث التسويقية لتحديد احتياجات المستهلكين	تحديد وتصميم المنتجات	
تعبئة المنتجات بشكل يؤدي إلى تقليل احتمالات التعرض لأي إصابة عند الاستخدام		
وضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ استخدامه		
القيام ببرامج إعلامية تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق	تحقيق رضا المستهلكين	

ومجالات استخدامه	
توفير مراكز خدمة لصيانة وإصلاح المنتج	

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لما سبق

هذا وإن كانت الأنشطة السابقة توضح اتساع نطاق العمليات البيئية والاجتماعية المرتبطة باستدامة المؤسسات الاقتصادية، فلا يعني أن كل المؤسسات تضطلع بكل هذه الأنشطة، كما أن اختيار المؤسسة لمجموعة الأنشطة التي يمكنها القيام بها، لا يعتبر قيدا يؤثر في ضرورة دخول هذه الأنشطة جميعها في دائرة الوظيفة المحاسبية، فما تقوم بها مؤسسة معينة من هذه الأنشطة قد لا تقوم به مؤسسة أخرى لظروف تخصصها، وبالرغم من ذلك فإنه سببا لتداخل مجالات التنمية المستدامة (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية) فإن قيامها ببعض الأنشطة التي ترتبط بأحد المجالات سوف يكون له انعكاساته على المجالين الآخرين للتنمية المستدامة.

المبحث الرابع: دور المحاسبون في تحقيق استدامه المؤسسات الاقتصادية

أن تطور الاهتمام بقضايا التنمية المستدامة قد انعكس على الفكر المحاسبي، وحاولت الدراسات المحاسبية تحسين مجالات القياس والإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه ليشمل مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الإسهامات الاجتماعية والبيئية إلى جانب الإسهامات الاقتصادية للمؤسسات الاقتصادية، مما يخلق تحدياً للمحاسبين ومنظور جديد لمسؤوليتهم، وذلك من خلال توسيع مجالات عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة المؤسسات وإدارة المخاطر وغيرها من جوانب الاستدامة.

المطلب الأول: العلاقة المحاسبية باستدامة المؤسسة الاقتصادية

مع التطور المذهل في المؤسسات الاقتصادية، ومع النمو السكاني المتزايد الذي تزايدت معه معدلات الاستهلاك، استنزفت الموارد الطبيعية، وبدلا من أن تعمل هذه المؤسسات على بقاء المورد البشري، كما كان الهدف منها بجانب الرفع من ربحيتها (المجال المالي)، أصبحت من أكبر المساهمين في الإساءة البشرية والطبيعية. حيث من هذه الاشكاليات المطروحة والتناقض الحاصل شكلت الأمم المتحدة هيئة تعرف بـ Brundtland Commission وترأسها جروهارلم Brundtland Harlem Gro رئيسة وزراء النرويج السابق، بهدف مراجعة وضع البيئة العالمية المتدهور، وما آلت إليه ظروف الإنسان المعيشية والصحية، والمصادر الطبيعية للحياة، وخلصت اللجنة بتقرير عنونته بمستقبلنا المشترك Future Common Our يؤكد ضرورة إيجاد أنظمة صحية وبيئية واجتماعية لاستمرارية التطور الاقتصادي.

من هذا المنطلق؛ وجه الباحثون والأكاديميون مجموعة من التساؤلات والاستفسارات والتي لا زالت تبحث عن إجابة في مجال عمليات قياس المجالات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) متمثلة في:

☞ كيف يمكننا معرفة حجم الاحتياجات الأجيال الحالية ونفصلها بدقة عن الأجيال المستقبلية؟

☞ كيف يمكن قياسها بدقة وموضوعية في ظل مشاكل كبيرة مثل تذبذب العملة والتضخم والقياس القائم

على مفاهيم القيمة الحالية والعادلة مع مشاكل قياس محاسبية يعلمها الراسخون في علم المحاسبة جيدا؟

ماذا يحق للأجيال القادمة من الموارد الطبيعية وخاصة تلك التي تنضب؟
ما هو الحد الزمني الفاصل بيننا كجيل حالي والأجيال المستقبلية، والأجيال المستقبلية إذا أتت مع من بعدها؟

كيف يمكن الربط بين مفاهيم الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية والبيئة، التي تقوم على حق المجتمع والمفاهيم المحاسبية والإفصاح وتقييم الأداء التي تقوم على فكرة حق تعظيم وتنمية الثروة لأصحاب الأعمال والمستثمرين؟

فالاتجاهات الحالية تقيم نجاح مؤسسات الأعمال ليس من مفهوم الثروة الخاصة وتعظيمها، بل إن تقييم الأداء يمر عبر التجسيد الفعلي للتنمية المستدامة، وهذه الانتقال انعكس على علم المحاسبة لانتقاله إلى تلبية احتياجات الأطراف ذات المصلحة من معلومات حول الاستدامة.
حيث يمكن أن يثار سؤال مهم جدا حول هذه العلاقة:

هل يمكن ربط المفاهيم المحاسبية المتعلقة بمفهوم الثروة وتعظيمها الخاصة بالبعد المالي بالأبعاد الخاصة بالتنمية المستدامة (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية)؟

يمكن القول أن تطور الاهتمام بقضايا التنمية المستدامة قد انعكس على الفكر المحاسبي، وحاولت الدراسات المحاسبية تحسين مجالات القياس والإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه ليشمل مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الإسهامات الاجتماعية والبيئية إلى جانب الإسهامات الاقتصادية للمؤسسات، مما يخلق تحدياً للمحاسبين ومنظور جديد لمسؤوليتهم، وذلك من خلال توسيع مجالات عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة المؤسسات وإدارة المخاطر وغيرها من جوانب الاستدامة.

في مجال العلاقة بين المحاسبة والاستدامة، يظهر دور المحاسبين في دعم جهود الاستدامة للمؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الدور القيادي الذي يستطيع فعله المحاسبون في عمليات القياس والرقابة والحوكمة، وعمليات الإفصاح وتوصيل قيمة الاستدامة طويلة الأجل للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الثاني: إطار عمل وتحدي المحاسبين في مجال استدامة المؤسسة الاقتصادية

يتم مناقشة إطار عمل المحاسبين في مجالات التنمية المستدامة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ذلك التحدي الناتج من عملية الممارسات للربط بين الاستدامة وعمل المحاسبين في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: إطار عمل المحاسبين

يحدد الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الإطار العام لعمل المحاسبين في مجال استدامة المؤسسات الاقتصادية من خلال عدة آليات تتضمن الآتي:¹

إدارة الاستدامة، وذلك من خلال إدارة المخاطر، وقياس وإدارة الأداء، والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية؛

¹ IFAC, Why sustainability counts for professional accountants in Business, IFAC, 2006, p 06 .

☞ إعداد التقارير الخارجية لاستدامة المؤسسات، ويتضمن ذلك تقديم معلومات دقيقة وملائمة وموثوق بها لأصحاب المصالح والمساهمين؛

☞ دعم النظم غير المالية وتشمل بيانات أداء الاستدامة، ويساعد المحاسبون في تقييم وتحسين تلك النظم؛

☞ دعم اعتبارات وجوانب الاستدامة في ممارسات الأعمال، وقرارات الإنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع استراتيجية الأعمال؛

☞ زيادة الشفافية ووضع سياسات لمعالجة القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وإدارة مخاطر الأعمال والتواصل مع أصحاب المصالح؛

☞ التوجه طويل الأجل، ووضع سياسات لمعالجة قضايا الاستدامة.

الفرع الثاني: المحاسب والتنمية المستدامة علاقة وتحدي للمؤسسة الاقتصادية

يعتمد متابعة الاستدامة على مستوى المؤسسات الاقتصادية على توليد وتحليل والتقرير عن ومراجعة معلومات دقيقة سواء مالية أو غير مالية، ويتطلب هذا الأمر من المحاسبين الحصول على فهم كامل لأبعاد الاستدامة والتحديات التي تفرضها لتحقيق النمو طويل الأجل للقيمة لحملة الأسهم.

إن دور المحاسبين في استدامة المؤسسة الاقتصادية؛ يتجاوز مهام جمع وتحليل البيانات والتقرير عن المعلومات المتعلقة بالاستدامة، حيث تتعدد الأدوار التي يمكن أن يؤديها المحاسب لمتابعة أهداف الاستدامة والتي يمكن أن تشمل ما يلي: ¹

☞ مساعدة المؤسسات الاقتصادية لإبراز مفهوم الاستدامة؛

☞ دعم جهود المؤسسات لبناء والحفاظ على علاقات مع أصحاب المصلحة؛

☞ إدارة المخاطر المتعلقة بالاستدامة لأغراض الاستثمار.

إن الاستدامة تمثل تحدي جديد وفرص جديد للمحاسب، حيث تتطلب منه تنمية مهاراته وخبراته وقدراته التحليلية والإحصائية وليس المالية فقط، حتى يحافظ على موقعه ومكانه كمنتج للمعلومات، ونتيجة لأن المحاسبين يمتلكون مهارة جمع وتحليل البيانات والتقرير عن المعلومات وتفهم عملية المراجعة، لذلك يجب الفهم الكامل لمقابلة التحديات التي تفرضها قضايا الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية.

يضاف إلى ذلك أن البحوث المحاسبية؛ أكدت على مقدرة النظم المحاسبية سواء الإدارية أو المالية في دعم الاستدامة، وذلك من خلال استعراض ممارسات تلك النظم كما يتضح في ما يلي: ²

● بالنسبة لممارسات النظم المحاسبة الإدارية، تحتاج مؤسسات الأعمال إلى نظم قياس ملائمة لدعم عملية اتخاذ القرار فيما يتعلق بالأداء البيئي، وإلا فإن المدربين سوف يعتمدون على أحكام شخصية في قياس وتقييم أدائهم البيئي، ولهذا فإن المحاسب الإداري في موقع يجعله قادرا على جعل الأداء البيئي مرئيا وذلك من خلال

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 529.

² المرجع نفسه، ص 530.

إدماج معلومات مالية وغير مالية بيئية في نظم الرقابة المحاسبية ومن المدخل المستخدمة في هذا الشأن نظم الأداء المتوازن والتي تقدم مدى واسعا من المقاييس المالية وغير المالية؛

● لقد تم توفير المؤشرات غير المالية؛ لأن التركيز على تحسين النتائج المالية قد يشجع على التركيز فقط على تخفيض التكلفة بهدف زيادة الأرباح بدلا من التركيز على مبادئ أخلاقية يمثل الأساس في اتخاذ قرارات مستدامة؛

● المحاسب الإداري في موقع جيد يمكنه من تحديد وإدارة الأداء البيئي، وتحمل مسؤولية وتحليل المعلومات المطلوبة لدعم اتخاذ القرارات البيئية؛

● المحاسب المالي يواجه الكثير من القيود التي تفرضها المعايير المحاسبية، والتي قد تحد من إمكانية وجود نظم مثالية لقياس خصائص والتقرير عن الأداء البيئي، الأمر الذي ينعكس في استثناء كثير من التأثير الخارجي للمؤسسة في القوائم المالية؛

● المحاسب المالي يمكنه تحسين المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن الأداء البيئي وذلك من خلال زيادة دقة قياس بعض عناصر الأداء البيئي، مثال ذلك تكاليف الفاقد والموارد غير المتجددة وبذلك بدلا من جمع التكاليف البيئية في حساب عام؛

يمكن القول؛ لقد انعكس المفهوم الحديث للتنمية على العديد من فروع العلم ومنها علم المحاسبة بفروعه المختلفة، ونتج عن ذلك إمكانية معالجة قضية التنمية المستدامة من قبل عدة فروع محاسبية مثل المحاسبة الضريبية والمالية والإدارية والوطنية ومحاسبة التكاليف، أي أن هناك تفاعل بين البيئة وقضاياها ومواردها وكافة فروع علم المحاسبة. ويؤكد ضرورة تفاعل علم المحاسبة مع مشاكل الاستدامة الحقائق التالية:

● المحاسبة كعلم اجتماعي يتطلب منها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها، لأن تأخرها سوف يعيق تقدم هذا العلم عن السابق مقارنة بمجالات العلم الأخرى مثل الاقتصاد والقانون والإدارة على سبيل المثال؛

● لا ننسى أن علم المحاسبة يستمد وجوده من اعتراف المجتمع بنتائجه من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع، واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة يستلزم منها العمل على تلبية الحاجات المتطورة للمجتمع مثل تقديم معلومات اجتماعية وبيئية بجانب المعلومات المالية.

مما سبق يرى الباحث، أن خبرة المحاسبين في تصميم وتشغيل نظم المعلومات وفي توفير تحليل كمي لمعلومات مالية وغير مالية يجعلهم في موقع جيد لدعم ومتابعة استدامة المؤسسات الاقتصادية، وأن هذا يتطلب في نفس الوقت تفهم عميق لأوجه القصور في النظم المحاسبية، مع البحث في إمكانية الاستفادة من المساهمات المحتملة للطرق والأساليب المحاسبية الأخرى، لاسيما أن المحاسبة أصبحت شريكا أساسيا في نمو مسؤولية واستدامة المؤسسات الاقتصادية، فالمهارات الأساسية المحاسبية يجب استخدامها بمقابلة المؤسسات الاقتصادية على شمولية إعداد التقرير، وأن تقاعد المحاسبين عن قياس وتوصيل المعلومات الخاصة بتدهور البيئة ونفاذ مواردها يضعهم في موقف المساعدين والمؤيدين لمن يقوم بتلوث البيئة واستنزاف مواردها، وهذا الموقف ليس في صالح مهنة المحاسبة.

المطلب الثالث: دور المدقق الداخلي في تنفيذ نظام الإدارة المستدامة في المؤسسة الاقتصادية
إن الهدف من وظيفة التدقيق الداخلي كانت دائما " لتحسين أي عملية داخل المؤسسة من شأنها أن
تؤدي إلى تحسين الإيرادات وتخفيض المخاطر".¹

المؤسسات اليوم في ظل تحديات التنمية المستدامة تزايد إدراكها أنها بحاجة إلى نظام لهيكل سابق حول
عناصر التنمية المستدامة المبعثرة، وذلك لجمع المعلومات وملاً الحلقات المفقودة، حيث اتضح أن وظيفة التدقيق
الداخلي هي في وضع جيد يؤهلها لمساعدة الإدارة في تنفيذ نظام إدارة الاستدامة وتنفيذ عملية تدقيق النظام بعد
مرحلة التنفيذ، ولكن يجب عليه الحصول على المعرفة وتقنيات تدقيق الاستدامة المعمول بها.²
يرى Hans أيضا أن تطبيق نظام ادارة التنمية المستدامة في المؤسسة يتطلب أربعة مراحل، يلعب فيها
المدقق الداخلي دورا مهما في كل مرحلة من مراحل هذا النظام.
وتتمثل هذه المراحل في:

الفرع الأول: الاستراتيجية والسياسة

ينبغي لسياسة الاستدامة أن تكون مناسبة لطبيعة وحجم تأثيرات استدامة أنشطة أي مؤسسة (المنتجات
والخدمات)، وينبغي على المدققين الداخليين مراجعة العملية التي تحدد استعراض هذه السياسة، وينبغي على
المدققين اختبار ما إذا كانت هذه السياسة تتفق مع الخطة الاستراتيجية للمؤسسة وغيرها من السياسات، والتحقق
من أنها تتضمن جميع القوانين ذات الصلة والأنظمة والبروتوكولات والمعايير الصناعية، ويجب أن يحدد أيضا ما إذا
كان قد تم الإبلاغ عن السياسات لجميع أصحاب المصلحة، وعلاوة على ذلك؛ ينبغي إعادة النظر في
السياسات لتحديد ما إذا كانت تعكس التزام الإدارة العليا وأهدافها الواضحة، ويجب أن تتسق استراتيجية التنمية
المستدامة مع سياسة التنمية المستدامة والخطة التنظيمية العامة، ويجب أن توفر الاستراتيجية معلومات كافية
ومباشرة لتمكين من وضع خطط وأهداف التنمية المستدامة بشكل فعال، ولتحديد المنفعة العملية لاستراتيجية
التنمية المستدامة يجب أن يقابل المدقق الداخلي المسؤولين عن تحديد الأهداف والخطط، ويفحص العمليات
المصاحبة لتلك الأهداف والخطط ويفحص عملياتها ويواصل استنتاجاته للإدارة العليا.³

الفرع الثاني: تخطيط وإدارة المخاطر

مرحلة التخطيط تربط سياسة الاستدامة واستراتيجيتها في تحقيق الأهداف والغايات، المدقق الداخلي ينبغي
أن يحدد ما إذا كان وصف الأدوار والمسؤوليات التي تتفق مع الاستراتيجية والسياسات، والمدرجة في توصيف
الوظائف، وفهمها من قبل الموظفين المعنيين، ولتحقيق ذلك؛ يمكن أن يقوم المدقق باستعراض ملفات الموظفين
وإجراء المقابلات أو الاستبيانات معهم، وينبغي التحقق فيما إذا كانت الأنظمة مصممة لضمان اتساق الأهداف

¹ Tiff anydaykin, **The Role of internal Auditing in sustainable development and corporate social reporting**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2006, p 03.

² Hans Nieuwlands, **Auditing Sustainable Development: Internal Auditors Can Add Value By Assessing Their Organization's Sustainability Management System**, institute of internal auditors, 2007, p 01.

³ Hans Nieuwlands **Op.Cit**, p 02.

والغايات مع السياسة والاستراتيجية الملائمة والفعالة، وعلى وجه الخصوص، ينبغي له أن يستعرض ما إذا كانت الأهداف والغايات المحددة لتعيين موظف واحد في صراع مع تلك المخصصة لموظف آخر على سبيل المثال وينبغي للمدققين ضمان إدراج جوانب الاستدامة في إدارة المخاطر في المؤسسة وفي دوره الاستشاري؛ يمكن أن يقوم المدققون الداخليون بمساعدة الإدارة في تحديد وتقييم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر والضوابط للتصدي لمخاطر التنمية المستدامة كجزء من مراجعة حساباتها، حيث ينبغي له أن يجمع الأدلة ويحدد ما إذا كان قد تم الوفاء بأهداف عمليات إدارة المخاطر.¹

الفرع الثالث: التنفيذ والتشغيل

ينبغي على المدقق الداخلي تحديد المسؤولية العامة عن برنامج الاستدامة، ونظام إدارته هي مسؤولية شخص واحد والذي يقدم التقرير إلى الإدارة العليا، وينبغي على المدقق الداخلي مقابلة هذا الشخص لتقييم فعالية التقرير، أيضا ينبغي عليه تقييم ما إذا كان مدير التنمية المستدامة له صلاحية أو سلطة كافية لضمان تحقيق البرنامج، ومقابلة الإدارة العليا وغيرها داخل المؤسسة لمعرفة وجهة نظرهم بشأن فعالية المدير، وعلاوة على ذلك ينبغي للمدقق الداخلي استعراض تقارير رسمية إلى الإدارة العليا، ويمكن لهذه التقارير أن تكشف المشاكل في تحقيق النتائج المرجوة، وينبغي عليه تقييم ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه المشاكل كافية، وينبغي على المدققين الداخليين تحديد ما إذا كان قد تم تأسيس برنامج تدريب شامل ليعرض تفكير التنمية المستدامة في المؤسسة والغرض من التدريب هو نشر الوعي للاستدامة، وفهم أدوار الأفراد وينبغي تحمل المسؤوليات لديهم لتحقيق الأهداف والغايات، وينبغي عليه التحقق من أن الإدارة العليا هي الراعي القوي لهذا البرنامج التدريبي وفي الأخير؛ ينبغي على المدققين الداخليين استعراض مدى كفاية واستدامة خطة الاتصال بشأن التنمية المستدامة، وينبغي لهذه الخطة أن تصف غرض كل اتصال، وينبغي على المدققين الداخليين أيضا تقييم كيفية قياس فعالية الاتصالات من حيث زيادة الوعي، وما إذا كان يتم ضبط خطة الاتصال عند الحاجة وينبغي له تقييم ما إذا كانت خطة الاتصال هي مصممة لاحتياجات الاتصالات للمؤسسة وعمّا إذا كانت أهداف خطة الاتصال أتت في السياق العام مع سياسة واستراتيجية الاستدامة.²

الفرع الرابع: التحقق والإجراءات التصحيحية

بالنظر إلى أهداف الاستدامة والأهداف المحددة، ينبغي على المدققين الداخليين تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات توليد مؤشرات الأداء، وربما يتم الكشف عن أوجه الضعف في هذه العملية خلال مقابلات مع مستخدمي هذه المؤشرات، وينبغي على المدققين الداخليين مواصلة التحقيق لتحديد هذه الأسباب الرئيسية. إن مؤشرات الأداء يجب أن تكون كمية، حيث يكون من السهل التحقق منها بالمقارنة بالمقاييس النوعية مثل الأمان والرفاهية، وينبغي للمدقق الداخلي فحص الشكاوى المقدمة من داخل وخارج المؤسسة، وينبغي تدقيق عملية تسوية الشكاوى واختبار فعاليتها من خلال اختيار عينة من الشكاوى ومتابعة الردود عليها بما في ذلك

¹ Hans Nieuwlands Op.Cit, p 03.

² Ibid, p 04.

الاتصال بالشاكي، وربما تساعد المقابلات أيضا مساعدة المدقق في تحديد ما إذا كانت الأسباب الرئيسية للشكاوي تم إزالتها.¹

الفرع الخامس: فحص الإدارة والتطوير المستمر

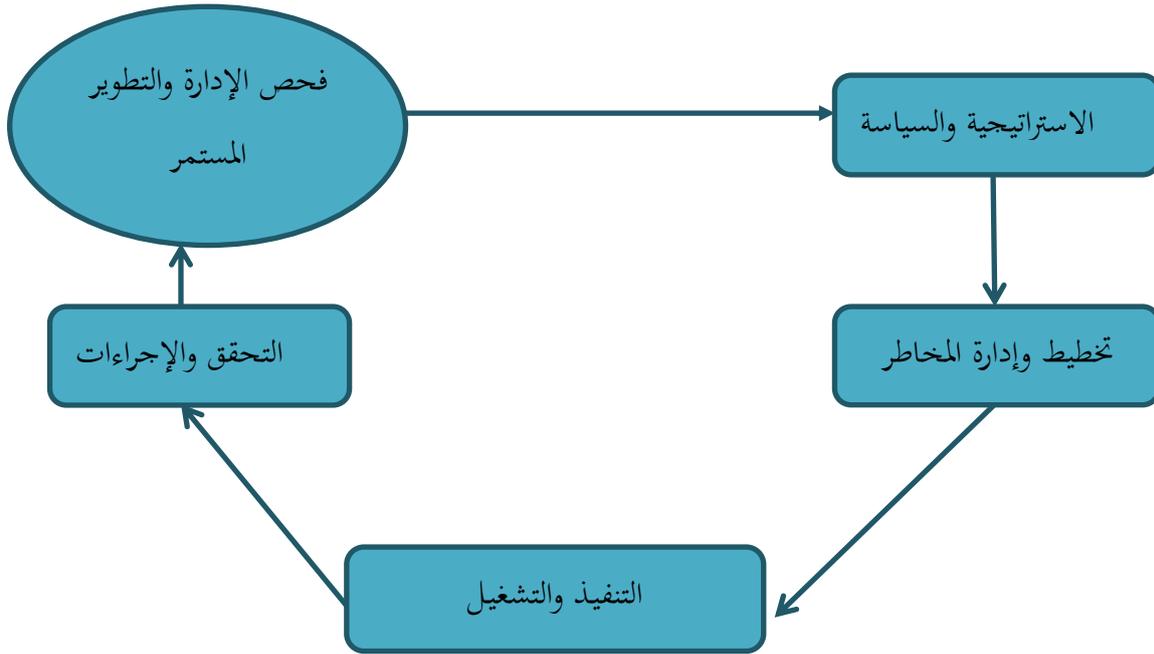
فحص الإدارة مدى كفاية وفعالية نظام إدارة الاستدامة أمر أساسي لضمان التحسين المستمر، وينبغي على المدققين التحقق من أن الرقابة تكون فعالة لضمان أن المعلومات التي يتم توفيرها تكون متسقة مع التقارير الأخرى المستخدمة في متابعة الأداء، وينبغي للمدقق الداخلي تحديد ما إذا كانت نتائج المراجعة واضحة وتؤدي إلى الإجراءات التي تكفل التحسين المستمر لنظام إدارة الاستدامة، وينبغي عليه أيضا التحقق ومراجعة الأهداف والغايات دوريا وتعديلها عند الحاجة، أيضا يجب عليه التحقق من أن مخرجات الإدارة ونتائجها التي عدلت الأهداف تم توصيلها بوضوح وإدخالها في مرحلة التخطيط للفترة المقبلة، وبالتالي إغلاق حلقة نظام إدارة التنمية المستدامة.²

وفقا لما سبق ذكره؛ يمكن أن نقوم بتمثيل المراحل أعلاه وفق الشكل الموالي:

¹Hans Nieuwlands, **Op.Cit**, p 05.

²**Ibid**, p 06.

شكل رقم 9-1: مراحل نظام إدارة التنمية المستدامة



المصدر: من إعداد الباحث وفقا لما سبق

وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مساعدة في بناء المزيد من العمليات المستدامة، وتمكن جميع المؤسسات للتعرف على نحو فعال على إدارة المخاطر الاستراتيجية والتنفيذية وخلق مزايا استراتيجية من خلال وظائفها المتنوعة وفق النقاط التالية:¹

☞ تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط لتشمل إدارة المؤسسة الاقتصادية والعمليات ونظم المعلومات، وتشجيع إدخال تحسينات على نحو مستمر؛

☞ تقديم الخدمات الاستشارية بشأن برامج الاستدامة؛

☞ المشاركة في اللجان التي أنشئت من أجل تحقيق الاستدامة أو جوانب الاستدامة، بما في ذلك اختبارات

الاستدامة في البرامج من خلال تدقيق النظر في السياسات والإجراءات المحددة لضمان الاستدامة.

كما أشار Hans أيضا أن المدققين الداخليين لهم فرصة لإظهار قيمة مضافة للمؤسسة الاقتصادية على نحو مستدام، يمكن أن يؤدي أدوارا فيما يخص:²

☞ المساعدة في تصميم / تنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة؛

☞ المساعدة في خلق الوعي بالتنمية المستدامة أو تدريب الموظفين؛

☞ إجراء تدقيق محدود النطاق التي طلبتها الإدارة العليا؛

☞ مراجعة تنفيذ الالتزام؛

¹ Samir Hassan, **Internal Audit and Business sustainability**, EIoD 3rd annual Conference on corporate Governance, Audit & Business sustainability, 2011, P 07.

² Hans Nieuwlands, **Op.Cit**, p 07.

كما تقدم المشورة بشأن تعيين المساعدين والمستشارين الخارجين؛

كما تنسيق أنشطة التدقيق التي تتم من قبل المستشارين الخارجيين.

يمكن القول وفقا لما سبق؛ يجب على المدققين الداخليين أن يكون لديهم فهم جيد لمجالات التنمية المستدامة (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) وأفضل الممارسات المعروفة في هذه الصناعة الجديدة في عالم الأعمال.

خلاصة الفصل الأول:

قام الباحث بتقديم مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية، من حيث أنه نموذج 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 مسالة المؤسسات؛

كما قدم الباحث بتحديد مجالات وأبعاد التنمية المستدامة، حيث حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبورغ 2002 ثلاث أبعاد رئيسية البعد الاقتصادي (الحدوى الاقتصادية)، البعد الاجتماعي (المسؤولية الاجتماعية)، البعد البيئي (المسؤولية البيئية)، في حين يجب أن تكون هذه الأبعاد مترابطة بطرق مختلفة كجزء لتوليد قيمة مستدامة؛

كما قام الباحث باستعراض مبادئ استدامة المؤسسات الاقتصادية، حيث قدمت ثمانية مبادئ والتي يجب على المؤسسات الالتزام بها وتطبيقها لتصبح أكثر استدامة؛

كما أشرنا إلى أن تحقيق استدامة المؤسسة الاقتصادية يجب أن يرتبط بالأنشطة ذات المضمون الاقتصادي، البيئي والاجتماعي، مع ضرورة دخول هذه الأنشطة في دائرة الوظيفة المحاسبية والتي يجب أن يستوعبها النظام المحاسبي؛

وأخيرا؛ يعتمد متابعة الاستدامة على مستوى المؤسسات الاقتصادية على توليد وتحليل والتقرير عن المعلومات سواء مالية أو غير مالية، ويتطلب هذا الأمر من المحاسبين الحصول على فهم كامل لأبعاد الاستدامة والتحديات التي تفرضها لتحقيق النمو الطويل الأجل هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مساعدة في بناء المزيد من العمليات المستدامة داخل المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني:

الإطار الفكري للمحاسبة عن التنمية المستدامة
في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل الثاني:

الفصل الأول الذي تم دراسته؛ انتهى بتحديد نطاق الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام التي ينبغي أن يستوعبها النظام المحاسبي، حيث في هذا الفصل سنركز على الحقيقة الثانية على أساس على أن المحاسبة يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس اسهامات المؤسسة الاقتصادية في التنمية المستدامة وعرض تلك النتائج للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يستوجب وجود نظام محاسبي يمكن تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية ويطلق على هذا النظام بـ: " المحاسبة عن التنمية المستدامة " .

حظيت المحاسبة عن التنمية المستدامة Sustainability for Accounting بإنبائه متصل في الأدبيات المحاسبية النظرية بداية من عمل مجموعة من الباحثين في أوائل التسعينات حتى تم نشر إرشادات محاسبة عن التنمية المستدامة في القمة العالمية للتطور المستدام في جوهانسبورغ عام 2002، حيث يشتق مضمون إطار محاسبة التنمية المستدامة من مداخل عديدة قام عدد من الباحثين في مجال المحاسبة بارتياحها وإتباعها للربط بين المحاسبة والاستدامة خلال السنوات الأخيرة.

يهدف هذا الفصل إلى دراسة موضوع هام الذي يأخذ في حسابه مدى توسع وتعدد ذلك النموذج الجديد للمحاسبة.

سيتم التطرق إلى المحاور التالية لهذا الفصل:

المبحث الأول: المحاسبة عن التنمية المستدامة مدخل مفاهيمي؛

المبحث الثاني: المحاسبة عن التنمية المستدامة (المدخل، مبررات الاستخدام ومساهمات الجمعيات والمعاهد)؛

المبحث الثالث: مناهج تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة؛

المبحث الرابع: اعتبارات القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المبحث الأول: المحاسبة عن التنمية المستدامة مدخل مفاهيمي

إن المحاسبة عن التنمية المستدامة تقيس مدى فعالية الأنشطة التشغيلية، عن طريق توفير معلومات عن الأداء الرئيسي، التي يتم تحديدها على أنها ملائمة مع محتوى تقارير الاستدامة، حيث أن الاستراتيجية التي تركز على تصميم إدارة أداء الاستدامة تتطلب إحداث تغيير جوهري في نظم المحاسبة التقليدية للمؤسسة من أجل إدخال القضايا البيئية، الاجتماعية وأثارها المالية.

المطلب الأول: التطور الفلسفي للمحاسبة عن التنمية المستدامة

نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية، تلبية لاحتياجات المجتمع، فقد أجمع الباحثون والمهنيون على أن من أهم مقومات استمرار المحاسبة كعلم اجتماعي، هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال وقضاياها المستحدثة.

ولما كانت الحقيقة الأولى قد تم الإشارة إليها وانتهت بتحديد الأنشطة ذات المضمون الاقتصادي، البيئي والاجتماعي التي ينبغي أن يستوعبها النظام المحاسبي، وعليه يجب التركيز على الحقيقة الثانية على أساس أن المحاسبة يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس إسهامات المؤسسات الاقتصادية في تفعيل تحقيق التنمية المستدامة وعرض تلك النتائج، الأمر الذي يستوجب وجود نظام محاسبي عملي يمكن تطبيقه في مؤسسات الأعمال لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة، فكما يوجد نظام للمحاسبة المالية يتناول العمليات ذات الطبيعة المالية، ونظام المحاسبة الإدارية يتناول العمليات ذات الطبيعة الإدارية، فليس هناك ما يمنع من وجود نظام للمحاسبة عن العمليات ذات الطبيعة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية التي تعد متطلبات أساسية لتحقيق التنمية المستدامة، ويمكن أن يطلق على هذا النظام بنظام "المحاسبة عن التنمية المستدامة".
برز مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة من التطورات الحديثة في مجال المحاسبة، وهذا التطور يكشف عن منظورين من الفكر:

• **المنظور الأول:** جدل فلسفي حول المساءلة، وكيف إذا كان ذلك يسهم في تحقيق التنمية المستدامة والتي تعبر عن الخطوات اللازمة نحو تحقيق الاستدامة، ويستند هذا النهج على نظام جديد تماما للمحاسبة يهدف أساساً إلى تعزيز استراتيجية الاستدامة؛

• **المنظور الثاني:** وجهة نظر الإدارة المرتبط بشروط متنوعة وأدوات نحو تحقيق الاستدامة، حيث يمكن النظر إلى هذا على أنه تعديل على التكلفة المالية التقليدية أو المحاسبة الإدارية.

ومدخل تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة هو نهج جديد يتيح إعادة تقييم كامل للأهمية النسبية للفوائد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والمخاطر وتفاعلاتها في النظم المحاسبية للمؤسسات، حيث يمكن توضيحها في التساؤلات التالية:¹

¹ Stefan Schaltegger, Burritt, R.L, **Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?**, Journal of World Business, Vol. 45, Issue 4, October Elsevier 2010, pp 375-376.

الجدل الفلسفي حول المساءلة المحاسبية؛ من حيث هل المحاسبة تساهم في التطور المستدام أو أنها تغير الرأي وتقيّد الإدارة كي لا تتخذ الخطوات المهمة نحو الاستدامة؟

الجدل الفلسفي؛ هل المؤسسات المستدامة والمحاسبة عن الاستدامة مجرد وهم؟

الفرع الأول: الجدل الفلسفي حول المساءلة المحاسبية اتجاه التنمية المستدامة

المنشورات الأولى ربطت المحاسبة مع الاستدامة؛ حيث ركزت على أوجه القصور في المحاسبة التقليدية ومحدوديتها، التي تركز تقليدياً على المقاييس الكمية النقدية للأنشطة الاقتصادية في المؤسسات، والمحاسبة عن التنمية المستدامة كمفهوم قد برز من التطورات التي مرت بها التنمية المستدامة على مر السنين.

وعليه ففي البداية يجب الاعتراف أن المحاسبة منذ فترة طويلة عرضها كان بطريقة تقليدية للاستخدام من قبل الإدارة والأطراف الخارجية.¹

توفر المحاسبة المالية للمؤسسات الحصول على معلومات التي جمعت بداخلها وأعدت لعرضها على أصحاب المصلحة الخارجيين من خلال الإفصاح في التقارير الخارجية، المعلومات التي تم جمعها تتعلق بالأنشطة المالية للمؤسسة، على وجه الخصوص؛ متمثلة في بيان المركز المالي، أو الميزانية العمومية... الخ، حيث تبين الحالة المالية الخاصة لها في تاريخ معين لبيان الأداء المالي أو الدخل، وتوفر المعلومات حول التدفقات المالية والتدفقات الخارجة للمؤسسة في فترة محددة، وتقوم المعلومات المحاسبية على أساس السيولة والاستحقاق التي تم تصميمها لتعكس الأثر المالي للمعاملات، أو التحولات الخارجية للأحداث على الأصول والخصوم وحقوق المساهمين للمؤسسة.

على مر السنين؛ قد تم اعتماد قواعد محددة من قبل الهيئات المحاسبية المهنية والمنظمين حول الطرق التي ينبغي أخذها في الاعتبار حول كيفية القيام بمعاملات معينة، من أجل الحفاظ على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر أصحاب المصلحة الخارجيين.²

إن أهمية هذه التطورات في مجال المحاسبة هو إمكانية تطوير المحاسبة في مجال خدمة التنمية المستدامة ويعجل بظهور نوع من المحاسبة المتمثل في المحاسبة عن التنمية المستدامة في طرق مختلفة لعدة اعتبارات أهمها:³

الاولى؛ استناداً إلى أنها نظام جديد تماماً للمحاسبة ترمي إلى تعزيز استراتيجية الاستدامة؛

الثانية؛ كامتداد أو تعديل للمحاسبة المالية التقليدية، ومحاسبة التكاليف، أو المحاسبة الإدارية.

حدثت تغييرات في المحاسبة التقليدية على شكل: أن المحاسبة البيئية كأساس لإعداد التقارير البيئية الخارجية مركزة على التأثيرات البيئية، يجري التعبير عنها من الناحية المادية والنوعية، أو غير المالية، حيث إن محاسبة الأبعاد النهائية - المحاسبة عن التنمية المستدامة- هي البيت القصيد لإدخال المنظورات البيئية والاجتماعية

¹ Stefan Schaltegger, Burritt, R.L., **Op.Cit**, p 377.

² Martin Bennett and others, **sustainability accounting and reporting: development, linkages and reflection an introduction**, journal of world business, vol. 45, issue 4, October Elsevier, 2010, p 13.

³ Stefan Schaltegger, Burritt, R.L., **Op.Cit**, p 377.

والاقتصادية للمؤسسات، كما أنها تركز على تكامل الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من أنشطة المؤسسات الاقتصادية.

المحاسبة عن نتائج الأبعاد الثلاثية TBL تغلغت كنهج من قبل بعض الخبراء الأكاديميين والمؤسسات في كل منطقة من مناطق العالم؛ إن كل النظم المحاسبية تعاني من ارتباطها بالمحاسبة التقليدية وغيوبها المعروفة، والتقارير انتقدت بشدة وذلك من خلال إعطائها معلومات غير كاملة وغير صحيحة، حيث يمكن إيجاز العديد من الانتقادات الواضحة وفق النقاط التالية:¹

● المحاسبة المالية انتقدت لأنها ذات منظور قانوني ضيق فيما يتعلق بنشاطات المؤسسات الاقتصادية (مفهوم الكيان القانوني)؛

● المحاسبة عادة تتبنى مجموعة من المحاولات أو الافتراضات الضمنية المتعلقة في الأسبقية والرغبة في أجندة الأعمال التقليدية والتي تتضمن أولوية الأرباح والربحية على حساب الشأن الاجتماعي وكذا المحيط؛
● استخدام المال كوحدة مشتركة للحساب الذي زاد من الانتقاد، لأنها تعتمد على أنواع عديدة من المقاييس التاريخية جارية بديلة، القيمة الحالية الصافية لهذه المقاييس أضيفت لبعضها في المحاسبة المالية كما لو كانت مشابها لها عمليا؛

● أنها لا تنتج معلومات مفيدة وقابلة للمقارنة عن القيم العادلة، كذلك التركيز المفرط على المقاييس النقدية وعلاقتها بالتأثير البيئي للمؤسسة، الذي بدوره يعطي صورة غير كاملة للفرص والمخاطر للمعلومات البيئية المادية والنوعية، مما جعلها معرضة للنقد عندما نقيم ما إذا كان الضرر البيئي لا رجعة فيه أو عندما يتم تجاوز القدرة الاستيعابية لهذا الضرر من خلال أنشطة المؤسسات الاقتصادية.

من هنا فإن المحاسبة المالية التقليدية انتقدت كثيرا لأنها لم تسهل الفهم الجيد حول تأثيرات المؤسسات الاقتصادية على المحيط، وقد أدى هذا الانتقاد إلى الدعوة للإفصاح أكثر عن الأداء البيئي والاجتماعي وموازنة هذه النشاطات بالأداء الاقتصادي.

من خلال وجهة نظر فلسفية فإن السؤال يمكن أن يطرح: ما إذا كان يمكن تطوير المحاسبة أو حتى تعديلها، بحيث أنها يمكن أن تساعد الإدارة في تعزيز التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، أو ما إذا كان نهج المحاسبة أساسا يتم إرهاقه عندما يختص بمعالجة قضايا الاستدامة؟

الفرع الثاني: النقاش الفلسفي هل استدامة المؤسسات ومحاسبة الاستدامة مجرد وهم: إذ تتداخل مع شروط وأدوات قدرة دعم النظم الاجتماعية والطبيعية، وكذا إدارة المعلومات بمفهومها الحيوي، بل أحيانا في بعض المناقشات يتم تجاهل النمو والقدرة التنافسية، وبالرغم من ذلك وسواء كان إيجابياً أو سلبياً، لا يمكن للأعمال التجارية الهروب من وطأة الاقتصاد وكذا العواقب التنافسية للعدد الكبير الناشئ حول مسائل أو قضايا الاستدامة، إن السعي إلى تحقيق التنمية المستدامة الذي يعتبر كهدف للمؤسسات الاقتصادية سواء كان عاجلاً أو آجلاً

¹ Stefan Schaltegger, Burritt, R.L., Op. Cit, p 378.

ستواجه حتما التساؤلات حول: ما هي المقاييس المستخدمة لتفعيل الاستدامة، وكيف يتم الإدلاء بها أو تبليغها على وجه الخصوص؟ إن الطلب على المعلومات حول الآثار الاقتصادية للأنشطة البيئية والاجتماعية يساعد في دفع تطوير الأدوات للمحاسبة عن الاستدامة لاستخدامها في الممارسات المؤسسية.

في الوقت الحاضر؛ هناك إمكانات لتحسين التنمية نحو تحقيق الاستدامة للمؤسسات، والتي تسلط الضوء على أهمية خلق القيمة وربط الإدارة مع الاعتبارات البيئية والاجتماعية لتحقيق هذه الإمكانيات، فمن الضروري للمسائل المتعلقة بالاستدامة أن تعطي الاهتمام الكافي للمحاسبة الإدارية للمعلومات، وكذلك هناك حاجة لتدقيق التحقيق في الممارسات المؤسسية للكشف عن الاستدامة، في بعض الأحيان تستخدم المحاسبة فقط كمصطلح جديد للمحاسبة عن التنمية المستدامة ونظم المعلومات ذات الصلة التي تركز على الروابط بين الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة.¹

ومع ذلك حتى الآن؛ لا يوجد نهج واضح للمحاسبة عن التنمية المستدامة منبثق من الممارسات المؤسسية، إن اعتماد وجهة نظر إدارة المعلومات عبارة عن تصور للمحاسبة عن التنمية المستدامة في فترة معينة.

المحاسبة عن التنمية المستدامة هو مصطلح يستخدم لوصف جديد لإدارة المعلومات وأساليب محاسبية التي تحاول خلق وتوفير جودة عالية، إن المعلومات ذات الصلة تدعم المؤسسات فيما يتعلق بالتنمية المستدامة، وبالتالي يجب على النظم المحاسبية التقليدية للمؤسسات أن تسعى لدمج البيئة والقضايا الاجتماعية والآثار المالية في نظمها.

الذي يمكن تمييزه أن المحاسبة عن التنمية المستدامة في فترات زمنية عدة شارك فيها عدد من الاتجاهات التي كانت واضحة من أجل إدخال المنظورات البيئية والاجتماعية، وحتى الوقت الحاضر؛ يتباين حجم الدراسات التجريبية، والبيانات المعيارية والنقاش الفلسفي، وبرامج التعليم والأطر التنظيمية لتطبيقات نظم المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.²

المطلب الثاني: محطات زمنية هامة لبروز مصطلح المحاسبة عن التنمية المستدامة

من زاوية تاريخية يرتبط تزايد أهمية مبدأ أو معيار الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة، ذلك عندما تحولت المحاسبة منذ بداية الستينات عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل الملكية Owners Approach إلى ما يعرف بمدخل المستخدمين (Users Approach) فبدخول هذه الحقبة التاريخية، تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر (Book Keeping System) غايته الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات (Information system) غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات، ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح Disclosure والملائمة Relevance

¹ Stefan Schaltegger, Burritt, R.L., **Op.Cit**, p 377.

² Mathews, M. R, **Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10, No. 4, 1997, p 481.

والمصدقية Reliability والقابلية للمقارنة Conservatism والموضوعية Objectivity والقابلية للتحقق Verifiability، كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى، كانفتاحها مثلاً على النظرية الحديثة للمعلومات وهي التي قدمت للمحاسبين كثيراً من المفاهيم والأدوات التي عززت من أهمية مبدأ الإفصاح من جانب آخر، كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، إذا فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماماً خاصاً للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة Theory Portfolio وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ.¹

وفي ما يلي أهم المحطات التاريخية التي حصلت على الوظيفة المحاسبية وعلاقتها بأبعاد التنمية المستدامة:

الفرع الأول: بداية السبعينات؛ بروز المحاسبة الاجتماعية

بجول نهاية العقد؛ تم نشر مجموعة كبيرة من الأعمال التجريبية وعدد من البحوث تشير إلى بناء النماذج التي تعزز الإفصاح عن المحاسبة الاجتماعية، على الرغم من أن هذه الأعمال الأولى عانت من مجموعة المشاكل كموضوعية التحليل وكذلك الاختلاف في المحاسبة الاجتماعية والبيئية، المعلومات المتعلقة بالبعد الاجتماعي للمحاسبة مرتبطة معظمها مع الموظفين أو المنتجات، وعولجت المسائل البيئية كجزء من المحاسبة الاجتماعية فقط، وشملت الأضرار البيئية الأضرار التي لحقت بالأرض، الهواء والماء والضوضاء، وغيرها من أنواع التلوث، والنفايات الصلبة؛ حيث برزت وتطورت الأفكار الأولى عن أسعار الظل Shadow Prices وتعيين الآثار الخارجية Externalités، وإن كانت مساهمة هذه الفترة بارزة لتطورات واسعة في مجال التدقيق الاجتماعي، كانت منهجية مألوفة تقريباً مع التقارير المحاسبية المالية التاريخية، في هذا الوقت كانت لا معايير المحاسبة المالية ولا الأطر التنظيمية وضعت للمحاسبة الاجتماعية، وكانت الدراسات التجريبية والبحوث وصفية في المقام الأول، على الرغم من أن تعززت العديد من النماذج والبيانات المعيارية المماثلة، وكان النقاش الفلسفي حولها غير منتشر.²

حيث عرفت المحاسبة الاجتماعية في ذلك الوقت على أنها تحديد وقياس ومتابعة والتقرير عن التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية لأحد التنظيمات على المجتمع.

الفرع الثاني: من الثمانينات إلى التسعينات الإنتقال إلى المحاسبة البيئية

في السنوات الأولى من الثمانينات زاد التطور داخل المحاسبة الاجتماعية إلى سنوات التسعينات، هناك انتقال واضح للمحاسبة البيئية، مع تزايد التخصص في العرف المحاسبي، كانت الأبحاث التجريبية أكثر تحليلاً، تم استبدال الانشغالات من الإفصاحات الاجتماعية من خلال التركيز على الإفصاحات البيئية؛ حيث تعتبر وسيلة بديلة للحد من الأضرار البيئية، وتعزيز وبناء نماذج في مجال البيئة، في هذه الفترة تم تطوير البرامج التعليمية حول قضايا المحاسبة البيئية وجذورها على الرغم من زيادة استخدام الأطر المفاهيمية والمعايير المحاسبية، والأحكام

¹ لبي هاتو خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009، ص 24.

² Mathews, M. R, Op.Cit, p 481.

القانونية للحد من درجة التفسير الفردي قليلاً في التقارير المالية، لهذا ينطبق على هيكلية المحاسبة إطاراً ملائماً خاص بالمحاسبة الاجتماعية والبيئية، ولكن هناك المزيد من النقاشات الفلسفية لهذا الانتقال.¹

الفرع الثالث: منتصف التسعينات؛ بروز المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تميزت هذه الفترة من هيمنة شبه كاملة للمحاسبة البيئية والاجتماعية؛ حيث كانت هناك أيضاً عدد من الملحقات من الإفصاحات البيئية في التدقيق البيئي، فضلاً عن وضع إطار لتوجيه الطلبات من التدقيق البيئي وعلى وجه الخصوص تطوير نظم الإدارة البيئية؛ لا يزال هناك إطار تنظيمي قليل يؤثر على الكشف عن المحاسبة الاجتماعية والبيئية، والأطر المفاهيمية للمحاسبة لا تمتد إلى المعلومات غير المالية الكمية والقضايا الاجتماعية أو البيئية؛ حيث هناك تطوير تنظيمي واضح وإطار مفاهيمي جيد يقترّب في العديد من البلدان، في حين أن التقدم في التنظيم البيئي في المملكة المتحدة وأوروبا كان أبطأ مما كان عليه في الولايات المتحدة وكندا أو استراليا، وكان التقدم السريع متفاوت، لكن بالمقارنة مع ذلك في مجال الكشف عن المحاسبة الاجتماعية، في هذا الوقت كانت هناك العديد من الكتب والمقالات الصحفية التي تغطي المحاسبة الاجتماعية والبيئية على حد سواء. ومع ذلك، كان هناك نقص نسبي/ معياري للعمل الفلسفي في المحاسبة خلال هذه الفترة، المحاسبة البيئية لم يتم إحياء نماذجها إلا من 1970 وتكيفها في المناقشات حول تقييم العوامل الخارجية، حيث أصبحت الاستدامة ومناقشة دور المحاسبة الإدارية في المساعدة في تحقيق التنمية المستدامة في اهتمام متزايد في نهاية هذه الفترة.²

الفرع الرابع: من منتصف التسعينات إلى الآن بروز المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن التقارب بين أسواق رأس المال العالمية وظهور قضايا عالمية وإقليمية لمراقبة الجودة - التي بلغت ذروتها لمهنة المحاسبة في الأزمة المالية الآسيوية في 1997/1998، فضلاً عن انهيار شركة انرون في عام 2001 - أدت إلى التركيز على مستوى عال على المحاسبة الدولية والوطنية،³ وقد برهن الأدب المحاسبي على اهتمامه بقضايا التنمية المستدامة؛ من خلال استكشاف نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، مهنة المحاسبة ومن المحتمل أن تعاد النظر فيها في ضوء التحدي المتمثل في تحقيق التنمية المستدامة، ويجري تنفيذ العديد من المقترحات والأعمال الإحصائية الكبيرة في هذا المجال، فضلاً عن مجموعة متزايدة من القياس في المحاسبة من أجل الاستدامة في كثير من البيئات الدولية والوطنية،⁴ مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية للتصدي للاستدامة.⁵

¹ Mathews, M.r, **Op.Cit**, p 531.

² **Ibid**.

³ Association of Chartered Certified Accountants, **Industry as a partner for sustainable development**, 2002, ACCA, p p 07-08.

⁴ Kee, P. Haan, M, **Accounting for Sustainable Development**, Statistical Commission of the Netherlands, P 01.

⁵ Bebbington, J, **Sustainable Development: a review of the international development, business and accounting literature**, 2002, Aberdeen Papers in Accountancy, Finance & Management, working pepper 00-17. **In Site Internet**: <http://dx.doi.org/10.1111/1467-6303.00059>. Retrieved: 10.04.2013

حتى الآن المحاسبة البيئية هو الشكل الأكثر تطوراً من المحاسبة عن الاستدامة ومعالجتها على نحو متزايد في بداية دائرة الأكاديمية من عمل (Gray,1990)، وذلك من خلال الإفراج عن المبادئ التوجيهية للمحاسبة عن الاستدامة في مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في عام 2002.¹

ونظراً لاستخدام أطر وأساليب مختلفة، لا يزال هناك الكثير من عدم اليقين كيف ستتطور هذه الأجنحة في المستقبل، المؤكد هو أن التنمية الاقتصادية الماضية تقوم على أنشطة غير مستدامة، مما أدى إلى التشكيك في الوضع الحالي للتنمية؛ حيث شهدت السنوات الأخيرة تزايد القبول للمناهج الجديدة، كما أثبتت التجارب المبكرة من قبل المؤسسات إلى ادماج جوانب الاستدامة في مجال المحاسبة والإبلاغ عنها عملياً.²

وفي هذا الصدد، يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى تطوير مهنة المحاسبة وعلاقتها بالاستدامة وتوحيد معاييرها، وتشمل في الوقت الحاضر أكثر من مليوني من المحاسبين في جميع أنحاء العالم.³

المطلب الثالث: ماهية المحاسبة عن التنمية المستدامة

كما سبقت الإشارة؛ فإن 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.

الفرع الأول: تعريف ومفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة

يقوم النظام المحاسبي في المؤسسة بوظيفة خدمية، وتمثل 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 الحكومية 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 تحدياً بالغ الأهمية إذ نجد هناك تعددًا وتنوعاً لمستخدمي المعلومات المحاسبية فضلاً عن ذلك تعدد الأهداف التي يجب أن تخدمها تلك المعلومات.⁴

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 آثار داخلية على اقتصادات المؤسسات فقط، ونظم القياس الحالية عاجزة عن قياس الآثار الخارجية للمؤسسات، وهذا

¹ Lambertson, G, **Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework**, Accounting Forum, Vol. 29, No 1, March, 2005, p 07.

² Gray, R, **Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting & Attestation: A Personal Perspective**, (E-Journal) Radical Organization Theory Special Issue on Theoretical Perspectives on Sustainability, Draft 2B, April, 2005, p 14.

³ <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>, Retrieved: 20.03.2012.

⁴ ناظم حسن عبد السيد، المحاسبة البيئية، الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد: دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب مصفى البصرة، 2010، ص 13.

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 والاجتماعية، 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 والاجتماعية وتبدأ الصعوبة بتعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث تتعدد الآراء بتعدد المحاسبين أنفسهم.

هناك بعض من فروع هذا المصطلح التي تركز على العنصر البيئي في عملية التنمية المستدامة:²

• المحاسبة عن التكاليف الخارجية Accounting For Externalities؛

• محاسبة التكلفة البيئية الكلية Full Cost Environmental Accounting.

من بين أهم التعريفات المقدمة للمحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية نجد:

● يعرف مشروع Sigma المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها: "استخراج Génération وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي".³

● تعرف أيضا 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 محالاً واسعاً من التكاليف الاجتماعية، والتكاليف الخاصة خلال دورة حياة المنتج".⁴

● تعريف آخر: المحاسبة عن التنمية المستدامة تتكون من الأساليب المصممة لتحديد وتسجيل وتحليل تأثير الأنشطة الاقتصادية على البيئة وعلى أصحاب المصلحة الاجتماعية في المجتمع.⁵

● تعريف آخر: المحاسبة عن التنمية المستدامة (A4S) هو نهج Approach جديد للمحاسبة تقدم التقارير لتسهيل تنمية وتطوير المؤسسات في ثلاثة أبعاد: الاقتصادية والاجتماعية والبيئة.

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

² المرجع نفسه، ص 496.

³ The Sigma Project ,The Sigma Guidelines-Toolkit: SustainabilityAccounting Guide, The UK Department of Trade and Industry (DTI), London, 2003, P 57.

⁴ ناجيه ألان، المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور المؤسسات الإنتاجية، ص 05. مقال متاح على الموقع الإلكتروني التالي: www.iefedia.com. تاريخ الاطلاع 2013.01.12

⁵ Mehdi Morad zadehfard, Mohammad Moshashaee, The Accountants' Role in Organizations' Sustainability, (Regarding Sustainability, Framework of the International, Federation of Accountants (IFAC)), 2010, p 10.

كما يعرفها Mathews بأنها: الإفصاح الإختياري (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".¹

تعريف Schaltegger Sand Wagner, M "مجموعة فرعية من النظام المحاسبي الذي يتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم المطلوبة من أجل التسجيل والتقرير عن العديد من الأمور، أولها تحديد الآثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية الضمنية، وثانيها الآثار البيئية والاجتماعية للمؤسسة ومواقع الإنتاج وما إلى ذلك، وثالثها وربما الأكثر أهمية هو قياس التفاعلات والروابط بين القضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تشكل الأبعاد الثلاثة للمنظور العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة، عن طريق توفير معلومات لأغراض الإدارة الاستراتيجية وللتقرير، حيث تعمل المحاسبة عن التنمية المستدامة على أن تكون هناك رابطة هامة بالتقرير باستخدام مدخل من الداخل إلى الخارج حيث يتم اشتقاق متطلبات المعلومات من الإدارة الاستراتيجية ويتم جمعها وتحليلها باستخدام المحاسبة عن التنمية المستدامة ويتم توصيلها خارجياً من خلال تقرير الاستدامة".²

تعريف IFAC: تعرف المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها "منهجية مصممة لقياس التأثيرات المالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية على البيئة الطبيعية والمجتمع وباقي الأطراف ذات المصلحة".³

مما سبق يرى الباحث أن المحاسبة عن التنمية المستدامة هي:

"نظام للمعلومات يختص بوظيفتي قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي والتأثيرات الخارجية للمؤسسات الاقتصادية، والإفصاح عن نتائج هذا القياس في شكل تقرير عن الاستدامة بما يكفل تقييم إسهاماتها في تحقيق التنمية المستدامة"

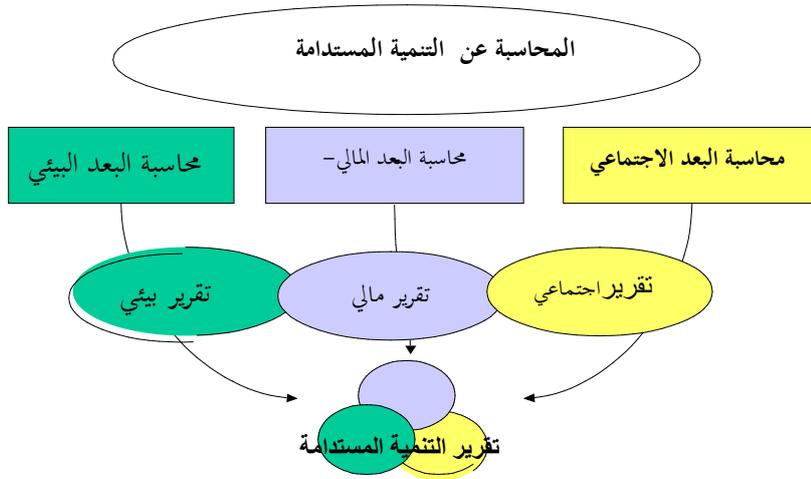
الشكل الموالي يوضح طريقة عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة:

¹ Mathews, M.R, **Socially Responsible Accounting**, Chapman & Hall, London, 1993, p 64.

² Schaltegger S and wagner M, **integrative management of sustainability performance measurement and reporting intertional**, journal of accounting auditing and performance, Evaluation vol.3, no. 1, 2006, pp 245_246.

³ International Federation of Accountants (IFAC), **Why Sustainability Countsfor Professional Accountantsin Business**, Professional Accountants in Business Committee, Information Paper, August, 2006, p 05.

شكل رقم 1-2: طريقة عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة



Source: Mark Angelskin, **A Sustainability Accounting System for Canada**, An Assessment of the State of Sustainable Development Accounting and Indicator Reporting at the National, Provincial, Municipal-Community and Corporate Level, The Pembina Institute, 5 November, 2002, p 48.

ومما زاد المحاسبة عن التنمية المستدامة اهتماما في العقدين الماضيين، من جهة أن العديد من المؤسسات الاقتصادية اعتمدت أساليب وتقنيات جديدة في الكشف المالي حول الأنشطة الأساسية لها وتأثيرها على البيئة ومن جهة أخرى أن أصحاب المصلحة والموردين والمؤسسات الحكومية ترغب في فهم أفضل لكيفية إدارة مواردها لتحقيق أهدافها لتحقيق التنمية المستدامة.

المحاسبة عن التنمية المستدامة تربط استراتيجيات المؤسسات الاقتصادية في إطار مستدام، من خلال الإفصاح عن معلوماتها عند مستويات ثلاثية الأبعاد (البيئة والاقتصادية والاجتماعية)، هذا من الممارسة العملية لكن من الصعب وضع سياسات تعزز الأبعاد الثلاثة معا في وقت واحد للأهداف البيئية، الاقتصادية والاجتماعية هذا الاتجاه جعل من المؤسسات تخلق القيمة ولكن أيضا التخفيف من حدة المخاطر التي ترتبط بالفرعية البيئية والاجتماعية للتنمية المستدامة، هذا التطور جاء بفعل عوامل متعددة متصلة:¹

• قضايا الاستدامة تؤثر ماديا على خلق قيمة للمؤسسة، من حيث المخاطر والالتزامات؛

• الحاجة للعمل للاستجابة بشكل مناسب لتحقيق النمو المستدام.

ويتم تنفيذ مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة في إطار دولي مع مستوى واسع ومتزايد من الخبرة في قياس التنمية المستدامة، ويعترف لدور المعلومات المالية وبيئتها كيف يمكن أن تمتد إلى المستوى الاجتماعي والبيئي.

¹ http://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting. Retrieved: 22.12.2012.

الفرع الثاني: التعريف المتعدد الأبعاد لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

كما سبقت الإشارة؛ فإن التقرير عن استدامة المؤسسات الاقتصادية يتطلب تصميم نظام محاسبي لتوفير المعلومات الداخلية والخارجية وجعلها متاحة للأطراف ذات المصلحة، وهو ما يمثل الوظيفة المحورية لعمل نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة.

حيث أن نطاق المحاسبة عن التنمية المستدامة يقوم بتقديم معلومات في ثلاثة منظورات مختلفة تتمثل في الآتي:¹

☞ **التوقيت:** هل تعرض معلومة المخزون في نقطة معينة من الزمن أو توضح تدفق السلع والخدمات الناتجة عن المخزون خلال الفترة؟

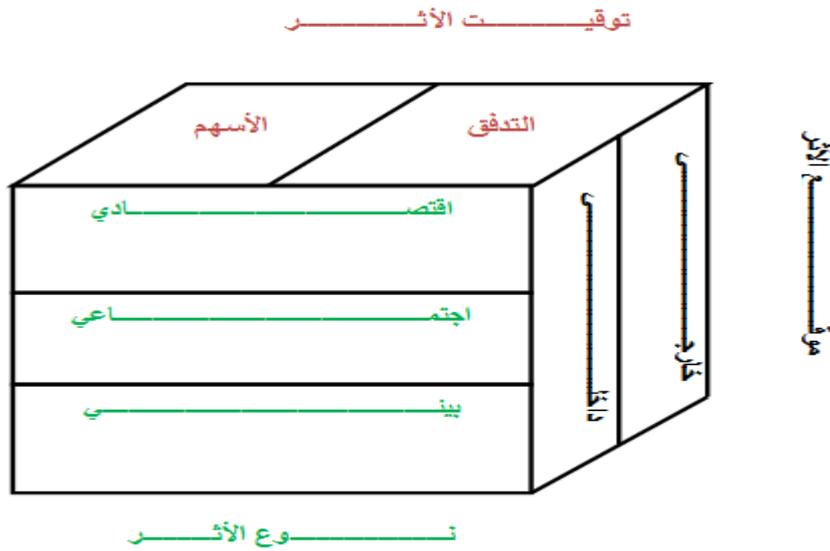
☞ **موقع التأثير:** هل تظهر المعلومة داخل حدود التقارير المالية للمؤسسة - الداخلية - أو خارج حدود- الخارجية-؟

☞ **نوع الأثر:** هل تأثير المعلومة بيئي أو اجتماعي أو إقتصادي؟

علاوة على ذلك؛ فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة تقيس مدى فعالية الأنشطة التشغيلية عن طريق توفير معلومات عن الأداء الرئيسية التي يتم تحديدها على أنها ملائمة مع محتوى تقارير الاستدامة.

أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم 2-2 : المنظور العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة



Source: The Sigma Project ,The Sigma Guidelines-Toolkit: SustainabilityAccounting Guide, The UK Department of Trade and Industry (DTI), London.2003, P11.

إن التحدي الذي تواجهه الإدارة يتمثل في ربط نجاح المؤسسات الاقتصادية ومعيار القيمة المرتبط بالاعتبارات البيئية والاجتماعية متضمنا المساءلة المحاسبية للمخاطر، وتأسيسا على أهداف الأعمال وأهداف

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سابق، ص 37.

المالية للمؤسسات الاقتصادية التي يمكن أن تختلف جوهرياً بين المؤسسات المختلفة، ومن ثم فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة تدعم تكوين مؤشرات الأداء الرئيسية وتصميم نظام للتقرير.

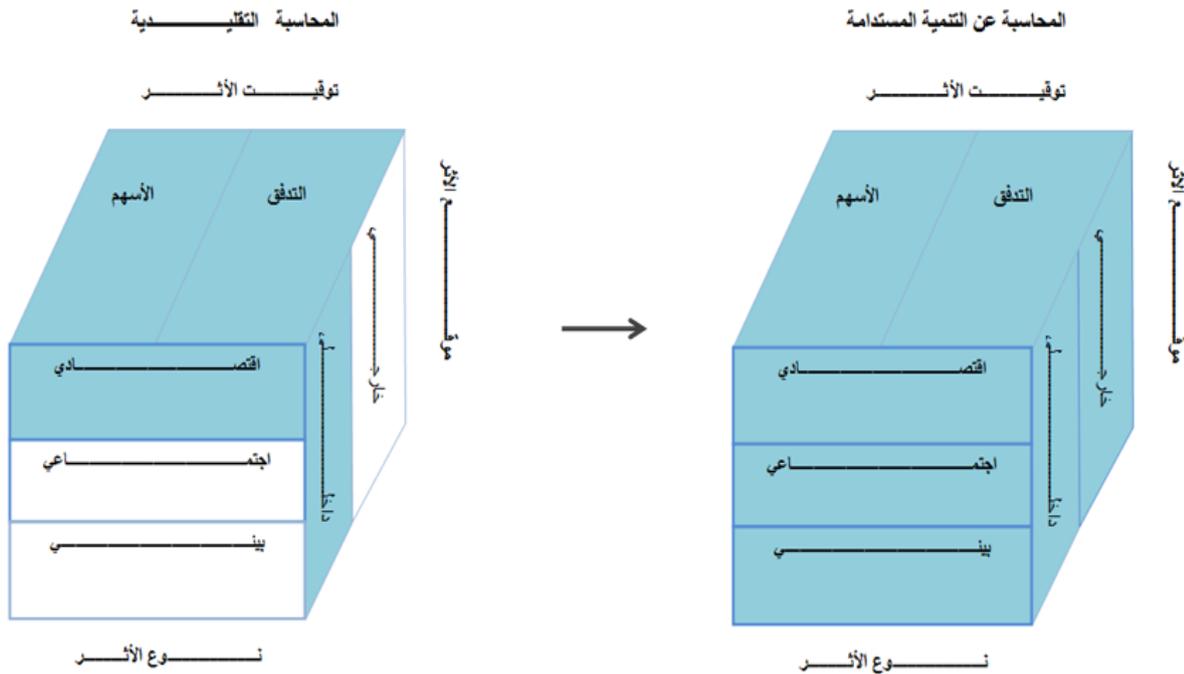
علاوة على ذلك؛ فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة تقيس مدى فعالية الأنشطة التشغيلية عن طريق توفير معلومات عن الأداء الرئيسية التي يتم تحديدها على أنها ملائمة مع محتوى تقارير الاستدامة.

أما الانتقاد الموجه إلى نظام المحاسبة التقليدي؛ من حيث مقابلة الإيرادات بالتكاليف اللازمة لتحقيقها ودون الأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية، مما يجعل القوائم المالية لا تلائم الواقع، ومن ثم لا يمكن الاعتماد عليها في تحديد وعاء الضريبة والأرباح القابلة للتوزيع، مما يتطلب تعديل هذه القوائم بحث تشمل التكاليف البيئية إضافة إلى التكاليف الإنتاجية، من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية لنشاط المؤسسة.¹

يؤكد Sara Parkin Obe على أن الاستراتيجية التي تركز على تصميم إدارة أداء الاستدامة تتطلب إحداث تغيير جوهري في نظم المحاسبة التقليدية للمؤسسات الاقتصادية، من أجل إدخال القضايا البيئية والاجتماعية وأثارها المالية.²

وكيفية الانتقال موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم 3-2: كيفية الانتقال من المحاسبة التقليدية إلى المحاسبة عن التنمية المستدامة



Source: Sara Parkin OBE And others, **Accounting for Sustainability**, Guidance for Higher Education Institutions Forum for the Future November, 2003, p13.

لما كانت المحاسبة تمثل عملية تلخيص البيانات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للمؤسسة والمفصح عنها بصيغة تقارير سنوية تفيد أطراف مختلفة من داخل وخارج المؤسسة، وفضلاً عما تم ذكره آنفاً إذ

¹ نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي: الأفاق والمعوقات، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نوال بن عمارة، المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 269.

² Sara Parkin OBE And others, **Accounting for Sustainability Guidance for Higher Education Institutions Forum for the Future** , November 2003, p 35.

لاحظنا كيف أن المحاسبة قد تحولت عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة وتوصل المعلومات لهم، يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، ذلك إن دل على شيء فإنما يدل على إن هناك استمرار في تطور المحاسبة لتصل إلى ما وصلت عليه الآن.

إن المحاسبة عن التنمية المستدامة تركز في كيفية جعل البيانات المالية وغير المالية باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير الاستدامة، بقصد توصيل المعلومات المالية وغير المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها ومنها اتخاذ قرارات مناسبة.

يتطلب الانتقال من المحاسبة التقليدية للمحاسبة عن التنمية المستدامة؛ تعديل وتمديد على البيانات الأولية من خلال الطرق التالية:¹

☞ إعادة بيان حساب الأرباح والخسائر لإظهار التكاليف والفوائد تتعلق بأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي؛

☞ تمديد حساب الأرباح والخسائر لتشمل التكاليف الخارجية والفوائد التي تعود على البيئة والمجتمع والاقتصاد، والتي لم تؤخذ عادة بعين الاعتبار في المحاسبة التقليدية.

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 أن تمتد لتأخذ في الحسبان تأثيرات الاستدامة على مستوى المؤسسات، حيث تركز المحاسبة عن التنمية المستدامة على توسيع مدى المعلومات ذات التدفقات النقدية المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية، والتي يتم اتخاذ القرارات على أساسها.

¹ Sara Parkin OBE And others, **Accounting for Sustainability**, Guidance for Higher Education Institutions Forum for the Future November, 2003, p 45.

المبحث الثاني: المحاسبة عن التنمية المستدامة (المدخل، مبررات الاستخدام ومساهمات الجمعيات والمعاهد)

سيتم التطرق إلى مدخل تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، وكذا مبررات وأهمية استخدام هذا النوع من المحاسبة وارتباط الاستدامة بمحاسبة الترشيد، وصولاً إلى متابعة مستجدات جمعيات المحاسبة العالمية وتوجه الجمعيات نحو مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة كمفهوم استراتيجي لمؤسسات الأعمال. **المطلب الأول: مدخل المحاسبة عن التنمية المستدامة**

حيث يرى كلا من Burrit And Schaltegger أن هناك ثلاثة مدخل نحو تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية تتمثل في الآتي:¹

الفرع الأول: 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 لاستراتيجية الأعمال وتحليل القضايا ذات الصلة، وتحويل استراتيجية المؤسسات إلى مؤشرات أداء رئيسية، وينظر إلى المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها عملية جمع وتوصيل المعلومات لدعم عمليات اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ استراتيجية المؤسسة، ويتم تدعيم هذا المدخل من خلال بطاقة الأداء المتوازن للاستدامة والرقابة الإدارية للاستدامة؛

الفرع الثاني: 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 مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية بواسطة أصحاب المصالح، ومن ثم لا بد أن يتم الحوار مع أصحاب المصالح للتعرف على توقعاتهم ووجهات نظرهم، ثم التركيز على تلبية تلك التوقعات وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية؛

الفرع الثالث: المدخل المزدوج

يدمج هذا المدخل بين المدخلين السابقين؛ حيث يتبنى وجهة نظر أن تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة يجب أن تجمع بين وجهة نظر مديري المؤسسات (الأطراف الداخلية) وأصحاب المصالح (الأطراف الخارجية). ووفقاً لهذا المدخل؛ فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة توفر معلومات مفيدة تساعد في الآتي:

رقابة الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية؛

¹ Burrit. R, S. Schaltegger, **Sustainability accounting and reporting: fad or trend?**, Accounting, Auditing and Accountability Journal (23) 7, 2010, p 829.

☞ 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 الثاني: محاسبة الترشيد طريق للاستدامة

كما سبقت الإشارة فإن الاستدامة من المصطلحات الخاصة بالبيئة والمجتمع والاقتصاد، وبالنسبة إلى العديد من المؤسسات الصناعية في جميع أنحاء العالم، فإن المهمة الرئيسية هي ضمان تطوير الأعمال المستدامة والجمع بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وترتبط التحديات الرئيسية التي تواجه إدارة المؤسسات الصناعية التي تهدف إلى تحقيق الكمال أن تتمكن من الإنتاج وفق المواصفات التالية:¹

☞ **خالي من العيوب:** مدخلات ومخرجات وعمليات ذات جودة، وتكاليف فشل داخلية وخارجية

منخفضة للغاية بحيث يتم اكتشافها وإصلاحها دخل المصنع؛

☞ **سريع:** من حيث فترة التسليم أو فترة تلبية طلبات العملاء؛

☞ **يتبنى منهج الترشيد:** تقضي على الإسراف وأي نشاط غير مضيف للقيمة؛

☞ **مرن:** عندما تنشأ الحاجة أو الطلب في السوق تكون أكثر تلبية للاحتياجات وأكثر تنوعاً؛

☞ **صديقة للبيئة:** العمليات خالية من الإسراف والتلوث وتنتج سلع مصممة لحماية والحفاظ على البيئة؛

☞ تستخدم ممارسات إدارية جيدة وشاملة بحيث تكون مستعدة للتعامل مع حالات الطوارئ الخارجية والداخلية والحوادث.

ينبثق منهج الترشيد بمفهوم التصنيع وفق منهج الترشيد Lean Manu Factoring ومفهوم محاسبة الترشيد Lean Accounting وهما مفهومان يرتبط كل منهما بالآخر بعلاقة تكامل، حيث أن نظام محاسبة الترشيد وجد لتلبية احتياجات المؤسسات التي تطبق منهج الترشيد، ويبين أنه بدء تقديم نظام التكاليف تيار القيمة عندما بدأت أساليب التصنيع المرشد في الظهور، فهو يقلل من الإسراف؛ لأنه يقضي على معظم المعاملات المرتبطة لمحاسبة التكاليف، كما يوفر معلومات ملائمة في الوقت المناسب لأعضاء فريق تيار القيمة.²

يقوم منهج الترشيد إلى خمس مبادئ أساسية وهي:³

☞ تحديد القيمة؛

☞ تحديد تيار القيمة؛

☞ جل القيمة تتدفق بسلاسة عبر تيار القيمة؛

☞ جعل الميل يسحب القيمة من تيار القيمة؛

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، ص 461.

² المرجع نفسه، ص 462.

³ Baggaley Bruce, **Costing by Value Stream**, Journal of Cost Management, 17(3): 24-30. (May/June 2003), p 159.

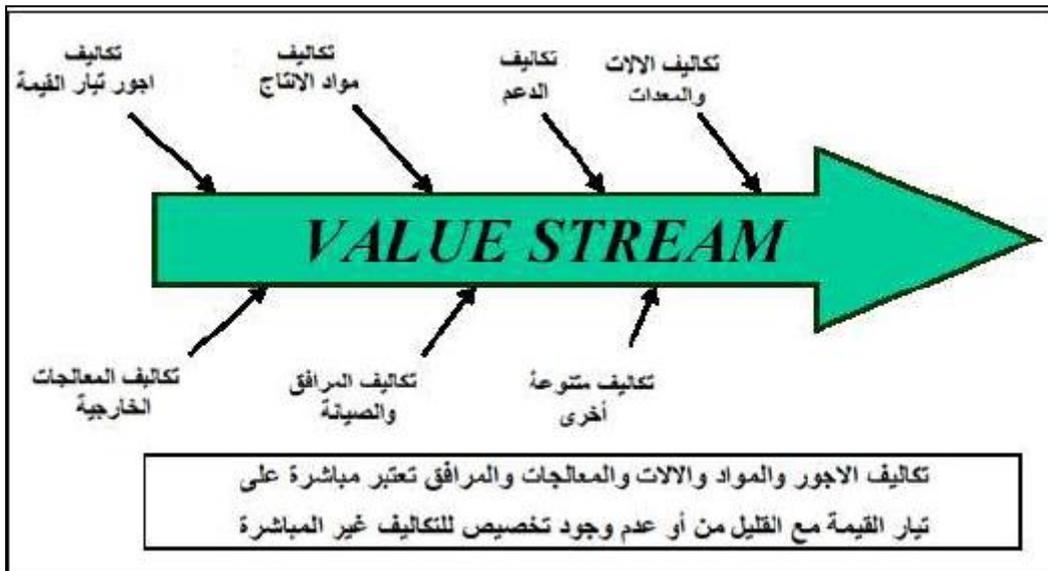
كما أخيرا السعي نحو الاكتمال.

فالنظم التقليدية صممت لقياس التكاليف في المؤسسات التي تعتمد على الأقسام الإنتاجية والإدارات، أما في ظل منهج الترشيد فيتم تقسيم العمل من مؤسسة الأعمال إلى مجموعة تيارات القيمة وكل تيار قيمة يتخصص بوظيفة معينة كتيار قيمة البحث والتطوير أو بإنتاج سلعة معينة أو مجموعة متجانسة من السلع (تسمى عائلة المنتجات) حيث يبدأ تيار القيمة من بداية العملية إلى نهايتها.

ويمثل تيار القيمة كافة الأنشطة التي تسعى إلى تقديم المنتج سواء كانت الأنشطة تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة بداية من مرحلة الإطلاق واستلام أمر الإنتاج حتى تحصيل النقدية.

الشكل الموالي يوضح أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة:

شكل رقم 4-2: أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة



Source: Baggaley, Bruce, **Costing by Value Stream** , Journal of Cost Management, 17(3): 24-30. (May/June 2003), p 159.

من الشكل يتبين أن نظام التكاليف تيار القيمة يتضمن سبع أنواع من التكاليف:

- كما تكلفة الأجور Labor Stream Value
- كما تكلفة المواد Materials Production
- كما تكاليف الدعم Support Production
- كما تكلفة الآلات والمعدات Machines And Equipment
- كما تكلفة المعاملات الخارجية Processes Outside
- كما تكلفة المرافق Facilities And Maintenance
- كما كافة تكاليف تيار القيمة الأخرى Costs Stream Value Other All

حيث يتم تحميل تيار قيمة بكافة التكاليف المتعلقة بها بشكل مباشر، وبالتالي لا يوجد الكثير من تكاليف البيئية والاجتماعية والتكاليف غير مباشرة؛ حيث يكون تخصيص التكاليف في حدود ضيقة للغاية وبذلك يتم التغلب على مسألة تخصيص التكاليف التي تعد من أعظم المشاكل التي تسببها نظم التكاليف التقليدية. هذا ولما كانت المحاسبة بصفة عامة ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة، تعتبر من العلوم الاجتماعية التي تتأثر بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية من حولها، مما يؤثر بدوره على أهداف والمعلومات المطلوب أن توفرها، فإن هذا يتطلب إجراء تغييرات لازمة في نظم التكاليف وتطويرها بما يجعلها تشمل الجوانب البيئية والاجتماعية، وتعتبر محاسبة التكاليف الكلية Full Cost Accounting صورة من صور نظم معلومات التكاليف المتطورة التي تسعى إلى تحديد إجمالي التكاليف (البيئية والاجتماعية)، والتي تتكون من تكاليف بيئية واجتماعية داخلية وخارجية، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 5-2: نهج محاسبة التكاليف اتجاه الاستدامة

	التكلفة الإجمالية		
التكلفة الخارجية	التكلفة الخارجية لرأس المال البشري	التكلفة الداخلية لرأس المال البشري	التكلفة الداخلية
	التكلفة الخارجية البيئية	التكلفة الداخلية البيئية	
	التكلفة البيئية		

Source: Thomas Heupel , **implementing standard costing within aim to guiding behaviour in sus_sustainability orientated organisation**, Chapter 7, Springer, 2006, P 166.

من الشكل أعلاه يمكن استنباط ثلاث نماذج لمحاسبة التكاليف:¹

أولاً: الهيكل المحاسبي التقليدي Typical Framework accounting ويتم فيه التركيز على التكاليف الخاصة المباشرة؛

ثانياً: الهيكل المحاسبي المعدل Accounting COST Full Modified work Frame وفيه يتم التركيز على التكاليف الخاصة المباشرة وغير المباشرة؛

¹ محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 222.

ثالثاً: هيكل المحاسبة الاجتماعية الكاملة Full Social Accounting Framework وفيه تؤخذ كل التكاليف في الاعتبار سواء داخلية (مباشرة، غير مباشرة) أو خارجية (اجتماعية).

وعلى الرغم من أفضلية النموذج الثالث وقدرته على توفير أفضل معلومات عن إجمالي التكاليف البيئية إلا أنه صعب التطبيق لأن التكاليف الاجتماعية الخارجية صعبة التحديد والقياس _ خاصة في حالة اشتراك أكثر من طرف في التكلفة _ وذلك لأن قياسها يحتاج إلى استخدام مقاييس كمية ووصفية، فعلى الرغم من أن التكاليف البيئية الإجمالية تتكون من تكاليف بيئية داخلية وخارجية، إلا أنه لا يمكن استبعاد التكاليف البيئية الخارجية وللتغلب عليها يمكن قياسها بدلالات الغرامات والضرائب البيئية التي تفرضها الدولة على المؤسسات الاقتصادية التي تقوم بأنشطة ضارة بالبيئة.

المطلب الثالث: فوائد وأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة

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

الفرع الأول: 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:¹

☞ جمع المعلومات عن النفقات البيئية 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؛

☞ 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 متماشياً مع التوجه السابق لقياس الأداء غير

¹ Constructing Excellence, **sustainability accounting**, 2004. In Site Internet:

www.constructingexcellence.org.uk/pdf/sustainable_business_accounting.pdf. Retrieved: 26.12.2012.

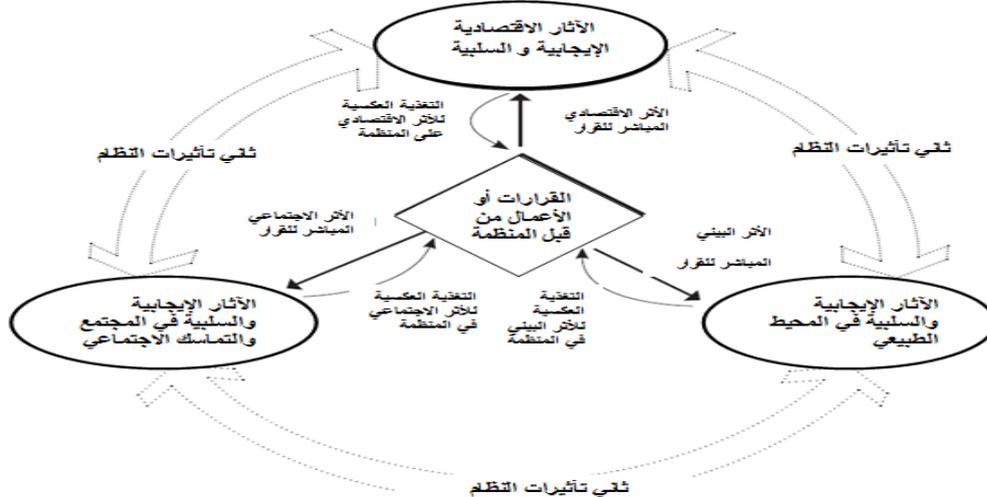
المالي للمؤسسات الذي تناول نظام لتقييم الأداء مستند إلى بطاقة العلامات المتوازنة للأداء **Balanced Scorecard** الذي تناول محاور أربعة: المحور المالي؛ ومحور الزبائن، ومحور العمليات والمراحل الداخلية، ومحور التعلم والنمو، ومن الملاحظ أن هذا النظام جاء متماشيا مع متطلبات تطبيق التنمية المستدامة من حيث أن 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

الفرع الثاني: 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 دوراً هاماً في تحقيق تكامل نظم الأعمال المستدامة، وتحديد أولويات مداخل النظم التي تحقق رضا العميل وتعمل على تطوير رأس المال الطبيعي، فهي الأمور الهامة فيما يتعلق بالمحاسبة داخل المؤسسات. حيث الشكل الموالي يوضح كيفية تكامل القرارات في نظم معلومات الاستدامة:

شكل رقم 6-2: الترابط بين القرارات التنظيمية على المحاسبة عن التنمية المستدامة



Source: Anthony hop wood And others, **introduction to the accounting for sustainability case studies**, publishing for a sustainable future, London Washington, DC, 2010, p 04.

¹ متعب عايش البقمي، سليمان حسين البشتاوي، مرجع سابق، ص 461.

وبصرف النظر عن الدوافع الأخلاقية من بعض المديرين، وأهمية 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 المؤسسة الاقتصادية؛

- **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 الرابع: 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، وبتالي يتوقع أن تتركز البحوث والدراسات والمؤتمرات العلمية في مجال المحاسبة للسنوات المقبلة نحو هذا المفهوم، نوجزها كآتي:

الفرع الأول: 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، انشأت لتطوير ونشر معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة لأغراض إعداد التقارير المتكاملة حول قضايا التنمية المستدامة في الصناعة، ومعايير SASB هي مناسبة للإفصاح في الإبلاغات 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 لـ: 88 من الصناعات في 10 قطاعات باستخدام أصحاب المصلحة المتعددين عملية شفافة، معايير تصف كل من الآثار وكذلك الفرص للابتكار، مع أنها تميز وضع المؤسسة فيما يتعلق بقضايا الاستدامة والقدرة على خلق القيمة على المدى الطويل.²

¹ Stefan schaltegger, Roger Burritt, **corporate sustainability accounting a catch phrase for compliant corporations or a business decision support for sustainability leaders?** Eco-efficiency in industry and science,2006, springer, p p 44- 45.

² Kelly Gilman and Jess Schulschenk, **Sustainability Accounting Standards Board. In Site Internet:** Www.sasb.org. Retrieved: 04.10.2014.

الفرع الثاني: 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 المصلحة وقيمتها.

تقاطع عالم الأعمال والاستدامة في ثلاثة أبعاد رئيسية هي: الجدوى الاقتصادية والرفاه الاجتماعي، والمسؤولية البيئية. المحاسبين يعملون في هذه المجالات لتضمين أبعاد الاستدامة في استراتيجية 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 الانفاق الرأسمالي في مجال التكنولوجيا وممارسة الاستدامة، ومعلومات عن حوادث العمل ومعدلات الاصابات والتدريب، ومعدل دوران العاملين، ومعدل التغيب عن العمل، ونسبة النساء في العمل وتمثيلها في مجلس الإدارة، ورضا العاملين، واستقلال مجلس الإدارة وهياكل الاجور، ادارة المخاطر ومعلومات عن مشاركة اصحاب المصالح ومخاطر التقاضي التبرعات.²

الاتحاد الدولي للمحاسبين ومشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) يلعبان دوراً حيوياً في المساعدة على خلق مؤسسات وأسواق مستدامة، وخاصة في مجالات المساءلة وقياس النتائج، ويقول Robert Bunting، رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين: " أن المنظمات 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 نؤدي بها أعمالنا."³

الفرع الثالث: مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S)

مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) التابع لأمير ويلز 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:⁴

¹ <http://www.ifac.org>. Retrieved: 04.10.2014.

² International federation of Accounting, **Investor Demand for Environmental Social, and Governance Disclosures Executive Summary**, IFAC, 2011. In Site Internet: www.ifac.org. Retrieved: 04.10.2014.

³ <http://www.integratedreportingsa.org>. Retrieved: 04.10.2014.

⁴ قسم الاتصالات بالاتحاد الدولي للمحاسبين، التحديث الخاص بالاتحاد الدولي للخبراء المحاسبين (IFAC) موجزات حول التطورات التي حدثت على الاتحاد، 28 ماي 2010. يمكن الاطلاع على التحديث كاملا من خلال الموقع التالي:

web.ifac.org/publications. Retrieved: 04.10.2014

☞ رفع مستوى الوعي وتيسير 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 يؤكد 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

● الاستراتيجية والرقابة

☞ التزام مجلس الإدارة والإدارة العليا؛

☞ فهم وتحليل لأبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية؛

☞ دمج أبعاد الاستدامة في استراتيجية 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 إداراتها؛

☞ 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.

الفرع الرابع: 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، تأسست مبادرة بيرل لتعزيز الشفافية والمساءلة والحوكمة الرشيدة وأفضل ممارسات الأعمال في الثقافة المؤسسية في العالم

¹ The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) And others, **Evolution of corporate sustainability practices Perspectives from the UK, US and Canada**, Chartered Institute of Management Accountants, 2010, p 03.

العربي، هي شبكة نامية أعضاؤها من قادة الأعمال الملتزمين بدعم العمل المشترك، ويظهرون قيادة إيجابية ومشاركة في المعارف والخبرات، حيث منذ منتصف 2011، تقود مبادرة بيرل مبادرات ملموسة في منطقة مجلس التعاون الخليجي حول موضوعات تتضمن مكافحة الفساد، وحوكمة المؤسسات والأخلاقيات والنزاهة، والتقارير المتكاملة، والإفصاح المؤسسي، وممارسات الأعمال المسؤولة، تقوم مبادرة 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 أبو ظبي 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 الخبرات.¹

حيث مشروع Accounting for Sustainability (A4S) ويلز يقول " يجب أن نواجه تحديات القرن الحادي والعشرين متسلحين على احسن تقدير بنظم صنع القرار والتقارير الخاصة بالقرن العشرين".² وهذا مما يدل على أن هناك اتجاه متزايد على التقارير المتكاملة في عالم الاعمال International Integrated Reporting Council التي تتضمن معلومات مالية وغير مالية كأساس لمخرجات نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المبحث الثالث: مناهج تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

حدد Gray أربع طرق مختلفة للمحاسبة عن الاستدامة التي تمثل من وجهة نظره التطور التاريخي والفكري للمحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث حدد أربع أساليب مختلفة للمحاسبة عن التنمية المستدامة وهي:³

☞ تكلفة المستدامة؛

☞ محاسبة مخزون رأسمال الطبيعي؛

☞ تحليل المدخلات والمخرجات؛

☞ محاسبة النتيجة النهائية للأبعاد الثلاثة.

هذه الأساليب الأربعة تشكل معا محاسبة التكلفة الكاملة Full-Cost Accounting أو طريقة المحاسبة عن الأبعاد الثلاثة (TBL)، الأمر الذي يترتب عليه تحديد النواحي العامة وإطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المطلب الأول: التكلفة المستدامة

التكلفة المستدامة هي التكلفة (افتراضية) لاستعادة الأرض إلى الحالة التي كانت عليها قبل تأثير المؤسسة عليها، ويمكن تعريفها كما يلي: " هي مقدار الأموال التي يجب أن تنفق في نهاية الفترة المحاسبية من

¹ <http://www.pearlinitiative.org> . Retrieved on: 22.03.2014

² مذكرة تفاهم بين مبادرة بيرل ومشروع الأمير ويلز، نوفمبر، 2015. متاح على الموقع الإلكتروني التالي:

<http://www.arabic.arabianbusiness.com/business/education>. Retrieved on: 22.03.2014

³ Gray. R, **Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability**, Accounting Organisations and Society, 1992, p 399.

طرف المؤسسة من أجل إرجاع الكائنات الحية وبيئتها المكونة للمحيط الحيوي مرة أخرى إلى الوضع الذي كان في بداية الفترة المحاسبية".¹

حيث ركز Gray على المفهوم المحاسبي لصيانة رأسمال وتطبيقه على المحيط الحيوي Biosphere بالاعتراف بالحاجة إلى الحفاظ على مخزون رأسمال الطبيعي للأجيال المستقبلية، إن المؤسسة المستدامة هي المؤسسة التي تحتفظ برأسمال طبيعي سليم يتسم بعدم إحداث ضرر للأجيال المستقبلية، ويتم طرح التكلفة المستدامة من الربح المحاسبي - محسوب باستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً- للتوصل إلى المستوى العام النظري لربح أو خسارة الاستدامة. وإذ ما زادت التكلفة المستدامة عن الربح المحاسبي يتم قياس درجة الاستدامة بصورة نقدية.

إن المشكلة العملية في تقييم التكاليف الخارجية على سبيل المثال التلوث قد تم توثيقها والتأكيد عليها على نحو جيد في عديد من الدراسات أي إن ضرر أو خسارة على رأسمال الطبيعي الحرج سوف يتم تقييمها نظرياً عند تكلفة غير محددة. حيث أنها غير قابلة للانحلال Irreplaceable ويترتب على ذلك نتيجة مفادها إن أنشطة المؤسسة التي تسبب ضرر لرأسمال الطبيعي تعتبر غير قابلة للاستدامة، ولسوء الحظ فإن احد فروع الأحياء التي تدرس العلاقة بين الكائنات الحية وبيئتها لا يوفر حلول واضحة وغير قابلة للجدل وللمشاكل البيئية، في حين إن تكاليف الإحلال خلال مدى من الحلول المقترحة للمشاكل البيئية.

عموماً توفر التكلفة المستدامة مثلاً عن إستخدام المبدأ المحاسبي المقرر، في تلك الحالة صيانة رأس المال وتطبيقه على رأس المال الطبيعي بدلاً من رأس المال. وقد تم الإعراف بالأخطار الكامنة أو الموروثة للمحاسبة عن رأس المال الطبيعي داخل إطار محرك للسعر طبقاً لدراسات النظريين والأكاديميين البارزين في أدبيات المحاسبة. وقد قدم كل من Gray and Bebbington توضيح لصعوبات التطبيق العام للتكلفة المستدامة. كما أشار أيضاً إلى نتيجة هامة أخرى مفادها إن عملية التشغيل مع المؤسسة ومحاولة تقدير التكلفة المستدامة قد تثبت إنتاج بيانات أكثر قيمة مقارنة بالبيانات المالية المنتجة.²

عموماً إن التكلفة المستدامة ومحاسبة التكاليف التامة ليست بالضرورة أنماط محاسبة متكافئة على الرغم من أن كلا من الطريقتين تحاول أخذ في الحسبان التكاليف البيئية الخارجية على التنظيم والتي يربطها مع التكاليف الداخلية يمكن توفير صورة أكثر شمولاً للتكاليف الإجمالية. إن محاسبة التكاليف التامة تحاول أن تأخذ التكاليف الإجمالية الناتجة من الأنشطة الاقتصادية للمنظمة متضمناً التكاليف البيئية والاجتماعية محاولة لتقييم الآثار في صورة مالية. تعتبر تلك الطرق المحاسبية محاولة لمواجهة تحريفات أو تضليل المعلومات المتضمنة داخل الأسعار السوقية نتيجة استبعاد التكلفة الاجتماعية والبيئية والتي تقود إلى سوء تخصيص الموارد بالإضافة إلى التدمير الاجتماعي والبيئي.

¹ Gray. R, **Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000 AD**, Environmental Values, 1994, p 33.

² Bebbington, J, Gray. R, **Ran account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization**. Critical Perspectives on Accounting, 12. 2001, p 587.

المطلب الثاني: محاسبة مخزون رأسمال الطبيعي

تتضمن محاسبة مخزون رأس المال الطبيعي تسجيل مخزون رأس المال الطبيعي عبر الزمن مع التغيرات في مستويات المخزون المستخدمة كمؤشر -تخفيض- لجودة البيئة الطبيعية، هناك أنواع عديدة من مخزون رأسمال الطبيعي يمكن معها تسجيل ومراقبة والتقرير عن إستفادات أو التحسينات داخل أنواع مختلفة.

حيث يؤكد Gray على وجود أربعة أنواع من الرأس المال الطبيعي وهي كالتالي:¹

- رأس المال الطبيعي الحرج Critical على سبيل المثال طبقة الأوزون، الغابات الاستوائية، التنوع الإحيائي؛
- رأس المال الطبيعي غير المتجدد وغير قابل للتجديد Non-renewable/non-substitutable على سبيل المثال؛ الغاز، البترول والمنتجات الاستخراجية؛
- رأس المال الطبيعي غير المتجدد Non-reniable/substituable على سبيل المثال؛ تصريف النفايات واستخدام الطاقة؛
- رأس المال الطبيعي المتجدد Renewable على سبيل المثال ؛ أشجار المزارع ومصايد الأسماك.

إن محاسبة مخزون رأس المال الطبيعي يمكن أن تكون غير مالية بشكل أكثر شيوعاً وقد يمكنها تتبع توقعات الموارد على نحو كمي ولكن ليس على أساس وحدات نقدية، عل الرغم من أن البعض مثل Jones قد اقترح استخدام تقييم الأصول الطبيعية باستخدام وحدات مالية، حيث قام بتطبيق مدخل المخزون على مشكلة المحاسبة للتكثيف الإحيائي وتبني عملية تتكون من ثلاث أجزاء تتضمن عملية التسجيل والتقييم والتقرير عن موطن الأصل الطبيعي والحياة البرية والحياة النباتية والحيوانية، كما اقترح تجميع سجلات المنظمات الفردية لبناء سجلات قومية للمخزون الطبيعي.

إن أثر المحاسبة التقليدية على محاسبة مخزون رأس المال الطبيعي يعتبر واقعياً عند تطبيق مفهوم صيانة رأس المال Maintenance Capital بالإضافة إلى استخدام المحاسبة الإدارية كأداة للرقابة على المخزون، واعتماد على حجية وفلسفة الاستدامة القوية يمكن أن يتم تطبيق مفهوم صيانة رأس المال لكل نوع من رأس المال الطبيعي ورأس المال من صنع البشر بالإقرار بان الفرصة الخاصة بإحلال رأس المال المادي البديل من صنع البشر أو لرأس المال الطبيعي يعتبر محدوداً.

إن المحاسبة عن المخزون الطبيعي تعتبر في مرحلة استكشافية وريادية، إن كل دقة والنفعية المحتملة لتلك المعلومات تحتاج إلى أن يتم اختبارها مع مزيد من الأبحاث النظرية والتجريبية، وتتضمن معظم التحديات تحديد الوحدة المحاسبية الملائمة التي يتم تطبيق الطريقة عليها والتي تكون هي المجتمع ذاته وعند مستوى منطقة معينة بدلا من مستوى المؤسسة، وبالمثل فإن المبدأ المحاسبي الأهمية النسبية تعتبر هاماً عند تحديد مستوى التفصيل ودرجة

¹ Gray. R, Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000 AD. Op.Cit, p 45.

الدقة المطلوبة لتحديد البيانات ومراحل التقرير. ورغمنا عن المناقشة السابقة وسواء تم اعتبار حسابات المخزون الطبيعية يمكن أن تعكس على نحو ذو مغزى تداخل وترابط وتشابك الطبيعة والكثافة الضخمة لها محل شك كبير أم لا.

المطلب الثالث: تحليل المدخلات والمخرجات

يستخدم تحليل المدخلات والمخرجات للمحاسبة عن التدفق المادي للموارد ومدخلات الطاقة والمنتجات ومخرجات النفايات في الوحدات المادية، حيث هذا التحليل يساعد على قياس كافة مدخلات المواد داخل العمليات ومخرجات المنتجات التامة والإنبعاثات والمواد المعاد تدويرها والنفايات محل التصريف.

وقد تم المحاسبة عن تدفقات الموارد باستخدام وحدات من الحجم على الرغم من إن المحاسبة في الوحدات المالية تعتبر ذات جدوى يستخدم تحليل المدخلات والمخرجات أسلوب التوازن المتآلف للمحاسبين والذي يطبق مبدأ ما جاء يجب أن يذهب وتوفير مدخل منظم لتقديم المعلومات البيئية.

إن المزايا التي تم التقرير عنها لتحليل المدخلات والمخرجات تتضمن تحديد الموارد ووفرات الطاقة المحتملة وغالباً ما تكون الخطوة الأولى في ظل عملية المراجعة البيئية، كما أنها يمكن أن تسهل ابتكار المنتج واستراتيجيات منع التلوث ولا سيما عند تشكل جزء من تحليل دورة حياة المنتجات والعملية.

إن تحليل المدخلات والمخرجات لا يقيس الاستدامة وعدم الاستدامة وإنما بالأحرى فإنه يوفر حساب شفاف للتدفقات المادية داخل أو خارج العملية، كما انه يمكن من إجراء تحليل إضافي للأثر البيئي واستراتيجيات الاستدامة على نحو شامل.¹

وبخلاف الأنماط السابقة للمحاسبة عن الاستدامة فإن تحليل المدخلات والمخرجات له نشأته وجذوره في أساليب المحاسبة عن المواد المستخدمة في العلوم المادية بدلاً من مبادئ المحاسبة المالية أو الإدارية وتطبيقاتها.

المطلب الرابع: محاسبة النتيجة النهائية للأبعاد الثلاثة

تم وصف نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة المشار إليه بمحاسبة النتيجة النهائية للأبعاد الأساسية الثلاثة TBL التي تهدف إلى التقرير عن نتائج الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة الاقتصادية، أن وضع وتحديد النتيجة النهائية TBL يمثل تعريف ثلاثي الأبعاد للتطور المستدام.²

وقد حاولت بعض أنماط ذلك النموذج الثلاثي للأبعاد استخدام الوحدات النقدية لقياس الأداء الاجتماعي والاقتصادي والبيئي، في حين أن بعض الأنماط الأخرى على سبيل المثال تلك المستخدمة في إرشادات محاسبة عن التنمية المستدامة لمبادرة التقرير العالمية حيث تستخدم مصفوفة واسعة من المؤشرات لقياس الأداء تجاه تحقيق هدف الاستدامة، إن استخدام المؤشرات لتقدير المتغيرات التي لا يمكن قياسها على وجه دقيق له تاريخ

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 140.

² Ellington, J, **Triple bottom-line reporting: Looking for balance**. Australian CPA, (March), 1999, pp 19-21.

طويل من الاستخدام في العلم البيئي، وهي تعتبر ملائمة حيث لا يمكن أن تتم ملاحظة المتغيرات التي تعتبر متأصلة على نحو معقد بشكل مباشر.¹

إن النمط الأخير لإرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة المرتبطة بمبادرة التقرير العالمية المنشور في القمة العالمية عن التنمية المستدامة في جوهانسبورغ 2002 قد وفرت إطار عمل صارم لتطبيق تقرير محاسبة عن نتائج الأبعاد الثلاثية.

المبحث الرابع: إعتبرات القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن قياس إسهامات المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة مشكلة معقدة تتطلب جهود متخصصين في مجالات متعددة، حيث ناقش في هذا المبحث محددات القياس في مجال المحاسبة المالية للكشف عن إمكانية استيعاب تلك المحددات لقياس أبعاد الاستدامة، وذلك لتحديد الأسس الأساسية التي يجب أن تستند إليها أثناء عمليات القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المطلب الأول: القياس في المحاسبة

يقصد بنطاق القياس المجال الوظيفي المحدد لسمة الكيان، الذي يمثل محور اهتمام هذا القياس، أما موضوع القياس فيقصد به الظواهر المعنية التي تقع على دائرة القياس، ويستند تحديد نطاق وموضوع القياس المحاسبي إلى افتراضات الوحدات Entities والاستمرار Continuity والتبادل Exchange والموضوعية.²

الفرع الأول: مدخل مفاهيمي للقياس

يعود أساس القياس نظرياً إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية وفي مقدمتهم عام الفيزياء (Galileo) فقد حددت العناصر العلمية الأساسية لعملية القياس عموماً بأنها (نظام عددي، وقواعد حسابية)، وفي خضم عملية التطور العلمي ساهم علماء آخريين في تطوير عملية القياس منهم (Helmholtz) إذ أصدر مؤلفاً عام 1887 تضمن ضرورة إضافة عنصر جديد لعملية القياس ألا وهو الإضافة الرياضية (الطبيعية) أو التجانس.³ وتبعهم في تبني تلك الأفكار المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية (Campell)، وكانت النظرية الكلاسيكية للقياس تطبق بشكل أساسي في العلوم الطبيعية والتي تعتمد أساساً على قياس الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالوزن والطول والحجم والعدد وغيرها أما الخواص المعنوية فهي لم تكن تخضع للقياس، واستمر هذا الوضع لغاية 1946 عندما أصدر (Steven) مؤلفاً حول نظرية القياس تبنى فيها مفاهيم حديثة لشمول الخواص المعنوية للقياس وبالتالي أصبح بمقدور العلوم الاجتماعية أن تفيد من تطبيقات النظرية الحديثة للقياس.

¹ Moldan, B, Billharz, S, et al, **Sustainability indicators: A report on the project on indicators of sustainable development**. Chichester: John Wiley & Sons. 1997, p 33.

² محمود عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 40.

³ محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص 111.

الفرع الثاني: تعريف القياس المحاسبي

عرف القياس المحاسبي بعدة تعريفات نذكر منها:

☞ القياس المحاسبي هو "مقابلة خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر وتتم المقابلة باستخدام الأرقام والرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة"¹.

☞ يعرف القياس المحاسبي وفق لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) على أنه "تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها القوائم المالية والتي ستظهر بها قائمة المركز المالي وبيان الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس"².

☞ عرف القياس المحاسبي أيضاً "تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث"³.

☞ أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"⁴.

وبتالي يمكن القول أن عملية القياس هي عملية مقابلة بمحمل الأحداث التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بالأرقام للتحكم في هذا الحدث وإدارته على الفترات المحاسبية (بداية الفترة ونهاية الفترة).

المطلب الثاني: المحددات الأساسية للقياس المحاسبي وأثر ذلك على قياس التنمية المستدامة

يقصد بمحددات القياس كل من موضوع القياس ونطاق المجالات التي تخضع إلى عمليات القياس، ومن ثم الانتقال من محددات القياس المالي التي تقابل الأحداث المالية، إلى محددات القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة التي تقابل الأحداث التي ترتبط بالأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام في المؤسسة الاقتصادية.

الفرع الأول: مدخل لمحددات القياس

يمثل القياس المحاسبي عنصر أساسياً من عناصر التطبيق المحاسبي الذي لقي المزيد من الاهتمام على مر العصور التي تطورت المحاسبة، خلالها وواجهت العملية المحاسبية فيها الكثير من التحديات وحاول المحاسبون التكيف معها مع الالتجاء إلى علماء الاقتصاد والمهندسين والفلسفة لتفسير الأهداف المرغوبة اجتماعياً وتنفيذها والتعامل معها من خلال خبراتهم بمشاكل القياس، وقد استجاب القياس المحاسبي للآثار التي تركتها العوامل البيئية فيه، وذلك يجعل القياس المحاسبي يتضمن أبعاداً متعددة ليخدم أغراضاً متعددة تذهب إلى ما هو أبعد من الأهداف التقليدية للمخرجات المحاسبية، والتي تمثل أهدافاً جديدة تسعى المحاسبة إلى تحقيقها بتوفير المعلومات

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطابع ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 62.

² علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في إحدى المؤسسات الصناعية العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق المجلد 2، العدد 8، 2009، ص 67.

³ أحمد محمد مخلوف، مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، اطروحة دكتوراه في علوم التدبير، جامعة أحمد بوقرة يومرداس، الجزائر، 2014، ص 76.

⁴ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 100.

الملائمة لأغراض اتخاذ قرارات تساهم في تحسين وتحقيق الرفاهية، وأن إخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية الإيجابية والسلبية لأنشطة الوحدة للقياس المحاسبي من أهم التحديات التي تواجهها العملية المحاسبية، والمتمثلة في المحاسبة عن التنمية المستدامة.

الفرع الثاني: محددات القياس في نظام المحاسبة المالية

تتمثل محددات القياس في نظام المحاسبة المالية في الحقائق التالية:¹

● **الحقيقة الأولى:** انه في ضوء فرضي الوحدة المحاسبية والاستمرار بتحدد نطاق القياس في المحاسبة المالية من

حيث طبيعة النشاط والبعد الزمني للنتائج المرغوب قياسها في الآتي:

☞ يختص القياس المحاسبي بقياس الأنشطة التي تدور في النطاق الوظيفي للمؤسسة الاقتصادية، وينحصر هذا النطاق في الأنشطة ذات الطبيعة الاقتصادية؛

☞ يدور القياس المحاسبي حول ما له تأثير على المصلحة الاقتصادية للمؤسسة الاقتصادية باعتبارها المحدد لبقائها واستمرارها.

● **الحقيقة الثانية:** أنه على ضوء مقتضيات الموضوعية العملية يتحدد نطاق موضوع القياس المحاسبي في الآتي:

☞ حصر موضوع القياس المحاسبي في نطاق الأحداث الناتجة من تداول عناصر الثروة أو ما يتم عنها من تدفقات بين المؤسسات الاقتصادية والأطراف الخارجية؛

☞ تتحدد السمة الغالبة لموضوع القياس في نطاق عناصر الثروة أو ما يتم عنها من تدفقات قابلة للقياس النقدي على الأسعار السوقية عند التداول.

الفرع الثالث: نطاق القياس في المحاسبة عن التنمية المستدامة

من المناقشات السابقة يتضح أن نطاق القياس في المحاسبة عن التنمية المستدامة، لم يعد النطاق الوظيفي للمؤسسات الاقتصادية محصوراً في دائرة الوظائف التي تحقق المصلحة الاقتصادية الخاصة، بل أصبح ينظر إلى المؤسسة باعتبارها مؤسسة تعمل لصالح الأطراف الاجتماعية المختلفة الممثلة لكافة قطاعات المجتمع بدلاً من النظر إليها باعتبارها وحدة اقتصادية تعمل لصالح الملاك، وتحول الاهتمام إلى منطقة المصلحة الاقتصادية (البيئية- الاجتماعية) التي تبلور في مساهمة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة التي تنعكس على نوعية الحياة المستدامة للمجتمع، بعد أن كان اهتمامها مركزاً في منطقة المصلحة الاقتصادية لملاكها في الحاضر فالمؤسسة المعاصرة إلى جانب أنها وحدة اقتصادية فهي أيضاً وحدة اجتماعية، كما أن استمرارها وبقائها أصبح معلقاً على نجاحها في تحقيق مزيج من الأهداف التي ترضى جميع الفئات ذات المصلحة بما فيهم المجتمع.

كما سبقت الإشارة فإن موضوع القياس المحاسبي المالي - كما سبق إيضاحه - في الأحداث الناتجة عن تداول عناصر الثروة بين المؤسسة والأطراف الخارجية، وقد تبلور ذلك في اهتمام القياس المحاسبي بمجهودات ومنجزات المؤسسة الاقتصادية التي تنشأ عن عمليات التبادل والتي يمكن التعبير عنها عن خصائصها المتباينة في

¹ يسرى محمد البلنجي، محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 48.

صورة مالية، وبذلك اعتبرت التكلفة تضحيات (مجهودات) التي تعبر عن الدافع من وراء تحمل التكلفة، ولما كان الدافع هو المصلحة الاقتصادية الخاصة، فإن القياس انحصر موضوعه في المعاملات ذات التأثيرات المباشرة على هذه المصلحة، حيث تتم عملية المقابلة القياسية للمنجزات والمجهودات ذات العلاقة السببية المرتبطة بهذه العلاقة المباشرة، ويعني هذا إستيعاد التأثيرات الجانبية الموجبة والسالبة لتلك المعاملات والت تعرف في علم الاقتصاد بظاهرة العناصر الخارجية "Externalities".

وتتبلور ظاهرة العناصر الخارجية في الإختلاف بين المنافع والتكاليف الخاصة، والمنافع والتكاليف الاجتماعية، ويحدد الاقتصاديون العوامل الخارجية التي تؤثر على قرار الإستهلاك بثلاث وهي: اثر المسايرة، واثر الإنفرادية في الإستهلاك، واثر المظهرية، كما يحددون العناصر الخارجية التي تؤثر على قرارات الإنتاج في اثنين هما: العناصر الخارجية التقنية، والعناصر الخارجية المالية.

ولما كانت القضية التي تبحثها دراسات اقتصاديات الرفاه هي قضية تعظيم رفاه المجتمع وهي ذات القضية التي تقف خلفها دراسة المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة كأداة لتفعيل إسهاماتها في تحقيق التنمية المستدامة فإن هذا يتطلب معلومات ملائمة تعكس التأثير الكامل للمؤسسات الاقتصادية على المجتمع، لذلك فموضوع القياس ينبغي أن يتسع نطاقه ليشمل المنافع والتكاليف الاجتماعية (العناصر الخارجية) التي تحدثها عمليات هذه المؤسسات، حيث تترجم الاستدامة إلى خيارات وكل خيار له تكلفة حقيقية، وهي عبارة عن مجموع التكاليف البيئية والاجتماعية والاقتصادية مقابل العائد من كل خيار.¹

وعلى ذلك فإن استدامة التنمية يدور جوهرها حول المحافظة على الثروة الرأسمالية القومية المتمثلة في كل من رأسمال الطبيعي (الموارد الطبيعية، الأرض والأنظمة الحيوية) ورأس المال البشري والاجتماعي، فلم يعد بالإمكان إهمالهم عند قياس الثروة والتغيرات فيها، مما يمكن معه القول بأن موضوع القياس في المحاسبة عن التنمية المستدامة أو أيضاً الثروة والتغيرات فيها كما هو الحال في المحاسبة المالية، والاختلاف بينهما هو اتساع مفهوم الثروة في الأولى، وذلك بسبب ما تتصف به الثروة في المحاسبة عن التنمية المستدامة من خصائص.

المطلب الثالث: مداخل القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة

يتضح من الخصائص التي كشفت عنها الفرعية السابقة؛ أن العمليات المرتبطة بمجالات التنمية المستدامة إن قياسها يعد المشكلة الأساسية للمحاسبة عن التنمية المستدامة، وأشرنا إلى أن هذه المشكلة تنشأ من أن القياس البيئي والاجتماعي لا يزال من الموضوعات التي تواجه صعوبة لتطوير مدخل قياس عملي يلقي القبول العام كما في المحاسبة المالية حيث لا خلاف على مدخل القياس الكمي النقدي.

ولما كان الهدف من هذا الفصل هو التعريف بمفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة ضمن إطارها الفكري من حيث أنها أداة عملية يمكن إستخدامها لقياس نتيجة العمليات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسات الاقتصادية، فإن تمهيداً لهذا نرى من الضرورة إلقاء الضوء على ما يمكن أن تكون عليه مداخل القياس البيئي

¹ محمود عباس بدوي، يسرى محمد البناحي، مرجع سابق، ص 57-58.

والاجتماعي، حيث يمكن التمييز بين مدخلين: الأول وهو مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد، والثاني مدخل قياس متعدد الأبعاد، وبعد تقديم قراءة في أساليب القياس المتاحة ننتهي بتقديم مدخل عملي للقياس في المؤسسات الاقتصادية يمكن إستخدامه في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة.

الفرع الأول: مدخل قياس كمي ذي المضمون الواحد

يقوم مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد بصفة عامة على قياس الأشياء والظاهر كما بمقياس موحد يعكس خاصية مشتركة بينهما، بحيث يمكن أن تتوافر للمعلومات الناتجة عن قياس هذه الأشياء والظواهر خاصية التجميع الرياضي على مستوى جميع العناصر المكونة لها، وفي مجال القياس البيئي والاجتماعي يفرق بين إتجاهين بخصوص المقياس الموحد الذي يستخدم في قياس العمليات الاجتماعية :

الاتجاه الأول: يقوم على أساس استخدام مقياس كمي يعبر عنه بوحدة منفعة اجتماعية "Socialutile"؛

الاتجاه الثاني: يقوم على أساس استخدام وحدة النقد.

وفي ما يلي شرح لكلا من الإتجاهين:

الاتجاه الأول: القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية

يدور منطلق هذا الإتجاه حول ما ينبغي أن يكون عليه القياس الاجتماعي، وهو يستند إلى تمييز الاقتصاديين بين نوعين من القيمة للشئ؛ قيمة المبادلة وقيمة الاستعمال؛ ويقصد بقيمة المبادلة قدرة شئ ما له صفات معينة على أن يتبادل بشئ آخر له صفات مختلفة. أما قيمة الاستعمال؛ فيقصد بها قدرة الشئ على إشباع حاجة إنسانية مباشرة عندما يستعمله الإنسان، أو منفعة الشئ لمن يستعمله أو يتأثر به، فالمنفعة خاصة عامة للأشياء حتى بالنسبة لما ليست لها قيمة عادلة فالسلع والخدمات جميعها لها القدرة على إشباع حاجات إنسانية بالرغم من أن بعضها لا يكون لها قيمة مبادلة، ويتفق الاقتصاديون على قياس درجة الإشباع هذه كمياً في شكل وحدات نقدية.

وحيث يمكن التسليم بأن كافة العمليات الاجتماعية تشترك جميعها في أن لها تأثير على نوعية الحياة لكونها تدور حول إشباع أو عدم إشباع الحاجات الإنسانية المادية منها وغير المادية، فإن قياسها ينبغي أن يعكس درجة ما تؤدي إليه من إشباع بصرف النظر عن ما تحويه من قيمة مبادلة، خصوصاً وإن كثيراً منها لا توجد له هذه القيمة. وتماشياً مع ما يتفق عليه الاقتصاديون ينبغي قياس درجة ما تؤدي إليه هذه العمليات من إشباع اعتماداً على مقياس نمطي يعكس مقدار ما تحققه من منفعة، ويعبر عن هذا المقياس كمياً في صورة عدد من وحدات المنفعة الاجتماعية.

وينتمي الاقتصاديون في تناولهم لموضوع قياس الرفاهية الاجتماعية لأحد الإتجاهين فيما يخص بكيفية قياس المنفعة، ويقوم الإتجاه الأول على فكرة إمكانية قياس منفعة الأشياء ومقارنتها وجمعها، وقد عرف باتجاه المنفعة العددية "Cardinal Utility" أما الإتجاه الثاني فيقوم على إمكانية ترتيب أوضاع تنازلية أو تصاعدية لمنفعة الأشياء طبقاً لدرجة الإشباع التي يحصل عليها الفرد منها، ويعرف باتجاه المنفعة الترتيبية "Ordinal Utility"

ويعتمد الاقتصاديون على فكرة المنفعة عند دراستهم لسلوك المستهلك بالرغم من عدم وجود اتفاق حول ماهية وحدة المنفعة التي يمكن استخدامها كمقياس عددي لدرجة الإشباع، وبالرغم من تسليمهم بصعوبة قياسها كميًا، وحول هذا يقرر "باريتو" أنه لا يمكن قياس المنفعة التي يستمد الشخص من استهلاكه للسلعة أو الخدمة هي أمر شخصي بحت، ولا يمكن بالتالي أن يتصف موضوع القياس بالموضوعي أو الكمي. ويؤكد هذا فشل المحاولات التي قامت في الاتحاد السوفيتي- في الفترة التالية للثورة- لتطوير نظام قياس القيمة على أساس وحدة النقود الذي كان سائداً قبل قيام الثورة.¹

في ضوء قراءتنا لما سبق يتضح جلياً لنا أنه بالرغم مما تستند إليه وحدة المنفعة الاجتماعية من منطق يدور حول ما ينبغي أن يكون عليه القياس البيئي والاجتماعي، فإن ما ينبغي أن يكون يختلف عن ما يمكن أن يكون فتعذر قياس المنفعة عملياً يعتبر سبباً كافياً بعدم استخدامها كأساس يعتمد عليه القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة.

الاتجاه الثاني: القياس باستخدام وحدة النقد: يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، وفيما يختص بالمحاسبة عن التنمية المستدامة سبق الاتفاق على أنه غالباً ما تكون هذه الأسعار غير متاحة، يضاف إلى ذلك أيضاً إن هذه الأسعار قد لا تكون مؤشراً صحيحاً للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة. فقد يحقق المشتري فائضاً أثر عملية الشراء، وهو ما يعبر عنه الاقتصاديون بمفهوم فائض المستهلك الذي يعتبر "dupuit" فائض المستهلك بأنه: "قيمة الزيادة في المبلغ الذي كان المستهلك مستعداً لدفعه للحصول على السلعة أو الخدمة وبين المبلغ الذي دفعه فيها فعلاً عندما حصل عليها" كما يوضح "Abt" إمكانية قياس الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية بالاعتماد على فائض المستهلك، على أساس أن هذا الفائض يعكس الجهود الفنية والتنظيمية التي لها تأثيراتها على نوعية الحياة، فانخفاض سعر البيع الفعلي للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة الاقتصادية عن السعر الذي يكون المستهلكون مستعدين لدفعه يعتبر دالة لهذه الجهود، والتي يمكن قياس بفائض المستهلك الذي يتمثل في المساحة التي تحت منحني الطلب وفوق سعر البيع.

ومن مفهوم فائض المستهلك يتضح أنه لإمكانية استخدامه في قياس تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية المرتبطة بالتنمية المستدامة، يجب توافر معلومات عن السعر الذي يرغب في دفعه للمستهلكون وكذلك عن سعر البيع الفعلي، وهذه المعلومات كثيراً ما لا تتوافر بالنسبة للعمليات البيئية والاجتماعية، فمن ناحية أخرى لا تتوافر معلومات عن كافة أسعار البيع الفعلية لأن العديد من هذه العمليات لا يكون لها في الأصل أسعار تبادل.²

هذا وللتغلب على صعوبة قياس العمليات البيئية والاجتماعية في صورة نقدية اقترح "Estes" تقدير قيمة هذه العمليات إستناداً إلى بعض طرق التقدير غير المباشرة منها:

¹ يسرى محمد البلنجي، محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 59-60.

² المرجع نفسه، ص 61-62.

● **طريقة التقييم البديل "Surrogat Evaluation":** وفيها يتم الاعتماد على قيمة الأشياء أو الظواهر البديلة التي يتوقع منطقياً أنها تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات للأشياء أو الظواهر موضوع القياس، ففي مجال القياس البيئي والاجتماعي، يمكن تقدير قيمة المنافع التي تحققت للعاملين من المزايا العينية التي قدمها لهم المشروع في صورة مساكن مجانية مثلاً - بالاعتماد على طريقة التقييم البديل - وذلك بتقدير هذه المنافع استناداً إلى قيمة إيجار المثل، والمشكلة الأساسية التي تواجه استخدام هذه الطريقة هي مدى توافر البدائل الملائمة لإمكانية اختيار القيمة البديلة الملائمة من بينها.¹

● **طريقة الاستقصاء Survey:** وتعتمد هذه الطريقة في تقدير قيمة العملية البيئية أو الاجتماعية على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الأشخاص المتأثرين بها، حيث يتم سؤالهم عن قيمة التأثيرات المترتبة عليها من وجهة نظرهم، وتتطلب هذه الطريقة أن يكون الشخص الذي توجه إليه الأسئلة من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالعملية موضوع القياس، وأن يكون على دراية بكافة التأثيرات التي تقع عليه بسبب هذه العملية، وأن يكون قادراً على التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية، كما يعتبر صياغة الأسئلة من المحددات الأساسية التي تركز عليها صحة النتائج التي تؤدي إليها هذه الطريقة، فقد يعكس سؤال مثل: **كم تدفع لتجنب التأثير الضار للضوضاء؟** احد أمرين. محاولة بعض الأشخاص تعظيم مكانتهم بأن يسيروا إلى رغبتهم في دفع أكثر مما يرغبون في دفعه فعلاً، بينما يشير آخرون بمقدار أقل مما يرغبون في دفعه فعلاً خوفاً من أن تؤدي الإجابة الحقيقية إلى أعباء فعلية أكبر، وفي حالة توقع مثل هذا الموقف يكون من الأفضل إتباع **الأسلوب الإسقاطي "projective technique"** المستخدم في علم النفس، كان يتم سؤال أفراد عينة الاستقصاء عن المبلغ الذي يتوقع قيام غيرهم بدفعه مقابل العملية الاجتماعية موضوع القياس.²

ويجب مراعاة المعايير التالية عند استخدام هذا الأسلوب:

☞ أن يكون الشخص المتأثر على دراية واضحة بنطاق تلك التأثيرات عليه؛

☞ أن يمتلك القدرة على ترجمة التأثيرات الوحدات نقدية بشكل مباشر أو من خلال استخدام المقاييس البديلة؛

☞ وجود الرغبة الصادقة لدى الشخص المتأثر في تقييم الإجابة الصحيحة والصادقة وهنا تجب الإشارة إلى أن طبيعة بعض الأسئلة ينبغي أن تكون مخرجه لكي يتوخى الفائدة من المعلومات.

● **طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب "Oravoidance Restoration cost":** وتستخدم هذه الطريقة لقياس العمليات البيئية والاجتماعية التي ينتج عنها تأثيرات ضارة على نوعية الحياة، وفيها يتم تقدير هذه الأضرار على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر أو المبالغ اللازمة للمعدات والأجهزة الضرورية لتجنبه، وتستند هذه الطريقة في مجال القياس البيئي والاجتماعي على افتراض وجود علاقة عكسية بين الأضرار التي يتحملها المجتمع

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سابق، ص 147-148.

² محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 150.

والعمليات البيئية والاجتماعية التي يقوم بها المؤسسة الاقتصادية لتصحيح أو تجنب هذه الأضرار. فكلما قامت المؤسسة الاقتصادية بالإنفاق على تصحيح أو تجنب الضرر، كلما إنخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع، ومن أمثلة " تكلفة إصلاح الضرر" المبالغ التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية لتطهير المجاري المائية التي تستخدمها للتخلص من مخلفات عملياتها، ومن أمثلة "تكلفة تجنب الضرر" المبالغ التي تتحملها المؤسسة لمعالجة وتنقية هذه المخلفات قبل إلقائها في المجاري المائية.¹

هذا وان كان القياس النقدي يمكن تطبيقه في مجال القياس البيئي والاجتماعي، إلا أن إمكانية التطبيق تتوقف على إمكانية التوصل إلى التقديرات اللازمة لإستخدام طرق التقييم غير المباشرة السابقة، ويقف إستخدام هذه الطرق عند حدود معينة، وخصوصاً عند تقدير القيمة النقدية للمنفعة التي تعود على المجتمع نتيجة مساهمة المؤسسة في البرامج التي تحد من الأوبئة والأمراض مثلاً؟ أو نتيجة مساهمتها في تدعيم المؤسسات العلمية أو الهيئات التي تقوم بالأنشطة الثقافية مثلاً؟

لذلك يضع بعضهم المحددات التالية لاستخدام هذا الأسلوب:²

☞ إمكانية التحكم وتخفيض الآثار والنتائج الفرعية غير المرغوب به النشاط المشروع؛
 ☞ إمكانية حساب وتقدير التكاليف المالية من تلك الآثار والنتائج بقصد تحديد المسؤولية عنها؛
 ☞ إحتساب التكاليف الاجتماعية ضمن التكاليف الإجمالية للمشروع وتوفير المعلومات المناسبة عنها حتى تكون إدارة المشروع على بينة عند إتخاذ القرار بممارسة النشاط.

وعلى الرغم من أن كلاً من تكاليف منع حدوث الضرر أو تكاليف إعادة الوضع إلى ما هو عليه (تكاليف التصحيح) لا تعبر عن الرقم الدقيق لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع، ألا أنها تمثل أفضل رقم تقريبي أي أنها أفضل رقم بديل للتكاليف الاجتماعية الصحيحة.

مما سبق، يمكن القول أن مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد لقياس التأثيرات الكلية لمساهمات المؤسسة في المجالات البيئية والاجتماعية التي تكفل تحقيق التنمية المستدامة غير ملائم، وذلك للأسباب الآتية:

☞ عدم إمكانية استخدام مدخل القياس الكمي بوحدة المنفعة الاجتماعية لتعذر قياسها عملياً، بالرغم مما توفره من شمولية القياس على مستوى كافة العمليات البيئية والاجتماعية؛
 عدم إمكانية الإعتماد على القياس النقدي لتقدير قيم نقدية لكافة تأثيرات جميع العمليات البيئية والاجتماعية وخصوصاً للمنافع التي تحققها بعض هذه العمليات للمجتمع. لذلك يؤدي إستخدام القياس النقدي إلى عدم الشمول، وهو ما يتعارض مع الهدف من القياس الذي يمثل في توفير معلومات تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمشروع.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 151.

² أزهر يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، العدد الثاني والعشرون، 2008، ص 20.

الفرع الثاني: مدخل القياس المتعدد الأبعاد

يقوم مدخل القياس متعدد الأبعاد على قياس الأشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد خصائص الأشياء والظواهر موضوع القياس، وذلك دون التقيد بأسلوب قياس معين أو بنظام قياس محدد أو الاعتماد على مقياس وحيد.

ويستند استخدام هذا المدخل للقياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة إلى الطبيعة المميزة للعمليات البيئية والاجتماعية موضوع القياس، فحيث تتصف هذه العمليات بتعدد جوانبها وتباين أبعاد تأثيراتها، فإن مدخل القياس الملائم الذي ينبغي الاعتماد عليه في قياس هذه العمليات هو المدخل الذي يوفر معلومات تعكس هذه الطبيعة المميزة، والتي تضفي دلالة أكثر وضوحاً لتأثير العمليات البيئية والاجتماعية عما تضفيه المعلومات ذات الطبيعة المالية، فالمعلومات عن عدد العاملين الذين استفادوا من برنامج التدريب أو نسبة النقص في الحوادث نتيجة تطوير تصميم المنتج أو مقدار التخفيض في معدلات التلوث أو توصيف مساهمة المؤسسة في تفعيل تحقيق التنمية المستدامة قد تكون أحياناً لها دلالة بيئية واجتماعية أفضل من المعلومات المتولدة عن استخدام مدخل القياس النقدي.

هذا وإن كان مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد ينحصر نطاقه في أسلوب القياس الكمي الذي يقوم على نظام العد الأصلي "Cardinal" فإن نطاق مدخل القياس متعدد الأبعاد يتسع ليشمل أسلوب القياس الكمي بأنظمتها المختلفة إلى جانب أسلوب القياس الوصفي.

وفيما يلي عرض لهذين الأسلوبين، وما يوفرانه من معلومات في مجال القياس البيئي والاجتماعي:

أولاً- أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: يعرف "Steven" القياس الكمي بأنه؛ "تعيين أعداد للأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة" وتختلف صور المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم، حيث توجد- إلى جانب نظام العد الأصلي- أنظمة القياس التالية: نظام القياس الترتيبي "Ordinal" نظام القياس الفاصلي "Interval"، نظام القياس النسبي "Ratio".

نظام القياس الترتيبي "Ordinal": يقوم هذا النظام على ترتيب الأشياء أو الأحداث وإعطاءها رتبا وفق أكبر أو اصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس، أو يتم الترتيب طبقاً لدول تفضيل تتعلق بخصائص معينة حسب أفضلية كل عنصر من موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى. وعلى ذلك فإن توافر البيانات التي يولدها هذا النظام توفر نوعاً من المعلومات تفيد في الاختيار بين الأشياء، ويمكن الاعتماد على هذا النظام في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة في توفير بعض المعلومات التي لها دلالة بيئية واجتماعية، فمثلاً يمكن قياس أثر التلوث الذي تحدثه عمليات المؤسسة على أساس ترتيب العناصر السببية للتلوث طبقاً لشدة تأثيرها على الحالة الصحية، ويمكن قياس أثر برنامج التدريب الذي تعده المؤسسة على أساس ترتيب العاملين المستفيدين به طبقاً لدرجة المهارة التي اكتسبها من التدريب.¹

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سابق، ص 153.

كـ نظام القياس الفاصلي "Interval": يقوم على تحديد القدر الذي تتصف به الأشياء أو الأحداث من الخاصة محل القياس تحديدا كميًا، فلا يكتفي القياس الفاصلي بتحديد دالة التفضيل بين الأشياء والأحداث، إنما يحدد أيضا مقدار الفروق التي تحتويها من الخاصة محل القياس، ويستخدم هذا النظام للقياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة لتحديد الانحراف في تأثيرات بعض العمليات البيئية والاجتماعية عن المعايير المحددة قانونًا، مثل ذلك زيادة أذخنة أكسيد الزنك المنبعثة في الهواء عن المعدل المحدد قانونًا بمقدار 0.05 ملجم/م³، أو زيادة الأوكسجين الحيوي الذي تحتويه المخلفات الصناعية التي يتم التخلص منها بصيها في المجاري المائية عن المعدل المحدد قانونًا بمقدار 10 ملجم/لتر.¹

كـ نظام القياس النسبي "Ratio": فهو يقوم على أساس قياس العلاقات النسبية بين الأشياء، ويتصف هذا النظام بصفات النظام الفاصلي من حيث تحديد الفروق في الخاصة محل القياس، وان كان يتميز عنه بان نقطة الصفر التي يبدأ من عندها القياس هي نقطة حقيقية بعكس القياس الفاصلي؛ حيث نقطة الصفر هي نقطة اعتبارية وليست حقيقية. فالقول بان درجة الحرارة صفرًا لا يعني انعدام درجة الحرارة، ويستخدم نظام القياس النسبي في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة في حالات عديدة مثل: حالات تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين بالمشروع خلال فترة زمنية معينة كان يكون مثلاً 45 إصابة/ مليون ساعة عمل.²

هذا وإن كان أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد يؤدي إلى أن تكون المعلومات - التي تعكس نتائج القياس- في صورة رقمية تختلف باختلاف أنظمة القياس المستخدمة، فإنه أيضا يؤدي إلى اختلاف مضمون هذه الصورة باختلاف وحدة القياس المستخدمة. إلى جانب وحدة القياس النقدي توجد وحدات قياس كمية أخرى لذلك فإن التعددية التي يتسم لها هذا المدخل تلائم طبيعة ما تتميز به العمليات البيئية الاجتماعية موضوع القياس في المحاسبة عن التنمية المستدامة، وتصبح المشكلة هي الاختيار المناسب لنظام القياس ووحدات القياس بما يؤدي إلى الربط بين طبيعة العمليات البيئية والاجتماعية والهدف من قياسها. فحيث تتعدد تأثيرات هذه العمليات، فإن المعلومات عن نتائج قياسها يجب أن تعكس الخصائص الهامة بما يفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل لإسهامات المؤسسة في تحقيق التنمية المستدامة.

وقد تتعرض عملية اختيار المقاييس المناسبة إلى مشكلة بعدها عن مجال خبرة ومعرفة المحاسبين، إلا أن هذا لا يجب أن يكون عائقاً لقياس العمليات البيئية والاجتماعية المرتبطة بالتنمية المستدامة، حيث يمكن للمحاسبة الاعتماد بدرجة كبيرة على المقاييس المتاحة في مجالات العلوم الأخرى، واستخدامها لقياس العمليات البيئية والاجتماعية بما يؤدي إلى شمولية القياس البيئي والاجتماعي للعمليات المؤدية لاستدامة التنمية بصورة تفوق ما يؤدي إليه الاعتماد المطلق على المقياس النقدي.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سابق، ص 153.

² المرجع نفسه، ص 154.

هذا وقد تعلق شمولية القياس على توافر مقاييس كمية لكافة تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية ، ولكن قد يصعب هذا في بعض الحالات إما بسبب عدم وجود مقاييس كمية لبعض تلك العمليات، أو بسبب ما قد يؤدي الحصول عليها من تكلفة تفوق ما يمكن أن تتحمله المؤسسة أو ما تحققه من منافع، وفي مثل هذه الحالات يستخدم أسلوب القياس الوصفي:

- **أسلوب القياس الوصفي:** يقوم أسلوب القياس الوصفي عموماً على " التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذه الخصائص أو المظاهر كما تنعكس على الشيء أو الحدث على الطبيعة"، حيث يعتبر أسلوب القياس الوصفي من أسهل أساليب القياس التي يمكن تطبيقها للقياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف العمليات البيئية والاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، وبالرغم من السهولة وانخفاض التكلفة التي يتصف بها هذا الأسلوب، فإن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي والاجتماعي بحيث انه لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن العمليات البيئية والاجتماعية التي ساهمت بها المؤسسة في مجال التنمية المستدامة أفضل من عدم وجود معلومات في الأصل.¹

وفقاً لما سبق، وعلى ضوء القراءة السابقة لطرق القياس السابقة المتاحة والتي تعتبر كأدوات قياس تدخل ضمن مجالات اهتمامات المحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث اتضح لنا أن مدخل القياس المتعدد الأبعاد يعتبر أكثر تفضيلاً من حيث إمكانية القياس في مجال التنمية المستدامة، وذلك بسبب ما توفره من معلومات تفيد التعرف على الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة بما يؤدي إلى تفعيل تحقيق التنمية المستدامة.

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 157.

المطلب الرابع: بطاقة الأداء المستدامة وعلاقتها بقياس التنمية المستدامة

ظهرت دراسات حديثة توضح أنه يجب استخدام بطاقة الأداء المتوازن في اختيار وتطوير الأداء البيئي بحيث تدخل ضمن محتوى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، مع إمكانية ربط الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن بالعناصر الثلاثة الهامة لإدارة التنمية المستدامة، عرض (Bieker) في 2001 نموذج بطاقة الأداء المستدامة ووضح أن هناك خمس طرق لدمج المسائل البيئية في بطاقة الأداء المستدامة هي:¹

كـ بطاقة الأداء المستدام الجزئية: يتم إدخال واحد أو اثنين من مؤشرات الاستدامة في بعض الأبعاد المختارة بعناية من بطاقة الأداء المتوازن التقليدية، والتي تكون معرضة أكثر لأموال الاستدامة، وذاك النوع قادر على زيادة دمج الإدارة المستدامة ولكن عمليا تأثيره محدود؛

كـ بطاقة الأداء المتوازن المستدام ذات البعد المضاف: يتم إضافة بعد خامس خاص بالاستدامة البيئية والاجتماعية إلى الأبعاد الأربعة للبطاقة؛

كـ بطاقة الأداء المستدام الكلية: وفيها يتم ربط البعد المستدام الخمس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالأبعاد الأربعة كلها، يوضح العلاقة السببية، بينما يحتفظ في نفس الوقت بالخصوصية، وبذلك يتم دمج الجوانب البيئية والاجتماعية في كل الأبعاد؛

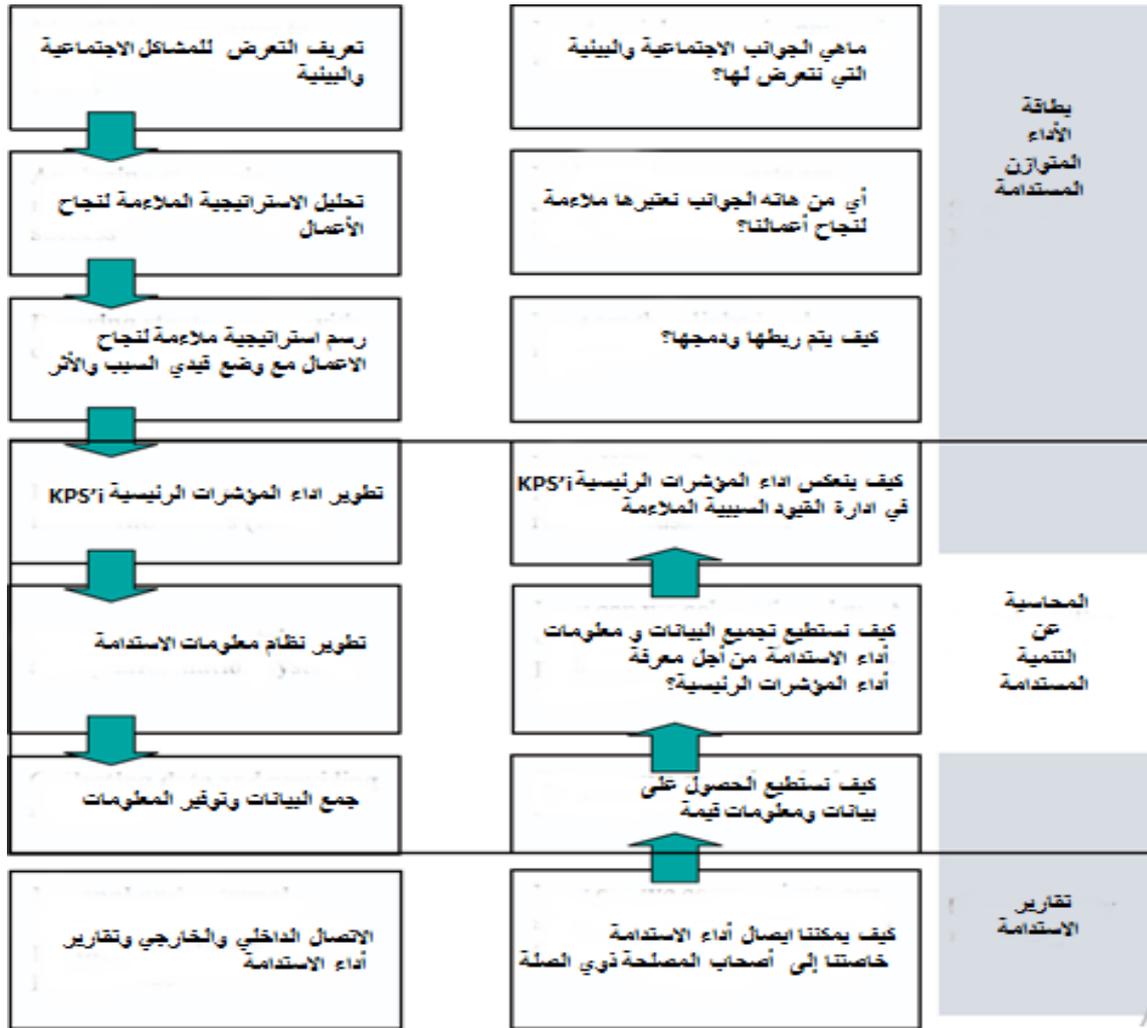
كـ بطاقة الأداء المتوازن المستدام المشاركة: ويطلق عليها أيضا بطاقة الأداء للخدمات المستدامة وهي تعني استخدام المؤسسة لبطاقة الأداء المستدامة في بعض إجراءات المؤسسة فقط، فهي تشغل بطاقة الأداء المستدامة لوحدة الخدمات المشاركة المسؤولة عن الاستدامة البيئية.

حيث يعتمد نظام تصميم بطاقة الأداء المتوازن على ثلاث خطوات أساسية، يتم أولاً تحديد استراتيجية المؤسسة الاقتصادية المختارة ويتم في المرحلة الثانية عرض ودراسة المجالات البيئية والاجتماعية، وفي آخر خطوة يتم وضع الاستراتيجيات المناسبة للأبعاد الاجتماعية والبيئية.

والشكل الموالي يوضح العلاقة بين الأدوات المتاحة لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية:

¹ عبد القادر حسين، محاولة دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الاداء البيئي ، جامعة ورقلة، يومي 22.23 نوفمبر 2011، ص 332.

شكل رقم 7-2: العلاقة بين الأدوات المتاحة لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية



Source: Marcus Wagner, Stefan Schaltegger, **managing sustainability performance measurement and reporting in an integrated manner, sustainability accounting as the link between the sustainability balanced scorecard and sustainability reporting**, springer, 2006, p 685 .

يتضح من الشكل أعلاه، هناك إطار متكامل يجمع بين بطاقة الأداء المتوازنة المستدامة والمحاسبة عن التنمية المستدامة وتقارير التنمية المستدامة والهدف من هذه الأدوات دائما البحث عن إستدامة المؤسسة الاقتصادية.

يمثل الإطار (الأسهم من أسفل إلى أعلى) إشكالية قياس الجوانب (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) وماهي الجوانب الأكثر ملائمة للمؤسسات وكيف تتم عملية جمع المعلومات... أما (الأسهم من أعلى إلى أسفل) يمثل عملية تحليل وتطوير الاستراتيجية لقياس هذه المجالات من خلال التعرض للمشاكل الاجتماعية والبيئية التي من خلالها يمكن تطوير مؤشرات أداء الاستدامة.

يمكن أيضا أن تكون هذه الأدوات مدفوعة لقياس نهج الإدارة من خلال إعداد تقارير الأعمال والمتطلبات، ولكن هذا النهج معظمها لا يرتبط مع استراتيجية المؤسسة. هذا الطابع التكاملي يحاول الربط بين ثلاثة مناهج الإدارة الرئيسية وفيما يخصه الإدارات من خلال اتخاذ نهج من الداخل إلى الخارج، واستراتيجية العمل للربط بين:

كـ بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وإدارة التخطيط الاستراتيجي؛

المحاسبة عن الاستدامة وقسم المحاسبة والمعلومات؛

تقارير الاستدامة والأطراف ذات المصلحة.

المطلب الخامس: تحديات تطبيق نظام المحاسبة عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

استناداً إلى ما ذكره الباحث في ما سبق (نطاق الأنشطة ذات الأثر على التنمية المستدامة التي يمكن أن يستوعبها النظام المحاسبي)، فإن تحديد ذلك الأثر يتطلب قياس إسهامات الأنشطة التي ترتبط بالأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية والتي تؤثر على إسهاماتها في تحقيق التنمية المستدامة سواء كانت إسهامات اختيارية لإدراك المؤسسة بأن ذلك الأنشطة مرغوبة بيئياً واجتماعياً، أو إسهامات إجبارية تنطوي على العمليات التي تقوم بها المؤسسات امثال للقرارات السيادية أو لقوانين تسنها الدولة.

يعد القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة من الموضوعات التي تواجه صعوبة إيجاد مدخل قياس علمي يلقي القبول العام كما في المحاسبة المالية، وينتج ذلك من طبيعة الأنشطة الخاضعة للقياس لكونها تتصف بالآتي:¹

• أن أنشطة الأداء البيئي والاجتماعي غير محددة المعالم ولم يتفق عن ماهيتها بسبب وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع عم مساهماتها في مجال التنمية المستدامة؛

صعوبة التعبير بوحدات نقدية عن نتائج قياس إسهامات المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة كمردود للأداء في الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة، حيث أن النتائج التي ينتهي إليها ذلك القياس لا تتضمن بشكل مطلق معلومات كمية، بل تشير في الغالب إلى معلومات نوعية يصعب ترجمتها كمياً.

عموماً على النقيض من تطبيق نظام المحاسبة المالية؛ فإن قياس والإفصاح عن الاستدامة يتسم بارتباطه ببعض التحديات للإدارة، وفيما يلي تلك التحديات الأكثر أهمية والتي ترتبط بالتوصيل والإعلام الداخلي:²

• على المستوى الداخلي

• مشكلة تحديد مصطلح الاستدامة: إن الاتفاق على مصطلح الاستدامة أو تطور المستدام عادة ما يعتبر أمراً صعباً ولم يتم عمله صراحة، وكنتيجة لذلك فإن تقارير الاستدامة غيرت حالياً تركيزها الرئيسي غالباً على نحو سريع بين وجهات نظر الاستدامة المختلفة، وهذا ما يمثل تحديات للإدارة على وضع مدخل يقوم على تحديد الأولويات الفكرية التي يجب اختيارها في كل فترة تقرير وكيف يمكن تحديد وتوصيل الفهم باستخدام المؤسسات الاقتصادية؛

• صعوبة تحليل قضايا الاستدامة: غالباً ما يكون من الصعوبة بمكان أن يتم تحديد وتحليل قضايا الاستدامة والتي تتطلب تغييراً في المصطلحات والمدارك الحالية والتقليدية، لذلك فإن الإدارة تواجه تحدياً يتمثل في كيفية الربط بين التحليل والإدارة الاستراتيجية معاً مع إدارة المعلومات ومحاسبة المؤسسة وتقرير الاستدامة؛

¹ Arcay .M, R. F. Vazquez, Corporate characteristics governance rules and the Extent of voluntary Disclosure in Spain, Advances in Accounting, Vol- 21, 2005, pp 299-331.

² أمين السيد أحمد لطفى، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص ص 39-42.

● **تعقد مصطلح استدامة المؤسسات:** يؤدي تعقد استدامة المؤسسات الاقتصادية كمجموعة من الأهداف المرتبطة والمتشابكة إلى مشاكل للإدارة في عمليات التشغيل والقياس والتوصيل، ولذلك يتعين أن يتم تجميع عملية تقرير الاستدامة بنظام محاسبي منتظم وإدارة للمعلومات على نحو من شأنه أن يكون مورد أساسي شامل بكافة قضايا الاستدامة إلا أنه في نفس الوقت يتعين أن يكون غير متطرف في الحجم؛

● **إشكالية القائمين على قياس الاستدامة:** غالباً ما يتطلب تطوير الحلول فرق عمل لأنظمة الضبط وعمليات تنظيمية. ولا شك أن ذلك يتطلب وجود خبراء يتم تجهيزهم وإعدادهم لتنفيذ عملية الاتصال على نحو يتسم بالصياغة العملية المهنية، الأمر الذي يتعين معه الانفتاح على المداخل والمصطلحات والعلاقات المتداخلة بالعلوم والمهن الأخرى، إن التقرير والتوصيل الناجح للاستدامة مثل إدارة الاستدامة بوجه عام يتطلب تطوير المهارات التنظيمية للعاملين مع وجود تدريب أساسي قوي في إدارة وتوصيل الاستدامة بالإضافة إلى المهارات الناعمة مثل مهارات تكنولوجيا المعلومات على سبيل المثال.

● على المستوى الخارجي

بالإضافة إلى التحديات الداخلية فإن تقرير الاستدامة المؤسسة الاقتصادية يتم محاصرتها وإحاطتها بتحديات أخرى تتعلق بالاستدامة ترتبط بالاتصال الخارجي للمؤسسة على سبيل المثال:

● **مشكلة تماثل المعلومات:** من جهة فإن المعلومات المرتبطة باستدامة المؤسسة لا تعتبر بسيطة من أجل وصول أصحاب المصالح إليها مباشرة وغالباً ما يمكنهم عمل ذلك فقط بصعوبة. كما إن حيازتها يمكن أن تتضمن تكاليف مرتفعة للغاية سواء من حيث الزمن أو النقود، ويؤدي ذلك إلى عدم تماثل في المعلومات بين المؤسسة وأصحاب المصالح بها، إن مشكلة تماثل المعلومات تميل إلى خلق مناخ يتسم بانخفاض المصداقية والذي يتعين أن يتم التغلب عليه عن طريق المؤسسة بتوصيل محدد بالإضافة إلى القيام بأنشطة إدارية معينة مثل ضمانات ما بعد البيع والفحوصات والتخصصات؛

● **صعوبة تحديد إحتياجات أصحاب المصالح:** من جهة أخرى قد لا يكون لدى المؤسسات دائماً معرفة كافية باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، وكنتيجة لذلك فإن تقارير الاستدامة الحالية لا تفي باحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات. وغالباً ما يتم توصيل جزء صغير فقط من المرغوب أو المستهدف وفي حقيقة الأمر؛ فإن ذلك الأمر الأخير لا يمثل ظاهرة ترتبط بالاستدامة وإنما نتيجة عامة ترتبط بالاتصال، ومن ثم إن عدد محدد فقط من الدراسات المسحية المنتظمة والشاملة قد تم إجرائها في ضوء الحصول على تقرير الاستدامة. وعلى أية حال فإن الارتباط الحاد لأصحاب المصالح داخل عملية التقرير يعتبر أمراً مطلوباً تماماً من أجل التمكن من وجود نمط التقرير الموجه نحو الهدف؛

● **تقارير الاستدامة غير محددة المعالم:** إن معظم تقارير الاستدامة غير محددة المعالم في الوقت الحالي كما أنها تستهدف مجموعة واسعة من القراء المرتقبين، ويخلق ذلك مخاطر التحميل المفرط للمعلومات وغالباً ما يقود إلى معالجة مضافة ومنفصلة عن الأمور البيئية والاجتماعية والاقتصادية. وللتغلب على ذلك يجب أن تجتهد

المؤسسة في عمل موازنة جيدة وتقوم بعمل عرض وتنظيم جيد لمعلومات الاستدامة التي تتناول وتخص مجموعة من القراء محددة على نحو واضح وهذا يتطلب غالباً دراسة مباشرة للعلاقات المتداخلة والمتشابكة بين الإنجازات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية متضمناً الآثار التعاونية والتعارضات بين الأهداف، وفي الواقع العملي فإن تلك المظاهر يتم مناقشتها فقط على نحو ابتدائي؛

كـ انعدام معايير مقبولة ومتعارف عليها: يتطلب البحث في تقارير الاستدامة التي تعاني من ابتعاد نقص إمكانية المقارنة وجود إجماع أو معيار مقبول ومتعارف عليه عموماً عن ما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وما هي الأنماط التي من خلالها يتم تحقيق ذلك، وقد حاولت مبادرة التقرير العالمي خلق ووضع ذلك المعيار بالإضافة إلى المعلومات التي ترتبط بالأنشطة ونظم الإدارة فإن مؤشر أداء الاستدامة الجوهرية تعتبر ذات أهمية خاصة. ان تحسين جودة البيانات وجودة اجراءات تجميع البيانات تعتبر مطلب اضافي لإمكانية مقارنة معلومات الاستدامة المنشورة، وغالبا ما يعتبر إمكانية مقارنة معلومات الأداء البيئي والاجتماعي إجراء محدود بسبب تباين إجراءات وممارسات جمع البيانات وإدارة المعلومات عبر الزمن وبين المؤسسات.

خلاصة الفصل الثاني:

خلصنا في نهاية هذا الفصل إلى النقاط التالية:

المحاسبة عن التنمية المستدامة تمثل تحدياً وفرصاً للمحاسبين، حيث يتجاوز دور المحاسبين في تحقيق استدامة المؤسسة عمليات جمع وتحليل والإفصاح عن المعلومات، بل يتسع مجال عملهم ومساهماتهم وضرورة التحول من النظرة للداخل (المحاسبة التقليدية) إلى النظرة للخارج؛

ظهرت المحاسبة عن التنمية المستدامة لتحديد وقياس وتوصيل الآثار المترتبة على أنشطة المؤسسة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والطبيعية، وذلك من خلال دمج الآثار الاجتماعية والبيئية داخل استراتيجية المؤسسة وقرارات الإدارة؛

توفر المحاسبة عن الاستدامة معلومات للأطراف الخارجية تساهم في تحقيق مساءلة مؤسسات الأعمال عن آثار أنشطتها على البيئة والمجتمع بصفة عامة؛

هناك عدة مناهج يمكن من خلالها تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، لكن اختيار كل منها يتوقف على مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحديد مبادئ ومؤشرات كل طريقة من هذه الطرق المتاحة التي يميل بعضها إلى التعقيد لعملية القياس؛

يعد القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة من الموضوعات التي تواجه صعوبة في إيجاد مدخل قياس عملي يلقي القبول العام كما في المحاسبة المالية؛ ويرجع ذلك إلى طبيعة الأنشطة الخاضعة للقياس لكونها تتصف بأنها غير محددة ولم يتم الاتفاق عن ماهيتها بسبب وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من مؤسسات الأعمال وبين ما تراه تلك المؤسسات من مسؤولية تجاه المجتمع، ومن ناحية أخرى صعوبة التعبير النقدي عن بعض أنشطة التنمية المستدامة؛ وبناء عليه فإن مدخل القياس الملائم هو مدخل القياس متعدد الأبعاد، ويستند استخدام هذا المدخل في مجال قياس أبعاد التنمية المستدامة إلى أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد وأسلوب القياس الوصفي؛

الفصل الثالث:

اعتبارات الإفصاح للمحاسبة عن التنمية المستدامة
في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل الثالث:

تواجه التقارير المالية العديد من الانتقاد وذلك بعد إنهار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الفترة الأخيرة، حيث أنها لم توفر جميع المعلومات حولها، ومن هنا ظهرت دراسات محاسبية عديدة تؤكد على أهمية التقرير المحاسبي عن مدى التزام المؤسسات لممارستها للتنمية المستدامة، الذي ينبغي أن يكون على نفس درجة أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاقتصادية كأساس لتحقيق الرفاهية الاجتماعية، كما أكدت دراسات أخرى على توسيع مجالات الإفصاح المحاسبي وعدم تركيزه على المعلومات التي تعكس العمليات المالية فقط، وإنما ينبغي أن يمتد لينطوي على مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن أبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، ومن ثم ظهر بما يسمى بـ "تقارير التنمية المستدامة أو تقارير الاستدامة"، حيث يستعمل التقرير عن التنمية المستدامة للحوار مع الأطراف ذات المصلحة وفي اتخاذ القرارات خاصة قرارات الاستثمار، وذلك لتجنب الاستثمارات التي تسبب الأضرار البيئية والاجتماعية.

ولما كان الفصل السابق انتهى بالتوصل إلى مدخل عملي يمكن أن يكون ملائماً للقياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة، ولما كان الإفصاح هو يعد الوظيفة الثانية للمحاسبة، فإن هذا الفصل يناقش اعتبارات الإفصاح للمحاسبة عن التنمية المستدامة.

لتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الإفصاح في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة؛

المبحث الثاني: مؤشرات ونماذج الإفصاح عن التنمية المستدامة؛

المبحث الثالث: ارتباطات نطاق تدقيق تقارير الاستدامة على مسؤولية المؤسسات؛

المبحث الرابع: التطورات الحالية للتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الاعمال الدولية.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة

يعد مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية ومن يهتمهم أمرها، وهو يعتمد على نتائج القياس لغرض توصيل المعلومات في صورة معينة للأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: محددات الإفصاح في نظام المحاسبة المالية كمرشد لتقارير التنمية المستدامة

الفرع الأول: مفاهيم حول الإفصاح

تطرق العديد من الكتاب لتعريف الإفصاح نذكر منها:

- الإفصاح المحاسبي هو تحويل معلومات داخلية مكتوبة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة، حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات، فالمعلومات فوق الكفاية مصدر تضليل المتلقي لها، وتهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها، أما الشمولية مضمونها عدم إخفاء أية معلومات جوهرية عن متلقيها؛¹
- الإفصاح المحاسبي هو عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات؛²
- عرض المعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين، بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزاماته؛³
- عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): " الإفصاح المحاسبي هو عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتصنيفها ومعاني المصطلحات الواردة فيها"؛⁴
- كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه " ظهور محتويات القوائم المالية بشكل صريح وكامل ولا تحتل أكثر من معنى أو تحمل أية شكوك في معناها ".⁵

¹ عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قديمي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 09، 2013، ص 295.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 322.

³ Hendriksen Eldon S, **Accounting Theory**, Fourth Edition, Home Wood, Richard Irwin, 1982, p 504.

⁴ محمد عبد الله المهدي، وليد زكريا الصيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الاردن، المجلد 34، العدد 2، 2007، ص 260.

⁵ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 46.

حيث يرى الباحث أنه في عالم سريع التغير ومتعدد العلاقات والاحتياجات، فإن النظام المحاسبي عليه مهمة مسايرة هذه الحالات وأن يرقى بأساليب عمله إلى المستوى الذي يلبي فيه حاجة جميع الأطراف ذات المصلحة، وهذا لا يكون إلا عن طريق الإفصاح المحاسبي عن أي حدث تقوم به المؤسسة.

حيث يؤثر الإفصاح المحاسبي على قرارات الاستثمارية، وبالتالي يحتاج المستثمرين وباقي الأطراف ذات المصلحة إلى العديد من التفسيرات التي قد لا تكون معروضة ضمن القوائم المالية والايضاحات المتممة لها.

الفرع الثاني: محددات في نظام المحاسبة المالية

تنحصر محددات الإفصاح في نظام المحاسبة المالية في الحقائق التالية:¹

☞ **الحقيقة الأولى:** ينحصر المستفيدون بنتائج القياس المحاسبي في المحاسبة المالية أساسا في الأطراف الخارجية التي تربطهم بالمؤسسة علاقة مالية؛

☞ **الحقيقة الثانية:** اللغة المحاسبية هي نسق لغوي خاص، يقوم على مجموعة من المعاني الاتفاقية التي تصف دلالة عناصر الثروة وما ينتج عنها من تدفقات، وتظهرها في تعبير كمي موحد له القبول العام من جانب المستفيدين من رسالة المحاسبية، وهو التعبير الكمي النقدي؛

☞ **الحقيقة الثالثة:** مضمون الرسالة المحاسبية هو نتائج القياس المحاسبي في صورة شمولية لها أكثر من مضمون ويقع على عاتق مستخدميها مهمة اختيار المعلومات التي تلاءم مضمون وطبيعة اهتماماتهم؛

☞ **الحقيقة الرابعة:** طريقة العرض هي القوائم المالية التي قد تتضمن بعض الملاحظات الهامشية.

يمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يلي:²

- معلومات كمية (مالية)

يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية... الخ، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة للأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة؛

- المعلومات غير الكمية (غير المالية)

يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية، إذ أن هذه المعلومات غالبا ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات

¹ محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 123.

² لعبي هاتو خلف، مرجع سابق، ص 43.

الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة، كما أن هندركسون، يشير في كتابه إلى أن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

وأشار (Skinener) في كتابه "مبادئ المحاسبة" إلى عدة نقاط جوهرية يجب مراعاتها لتلبية شروط الإفصاح

المثالي، نذكر منها ما يلي:¹

- تقديم التفاصيل عن السياسات وملخص عن الطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقديم معلومات إضافية للمساعدة في التحليل المالي أو الاستثماري، لتحديد حقوق الفئات المختلفة والتأثيرات الناجمة عن أي تغيير في الطرق المحاسبية خلال الدورة؛
- تقديم تقرير عن أي تعديلات لسياسة محاسبية، تكون قد تمت أو طبقت في السنة السابقة وتحديد الأثر الناجم عنها؛
- الإفصاح عن الأصول والمصاريف والإيرادات الناجمة عن عمليات تمت مع الفئات ذات المصلحة المشتركة مع المؤسسة؛
- الإفصاح عن العمليات المالية والغير مالية، التي تمت بعد تاريخ إعداد الميزانية العامة، والتي تؤثر بشكل مادي على المركز المالي للمؤسسة.

بعد استخلاص المحددات التي يمكن أن تكون مرشداً للتقرير عن إسهامات المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، لذلك فالتقرير الذي يتم إعداده للإفصاح عن تلك المعلومات يتطلب اتباع مجموعة من الإرشادات التي تكفل تحقيق توصيل هذه المعلومات بالصورة التي تفيد في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية في مجالات التنمية المستدامة، وتمثل تلك الإرشادات فيما يلي:²

- 1) أن يمتد نطاق المستفيدين بنتائج قياس الإسهامات في مجال التنمية المستدامة ليشمل العديد من الأطراف بالإضافة للذين تربطهم بالمشروع علاقة مالية متبادلة؛
- 2) أن تمتد لغة التقرير لتشمل أساليب تعبير أخرى إلى جانب أسلوب التعبير الكمي النقدي؛
- 3) يرتبط مضمون التقرير بنتائج قياس تأثيرات الأنشطة التي يدور جوهرها حول المصلحة الاقتصادية البيئية والاجتماعية، وما تشتمل عليه من متضمنات تعكس أثر المؤسسة الاقتصادية على نوعية الحياة في المجتمع وتأثيراتها على استدامة التنمية؛

¹ موفق عبد الحسين محمد، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد السابع، العدد 18، 2012، ص ص 13-14.

² محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 129.

4) عدم إقتصار طريقة العرض على شكل محدد، حيث تتعدد مضامين النتائج وتباين خصائص العناصر المراد التقرير عنها.

إن التقرير عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية غير المالية يشير إلى الرغبة في توصيل والتعامل مع القضايا المجتمعية، وقد يخدم في ضمان وجود علاقة جيدة مستمرة مع أصحاب مصالح المؤسسة الاقتصادية

المطلب الثاني: التطور التاريخي لتقارير التنمية المستدامة

تهتم المؤسسات اليوم بالإفصاح عن أدائها المالي وغير المالي، ويتم ذلك إما من خلال تقرير أو أكثر يضاف لتقاريرها المالية التقليدية ويتعلق بالبيئة والمجتمع، وأمن خلال تقرير موحد عن التنمية المستدامة وعادة يطلق عليه: التقارير الثلاثية أو تقارير المسؤولية، Triple Bottom Line Reporting, Corporate Responsibility Reporting.

الفرع الأول: مفهوم تقارير التنمية المستدامة

هناك مجموعة من التعاريف المقدمة حول تقارير التنمية المستدامة Sustainability Reporting، نذكر منها أشهر التعاريف المقدمة من مكاتب الاستشارة والهيئات العالمية وممثلي الأطراف ذات المصلحة:

■ **تعريف WBCSD** " نحن نعرف تقارير التنمية المستدامة بأنها التقارير العلنية من قبل المؤسسات لتزويد أصحاب المصلحة الداخلية والخارجية بصورة وأنشطة المؤسسات على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية".¹

■ **تعريف KPMG** " تقارير المسؤولية المشتركة، وهي تلك التقارير التي تتضمن كمية ونوعية المعلومات المتعلقة بالأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي والأخلاقي على نحو متوازن".²

■ **تعريف GRI** " تقارير التنمية المستدامة تعبر عن ممارسة عمليات القياس والإفصاح عن التنمية المستدامة، وأن تكون المؤسسة مسؤولة أمام الأطراف ذات المصلحة الداخليين والخارجيين للأداء التنظيمي نحو هدف التنمية المستدامة".³

■ **تعريف Accountability** "التقرير عن الاستدامة هو مجموعة من المعلومات التي تعدها المؤسسة وتفسح عنها حول أدائها المستدام سواء التقرير للعامة أو للأطراف الداخليين أو الخارجيين".⁴

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

¹ WBCSD, the guidance tool on sustainable development reporting (draft 2.0), 2002. Retrieved on: 22 .01.2013.

² www.group100.com.au/publications/kpmg_g100. Retrieved on : 17-07-2013.

³ https://www.globalreporting.org/.../Starting-Points-2-G3.1.pdf. Retrieved on : 13.05.2012.

⁴ http://www.accountability.org/standards/aa1000as/index.html. Retrieved on: 22.01.2013.

التقرير وسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال الاستدامة، انطلاقاً من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزامها تجاه توقعات الأطراف ذات المصلحة (مثل الموظفين والمساهمين والمجتمع المحلي والبيئة والحكومة والعملاء... الخ) بهدف تحقيق التنمية المستدامة.

بالإضافة إلى تقارير الاستدامة يوجد نوع ثاني من التقارير الذي يسمى بالتقارير المتكاملة **Integrated Reporting (IR)** وهي تقارير تجمع بين التقارير المالية والتقارير غير المالية في إطار واحد، وقد سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية **International Accounting Standard Board (IASB)** بالاشتراك مع المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة **International Integrated Reporting Council (IIRC)** إلى عمل مشروع مشترك يلزم المؤسسات بإعداد تقارير متكاملة تتضمن معلومات مالية وغير مالية.

تعرف مؤسسة المحاسبة من أجل الاستدامة **Accounting for Sustainability (A4S)** التقارير المتكاملة على أنها التقارير التي تجمع بين تقارير الحوكمة والأداء المالي والاجتماعي والبيئي والاقتصادي والاستراتيجي للمؤسسات، وتساعد هذه التقارير الشركات وأصحاب المصالح في اتخاذ القرارات وذلك في إطار الأداء الحقيقي للشركة¹.

ويعرف المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة **(IIRC)** التقارير المتكاملة على أنها رسالة مختصرة حول كيفية توظيف استراتيجية المؤسسة وحوكمتها وأدائها ومنظورها في سياق البيئة الخارجية بحيث تؤدي إلى خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل².

ومما سبق يرى الباحث أن التقارير المتكاملة (تقارير الإدارة، تقارير الاستدامة، تقارير البيئية، تقارير المسؤولية الاجتماعية، تقارير الاستراتيجية، تقرير عن المخاطر) ما هي إلا شرح وتفسير ما يحيط بالمؤسسة من أحداث داخلية وخارجية في صورة تقارير سردية غير مالية تكون بمثابة شرح وتفسير للعمليات المالية، وتكون هذه التقارير متمثلة في تقارير عن المخاطر والاستراتيجيات الحالية والمستقبلية، حتى يتسنى لأصحاب المصالح اتخاذ القرارات بدقة.

الفرع الثاني: تطور تقرير التنمية المستدامة

بفحص التطور التاريخي للتقرير عن الاستدامة خلال العقود الحديثة، يتضح أن المؤسسات قد غيرت وجهات نظرها أو اتجاهاتها عن تقاريرها غير الآلية، بالاستجابة إلى التحديات المجتمعية المختلفة، حيث يوضح الشكل البياني الموالي، الخطوات والأنماط المختلفة للتقرير لاسيما في أوروبا بالاستجابة إلى المداخل الثلاثة للتنمية المستدامة، أن مرحلة التطور الأساسية التي برزت هنا لا تعكس احتمال أن بعض من المؤسسات المتطلعة للأمام قد أخذت تلك الخطوات المتتالية على نحو مبكر وأن بعض التأخر مازال قائماً.

¹ Accounting for Sustainability (A4S), what is integrated reporting?

In Site Internet: <http://www.accountingforsustainability.org/integrated-reporting>. Retrieved on: 10.03.2014.

² هشام محمد السيوي، أثر الإفصاح السردية عن التقارير المالية وغير المالية على مصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة نظرية تحليلية)، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر، التحولات المالية والمصرفية (الواقع والافاق المستقبلية)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، 2016، ص 10.

وقد نشأ التقرير المالي أصلا في القرن التاسع عشر، حيث ركز على نحو حصري على الأسس النقدية، ثم استكملت أولا وامتدت في السبعينيات نحو الجوانب الاجتماعية، إن الاهتمام الأساسي قد يمثل في إبلاغ أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين بخصوص أنشطة ومنتجات وخدمات المؤسسة، بالإضافة إلى الآثار الاجتماعية الإيجابية والسلبية ذات الصلة.

وقد تمثل التركيز في الآثار الاجتماعية أو الفعالية الاجتماعية وجزئيا فقط في الكفاءة الاجتماعية، على سبيل المثال في سياق تقارير القيمة المضافة value added reports وبعد عقد من الزمن لاحقا برزت التقارير البيئية وعلى مدى واسع تم إحلالها محل أنشطة التقارير الاجتماعية المبكرة، إن التركيز الرئيسي للتقرير البيئي يتمثل غالبا في الفعالية البيئية Ecological Effectiveness وبعبارة أخرى المستوى المطلق للآثار البيئية على سبيل المثال انبعاثات الهواء والمياه وقيم النفايات والضياع بدلا من تركيزها على الأبعاد فقط في أنشطة الاتصال، وقد بدئ إعداد التقارير في التركيز على بعدين مرتبطين معا هما: البعد الاقتصادي بالارتباط بالبعد البيئي "الكفاءة البيئية Eco Efficiency" وحاليا يتم بذل محاولات رئيسية تتمثل في إصدار تقارير استدامة متكاملة تتناول كافة الأبعاد الثلاثة والروابط بينهما؛ حيث إن التحديات الرئيسية في تقارير الاستدامة التفاعلية تتمثل في التكامل السياقي Integration Contextual لتلخيص آثار أنشطة المؤسسة من المشاكل التركيبية والأولويات وعمليات اتخاذ القرار، وثانيها إن تقارير الاستدامة المتكاملة تواجه تحدي تكامل منهجي بهدف تضمين كافة الأنماط المتداخلة المختلفة للتقارير الموجودة، علاوة على أنشطة وقنوات الاتصال بالإضافة إلى إدارة المعلومات القائمة ومداخل المحاسبة التي توفر معلومات التقرير.¹

وفيما يلي سوف يتم شرح تطور ذلك على نحو أكثر تفصيلا مع التركيز الرئيسي على التطورات الأوروبية: ففي السبعينات تم تحقيق مستويات دخل مرتفعة وقد تحرك التركيز على الجوانب المجتمعية والسياسية إلى جودة الحياة، بينما تم أخذ الآثار السلبية للنمو الاقتصادي الكمي وتنظيم عمليات الإنتاج كمرحلة مركزية في معظم أجزاء أوروبا وفي ذلك الوقت بدأت مؤسسات عديدة في نشر أهدافها وأنشطتها وأثارها الاجتماعية ليس كجزء من التقرير المالي التقليدي للمؤسسة، بل يتم إصدارها في تقارير اجتماعية معينة، وفي نهاية السبعينات فإن التقرير عن الحسابات الاجتماعية ونشر تقارير اجتماعية معينة قد اختفى على مدى واسع، ومن بين الأسباب الخاصة بذلك التطور ما يلي:

- توجه غير كاف للهدف؛
- عدم الوفاء باهتمامات معظم أصحاب المصالح للمعلومات، التي غالبا ما يتم تصميمها على نحو علمي وبشكل بعيد عن حقيقة حياة معظم الأفراد؛
- إن آلية التقرير الاجتماعي كأداة علاقات عامة قد خفضت من مصداقيتها؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 32_33.

- التكامل غير الكافي للتقرير الاجتماعي والمالي؛
- التطور الاقتصادي والسياسي الإيجابي لأوروبا مع تحركات العمل إلى قطاع الخدمات، بالإضافة إلى ظروف العمل المحسنة.

وقد برز التقرير البيئي في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات نتيجة كرد فعل للحوادث والكوارث البيئية على سبيل المثال Bhopal, Schweizerhalle And Chernobgl بالإضافة إلى الحوادث الخطيرة الأخرى على سبيل المثال أحداث Hoechst AG في التسعينات، وكنتيجة لذلك فقد أدركت المؤسسات الأسباب الرئيسية وراء خلق تلك المشاكل البيئية، وبهدف تجنب فقد الشرعية المجتمعية، فقد بدأت المؤسسات تدعم على نحو جزئي إجباريا لمجموعة من القوانين الجديدة (التقرير الإلزامي compulsory reporting)، وجزئيا اختياريا بهدف توفير معلومات عن أنشطة المؤسسات الملائمة بيئيا لمجموعات مختلفة من أصحاب المصالح.

إن تلك التقارير البيئية والانتباه التي حظيت به من وسائل الإعلام والمجتمع، قد تزايد عددها على نحو جوهري منذ ذلك الحين، وبعد ذلك كما زادت أيضا جودة تلك التقارير على نحو مضطرد، علاوة على ذلك فإن أكثر من 3000 مؤسسة في أوروبا قد تم تأهيلها طبقا لنظام الادارة والمراجعة الاقتصادية EMAS وتبعاً لذلك فقد ارغمت على نشر قوائم بيئية.

فمنذ منتصف التسعينات قامت المؤسسات بالإفصاح على نحو متزايد عن معلومات تتعلق بالعلاقة التبادلية بين المخرجات الاقتصادية والمدخلات البيئية (الكفاءة الاقتصادية) في تقاريرها الاقتصادية، التي تم تطويرها أولا في الأدبيات الأكاديمية، والذي تم نشره عن طريق مجلس الاعمال العالمي لتطور الاستدامة، الذي أخذ لاحقا الزعامة في نشر مدخل الكفاءة الاقتصادية داخل ممارسات الاعمال، وعلى النقيض بالنسبة لتاريخ مفهوم الكفاءة الاقتصادية فإن التحليل والعرض التناظري للكفاءة الاجتماعية كرابطة بين القضايا الاجتماعية والاقتصادية كوضع مقارن مازال محل تجاهل في تقارير الاعمال، ولا شك فإن الأسباب المرتبطة وراء ذلك قد يكون بسبب العيوب والقصور في بداية التقرير الاجتماعي بالإضافة إلى الصعوبات في التحديد الكمي للجوانب الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن تجميع العوامل الاجتماعية النقدية وغير النقدية تؤدي إلى مزيد من المشاكل المرتبطة بالقضايا البيئية.

ومنذ منتصف التسعينات وحتى نهاية ذلك العقد تم الاتجاه على نحو متزايد تجاه عدد المؤسسات التي تقوم بالتقرير عن الأبعاد الثلاثة للاستدامة، بمعنى أن عدد المؤسسات التي تدمج المعلومات المرتبطة بالجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية داخل تقريرها قد تزايد عددها على نحو جوهري، ويعكس ذلك مطالبة تلك المؤسسات على تصوير صورة شاملة لأنشطة الاستدامة، بالإضافة إلى إبلاغ أصحاب المصالح وإعلامهم بالمدى الذي خلاله تساهم في تنمية الاستدامة وكيف تتم المساهمة؛ وكنتيجة فإن تلك الجوانب عادة ما يتم مراعاتها بطريقة مضافة وتحاول المؤسسات القائدة في الوقت الحاضر أن تعظم في تكامل المعلومات المحاسبية البيئية والاجتماعية والمالية بطرق مختلفة

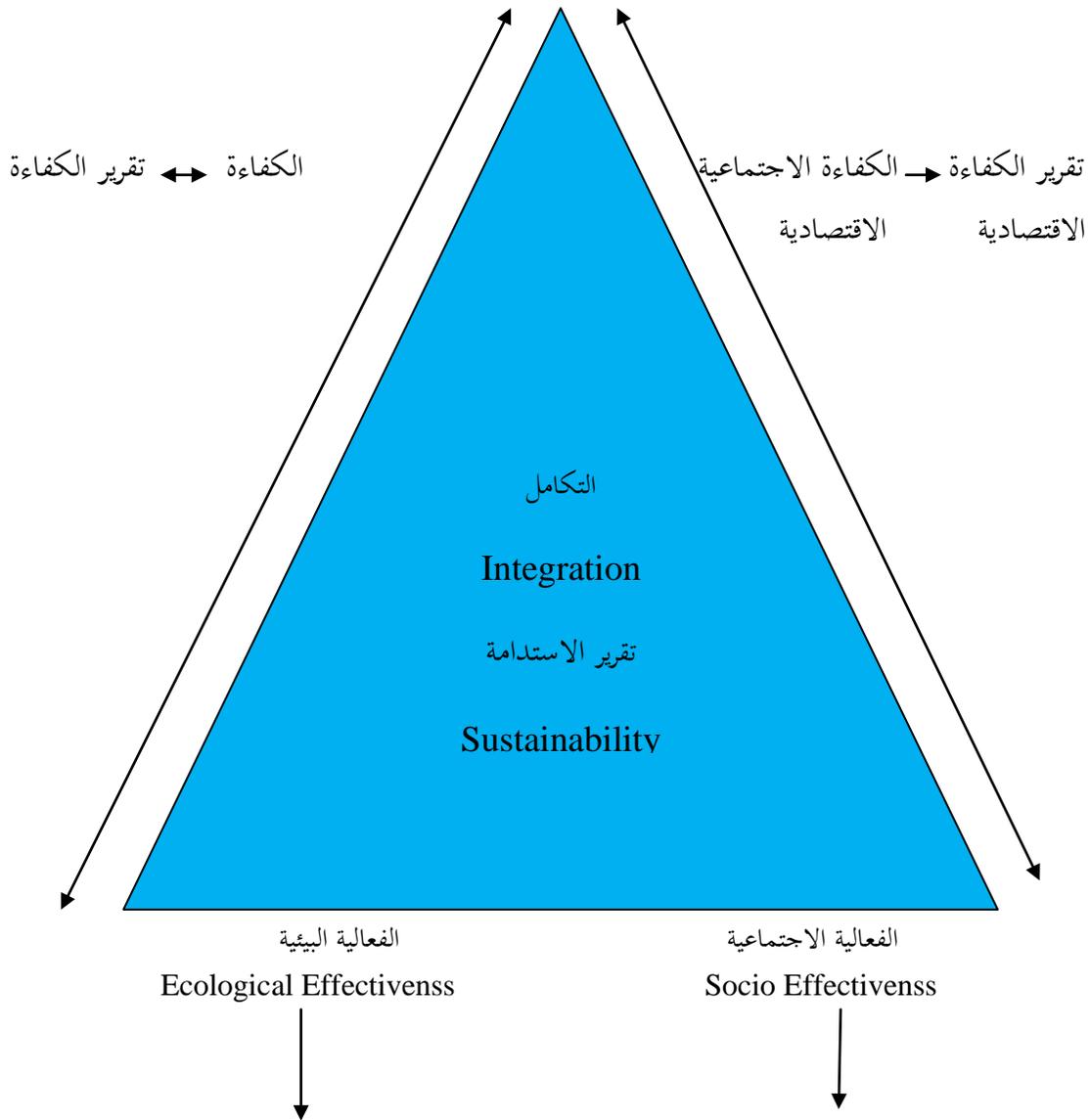
تماما الأمر الذي يؤدي إلى التوسع في التقارير الحالية إلى مدى متباين، واسع ومزيج متنوع من أنماط التقارير المختلفة بالإضافة إلى تطوير أنواع جديدة من التقارير.¹

وفيما يلي ملخص التطورات التي طرأت على تقارير الاستدامة متمثلة في تطورات التقرير المالي في القرن التاسع عشر للفعالية الاقتصادية Economic Effectiveness كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 36.

شكل رقم 1-3: تقرير الاستدامة (الكفاءة والفعالية)

Economie Effectiveness



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى،

2011، ص 34.

الفرع الثالث: تطوير ومحفزات التقرير عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

لاحظ الكثير من مراقبي التقرير عن الاستدامة sustainability المقدمة من طرف المؤسسات على سبيل المثال (Mackay(2000)، Context (2006)، KPMG (2005)، إن عددا كبيرا من المؤسسات يقدمون معلومات بيئية واجتماعية أو أي معلومات مماثلة، قد زادت بشكل واضح منذ أوائل التسعينات، والآن يعتبر ذلك النوع من التقرير قد تزايد فيما بين المؤسسات الكبيرة حول العالم.

إن مدى نمو والتغيرات في إعداد ذلك التقرير قد تم عكسه في الدراسة الميدانية الدولية لثلاث سنوات لمؤسسة Kpmg عن التقرير عن مسؤولية المؤسسات Reporting Corporate Responsibility، حيث استهدفت تلك الدراسة تحليل الاتجاهات في التقرير عن مسؤولية المؤسسات عن طريق المؤسسات الأكبر في العالم متضمنا 250 مؤسسة الأكبر من بين عدد 500 مؤسسة في كل من البلاد محل الدراسة.¹

وقد أوضحت هذه الدراسة أن التقرير عن مسؤولية المؤسسات قد تزايد على نحو ملحوظ فيما بين الأعوام 2000 و 2005 وعلى الرغم من أن ذلك قد تزايد في كافة القطاعات الاقتصادية الستة عشر في تلك الدراسة الميدانية، فإن التغيير كان ملحوظا على نحو خاص في قطاعات التمويل والأوراق المالية والتأمين، وهذا التغيير موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم 1-3: التغيرات في التقرير عن مسؤولية المؤسسات فيما بين الأعوام 2002 حتى 2005

2005		2002		تقارير الاستدامة
عدد	%	عدد	%	
129	52	112	45	1_ تقوم عدد 250 مؤسسة بنشر معلومات حول الاستدامة في تقرير منفصل
39	30	32	29	2_ إن جزء من تلك المؤسسات التي تنشر تقارير منفصلة عن الاستدامة تخضع لمعلوماتها إلى خدمات المراجعة بهدف توفير تأكيد معقول عنها.
71	71	49	49	3_ إن المؤسسات الأكبر بالمملكة المتحدة (100 مؤسسة) تقوم بنشر معلومات حول الاستدامة في تقارير منفصلة
38	54	26	33	4_ إن جزء من تلك المؤسسات الأكبر بالمملكة المتحدة تخضع لمعلوماتها للمراجعة بهدف توفير تأكيد معقول عنها.
				5_ يتم إعطاء عناوين تقارير المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات 250 التي تنشر تقارير منفصلة على النحو الآتي:
22	17	11	10	

¹ Kpmg, international survey of corporate responsibility reporting, Amsterdam: Kpmg Global Sustainability Services, 2005, P 04.

13	17	73	82	_ تقرير الاستدامة (تقارير بيئية واجتماعية واقتصادية)
2	2	3	3	_ تقارير بيئية وصحية والأمان _ تقارير اجتماعية
				6_ جزء من 250 مؤسسة في قطاعات اقتصادية مختلفة تقوم بنشر تقارير عن مسؤولية الاجتماعية:
100	5	100	5	_ الكيماويات
100	7	86	6	_ صيدلانيات
92	11	58	11	_ المنافع
91	21	48	21	_ الالكترونيات والكمبيوتر
80	16	58	11	_ البترول والغاز
85	17	73	11	_ السيارات
57	63	24	67	_ الأوراق المالية والتأمين
31	53	54	42	_ التجارة

Source: Kpmg, international survey of corporate responsibility reporting, Amsterdam: Kpmg Global Sustainability Services, 2005, P 04.

وفي ظل ذلك المدى والنمو السريع للتقرير عن مسؤولية المؤسسات فإن السؤال المطروح: ما الذي يدفع

المؤسسات بالارتباط بذلك التقرير؟

يمكن تحديد ثلاث عوامل رئيسية هي محفزات الأعمال، تفضيلات المستخدمين وإطار العمل التنظيمي:

(1) **محفزات الأعمال:** إن أهمية مبررات الأعمال والمشروعات الاقتصادية وتأثيرها على تحفيز المؤسسات بالارتباط بأنشطة مسؤوليات المؤسسات والتقرير عنها، قد تم إلقاء الضوء عليه عن طريق كل من خدمات بحوث الاستثمار الأخلاقية (Eiris) Ethical Investment Recherche Services ومؤسسة KPMG، حيث أشارت تلك الدراسات البحثية على سبيل المثال؛ إلى أنه بالنسبة لبعض المؤسسات هناك بلا شك قضية مالية إيجابية لتبني وتعزيز ممارسات أعمال مسؤولة، وقد زادت المؤسسات من مبيعاتها وربحيتها عن طريق زيادة سمعتها في سوق المستهلك الأخلاقي، إن عدد من المستهلكين الذين يتخذون قرار بخصوص المشتريات الأخلاقية يعتبر من الأولوية كما أنها ملزمة، بالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسات المسؤولة لديها إمكانية مستقبلية على تحسين الإدارة المالية عن طريق إجراء تحسينات في اتجاهات فريق العمل والإنتاجية والتحسينات على العمليات الداخلية، إن تخفيض تكاليف التشغيل يمكن أن يتم تخصيصها أيضا بجانب

تحسينات الأداء البيئي، وكمثال مباشر وواضح على ما يتعلق بتخفيض استخدام الطاقة والذي يؤدي إلى تقليل كل من التكاليف وانبعاثات الطاقة.¹

وفي نفس الاتجاه فإن الدراسة المسحية لمؤسسة KPMG الخاصة بالسنوات الثلاثة المنتهية في عام 2005 قد أفادت بأن أكثر المحفزات شيوعاً للاستدامة كما تم التقرير عنها بنسبة 74% عن المؤسسات تتمثل في المبررات الاقتصادية، وهي ترتبط إما مباشرة بقيمة حملة الأسهم المتزايدة (تم تحديد بنسبة 39% من المؤسسات) أو بالقيمة السوقية (كما تم التقرير عنها بنسبة 21%) أو قد ترتبط على نحو غير مباشر من خلال فرص الأعمال المتزايدة والابتكار والسمعة والمخاطر المنخفضة، إن معظم نصف تلك المؤسسات قد أفادت عن أن الابتكار وتخفيض المخاطر تمثل المحفزات الرئيسية، وحوالي نصف المؤسسات حددت أيضاً أن تحفيز العاملين وراء المحفز وراء سلوك مسؤولية المؤسسات الاجتماعية، و فقط حوالي ربع المؤسسات المذكورة أشارت إلى التأكيد على أن السمعة والعلاقة التجارية (9%مذكورة على أنها تمثل وفورات في التكلفة)، هو المحفز الرئيسي وراء التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.²

(2) تفضيلات المستثمرين: من منظور محفزات الأعمال المحددة أعلاه، من الثابت أن هناك آثار واضحة لمستثمري الأنشطة البيئية على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، إن تلك الظاهرة قد تم الاعتراف بها عن طريق Caplan and Gilmour والذين أفادا في تقريريهما بالآتي:

" بدأ مجتمع المستثمرين العالمي في تطوير إجماع عن توقع سلوك المؤسسات المنتظر ونوع المعلومات التي يجب أن يتم التقرير عنها"، إن المحللين والمستثمرين الآن يطرحون أسئلة حول الاستدامة المرتبطة بقضايا مقاييس الأداء ذات الصلة ارتباطاً بالمقاييس المالية، وكمثال على المؤسسات الكبيرة التي واجهت تلك الأسئلة المرتبطة بآثار القضايا البيئية والاجتماعية في اجتماعات الجمعية العامة السنوية هما مؤسسة BP ومؤسسة Coca_Cola، حيث طلب من مؤسسة BP التكيف مع تغير المناخ، في حين طلب من مؤسسة Coca_Cola عن المدى الذي من خلاله يمكن أن يتم إعادة تدوير زجاجاتها ومعلباتها.

عالمياً؛ فإن ضغط المستثمر على المؤسسات قد تم التأكيد عليه وتقويته عن طريق تغطية وسائل الإعلام لأنشطة المؤسسة، بالإضافة إلى إمكانية التواصل بالإنترنت، ذلك التطوير قد أدى إلى زيادة وعي الجمهور بقضايا مسؤولية المؤسسات الاجتماعية، كما أنها قد سهلت من تركيز الحملات الإعلامية على الجوانب البيئية، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة عن طريق تفعيل النشطاء السياسيين، وكنتيجة إلى ذلك فإن المؤسسات أصبحت تخضع لتدقيق متزايد، مع ضغوط المؤسسات غير الحكومية فضلاً عن تأثير اتجاهات المستهلكين ذوي المعرفة.³

¹ Ethical investment research services (Eiris), **the state of responsible business: global corporate response to environmental_ social and governance (Esg) challenges**, London :Ethical investment research services (Eiris), 2007, P 17.

² KPMG, **Op.Cit**, p 05.

³ Ethical investment research services (Eiris), **Op.Cit**, p 15.

فإذا ما اضطرت المؤسسات إلى كسب الجمهور لإرضائهم والوصول للنفوذ من خلال التجمع المتزايد للمستثمرين الذين يرغبون في الاستثمار في المؤسسات الصديقة للبيئة والمسؤولة اجتماعيا وأخلاقيا، من ثم فإنها تحتاج إلى القيام بالشرح والتوضيح للمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى، بأن سلوكهم يتسم بالمسؤولية البيئية والاجتماعية والأخلاقية.

وبالاستجابة إلى رغبة المستثمرين في الاستثمار في المؤسسات المسؤولة بيئيا واجتماعيا وأخلاقيا، فإن على سبيل المثال فقد تم تطوير منتجات Ftse4، ومؤشر الاستدامة Dow Jones ومشروعات الإفصاح عن الكربون ودليل قيادة الإفصاح عن المناخ، في عام 2007.

وقد حدد تقرير Eiris الآتي:

" إن قيمة أموال الاستثمار المسؤول قد نمت على نحو سريع في سنوات العشرة السابقة، وفي الحقيقة فإن البعض قد طالب أن يكون الاستثمار المسؤول هو الآلية المالية الأكثر في النمو في الولايات المتحدة وأوروبا خلال العشر سنوات السابقة، بالإضافة إلى ذلك فإنه بدأ أعداد متزايد من المستثمرين الرئيسيين في إدخال اعتبارات العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة على قراراتهم الاستثمارية، ونتيجة لذلك فإن المؤسسات قد تم تحفيزهم للسلوك المسؤول من أجل الوصول إلى ذلك الحجم المتزايد من الأموال الاستثمارية."¹

إن القيم المستثمرة في الأموال المسؤولة كانت مذهلة، ففي أكتوبر 2007 كان لدى المؤسسات المتضمنة في djsi قيمة سوقية إجمالية بمبلغ 13 تريليون دولار في أوروبا، وفي جانفي 2006 بلغت الأموال المستثمرة في المشروعات الاستثمارية المسؤولة ما يزيد عن 1313 بليون جنيه استرليني وحوالي 879 بليون جنيه إسترليني في المملكة وحدها.²

(3) إطار العمل التنظيمي: يلاحظ أن التشريعات واللوائح التي تحكم الأداء البيئي والاجتماعي والتقرير على ذلك الأداء كان لها أثر جوهري على المؤسسات، في بعض الحالات فإن إطار العمل التنظيمي يؤثر على أنشطة المؤسسات بطريقة من شأنها أن تجعلها مفيدة لها، عن طريق القيام بالإفصاحات الملائمة لحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، وفي حالات أخرى فإن التشريع واللوائح تصف المعلومات البيئية والاجتماعية وغيرها من المعلومات الملائمة المطلوب من المؤسسات توفيرها.³

¹ Ethical investment research services (Eiris), Op.Cit, p 19.

² Ibid, p20.

³ Ibid, p 21.

الفرع الرابع: تقييم أثر التقرير عن التنمية المستدامة

يعتبر تقديم التقارير غير المالية أمر اختياري في معظم الحالات وحتى الآن، حيث تعتبر تقارير الاستدامة وبشكل أولي ممارسة للعلاقات العامة وتسمى أحيانا "green wash" لتعطي الانطباع عن قلقها إزاء القضايا الاجتماعية والبيئية، وما زال التساؤل المطروح: حول ماهي أهمية وجود تقرير الاستدامة؟

يعد الإعداد لمثل هذا التقرير إعدادا طوعيا للمؤسسات، ولكن البحوث تقترح نظريتان بالنسبة لهذا التساؤل والإجابة تتمثل في، النظرة الأخلاقية مقابل الاقتصادية، فنجد:¹

الناحية الأخلاقية؛ فإن المؤسسات تتحمل الالتزامات الاجتماعية والأخلاقية للمشاركة في النشاطات بمسؤولية اجتماعية وبتالي تشير تقاريرها إلى مثل هذه النشاطات، لأن ذلك يعبر عن العمل الصحيح الذي يجب عمله، ومن ناحية أخرى، وبالنسبة للنظرة الاقتصادية، فإن التأكيد على هذه التقارير تبني لوجود السمعة الأفضل للمؤسسة ويعمل على زيادة وفوائد حملة الأسهم بشكل مباشر وغير مباشر.

ونعتقد بأنه إذا تمت تلبية احتياجات المجموعات المختلفة من الأطراف ذات المصلحة، وعلى رأسهم العملاء والموظفين والمجتمع، عندها سوف يتم الحصول على الربح العادل للمستثمرين، وبتالي دعم النظرية الاقتصادية لإنتاج المسؤولية الاجتماعية.

وعلى الرغم من عدم وجود صلة مباشرة تربط بين نشاطات المسؤولية الاجتماعية مع الوفورات في التكلفة، إلا أنه غالبا ما يلي ذلك فوائد غير ملموسة، مثال على ذلك؛ فإن غياب المعلومات، يمكن أن يؤدي إلى أن الكثير من الأطراف سيفترضون الأمور السيئة عن القضايا البيئية والصحية وعن السلامة الموجودة في المؤسسة.

المطلب الثالث: تقارير التنمية المستدامة (المنافع، الدوافع والمصادر)

قامت العديد من المؤسسات على نحو متزايد بإصدار تقارير التنمية المستدامة من حيث أنها تقدم مجموعة من العوائد، مما جعلها من المحفزات للإدارة لتبني هذا النوع من التقارير المسؤولة، كما يتمثل جانب الطلب عليها إلى حاجة أصحاب المصالح للمعلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات إلى جانب الأداء الاقتصادي لها.

الفرع الأول: منافع الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

يحقق الإفصاح عن تقارير الاستدامة مجموعة من المنافع تتمثل في الآتي:²

1- التركيز على الشفافية: يحقق الإفصاح عن تقارير الاستدامة الشفافية، وذلك من خلال توصيل أهداف

المؤسسة الاقتصادية ورؤيتها وكيفية إدارتها للمخاطر، وتعاملها مع تأثيرات عملياتها البيئية والاجتماعية

¹ أسامة عبد المنعم، أحمد طه العجلوني، تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5 العدد 10، 2013، ص 169.

² عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 18.

والاقتصادية، وهذا يدعم وجود أساس سليم للحوار مع أصحاب المصالح، مما يؤثر على نجاح المؤسسة طويل الأجل وقيمتها؛

2- خلق قيمة مالية: يتضمن تقرير الاستدامة جمع وتحليل بيانات عن الموارد والمواد 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 كفاء؛

3- تدعيم السمعة: سمعة المؤسسة هي دالة لطريقة عملها وإدارتها لأنشطتها، والتي يدركها أصحاب المصالح على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لمجالات أعمالها، ويلعب تقرير الاستدامة دوراً 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 واستراتيجيتها 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 مدى وفاء المؤسسة الاقتصادية بمسئوليتها والتزامها بالتشريعات والقوانين واللوائح المرتبطة بمجال عملها؛

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

7- تشجيع الابتكار: يمكن تقرير الاستدامة المؤسسة الاقتصادية من تدعيم وضعها التنافسي، وذلك من خلال دراسة وتحليل احتياجات أصحاب المصالح وتوقعاتهم والحصول على فهم أفضل لمتطلباتهم، مما يؤدي إلى تحفيز الإدارة على الابتكار والتطوير 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 والاقتصادية، والتعرف على الفرص والتهديدات الخارجية، والتعرف على نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة الاقتصادية والتعامل معها؛

9- زيادة إدراك وتحفيز العاملين: الموظفين الحاليين والمحتملين يكون لديهم توقعات حول السلوك البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية، ويهتموا بهذه العوامل لتقرير البقاء والاستمرار مع المؤسسات الاقتصادية؛ ويساعد نشر معلومات مرتبطة بالاستدامة في زيادة ولاء الموظفين والعاملين لدى المؤسسات

الاقتصادية، وتخفيض معدل دوران العمال، بالإضافة إلى زيادة قدرة المؤسسات الاقتصادية على جذب موظفين ذوى جودة وخبرة عالية؛

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.

الفرع الثاني: دوافع المؤسسات للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

حاولت العديد من الدراسات تفسير دوافع المؤسسات للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة وقد اعتمدت تلك الدراسات على عدة مداخل لتفسير دوافع المؤسسات، فمنها من اعتمد على مدخل القرار، وأخرى اعتمدت على مدخل النظرية الاقتصادية، ومدخل النظريات الاجتماعية والسياسية، كما اختلف منهج الدراسات فمنها من استخدم منهج الاستنباط، ومنها من قام بإجراء المقابلات الشخصية.

فقد قامت دراسة (Adams and Whelan, 2009) بتقسيم دوافع المؤسسات للإفصاح عن تقارير الاستدامة إلى ثلاثة مجموعات، تتمثل في خصائص المؤسسات، والعوامل المحيطة، والعوامل الداخلية تتضمن المجموعة الأولى الخاصة بخصائص المؤسسات حجم المؤسسة ونوع الصناعة التي تنتمي إليها، والأداء المالي، وحجم تداول الأسهم، ونسبة المديونية، بينما تتضمن المجموعة الثانية العوامل المحيطة وتشمل البلد الأصلي للمؤسسة، والتغيرات الاجتماعية والسياسية، والدورات الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة، وضغوط وسائل الإعلام، وقوة ونفوذ أصحاب المصالح، ووقوع أحداث معينة. وأخيراً، تشمل المجموعة الثالثة العوامل الداخلية وتشمل اتجاهات أعضاء مجلس الإدارة، ووجود لجنة المسؤولية الاجتماعية، وهيكل وإجراءات الحوكمة، ومدى تدخل أصحاب المصالح في المؤسسة، ومدى أفق قرارات الإدارة، والموقف الاستراتيجي للمؤسسة، والتكاليف والمنافع المتوقعة من الإفصاح عن الاستدامة.

ومن ناحية أخرى، ميزت دراسة (Soloman and Lewis, 2002) بين الدوافع الخاصة بالسوق والدوافع الاجتماعية، والدوافع السياسية، والدوافع الخاصة بالمساءلة، وتتضمن دوافع السوق في رغبة المؤسسة في تحقيق الوضع التنافسي، وزيادة قيمة الأسهم من خلال الإفصاح عن تقارير الاستدامة، ومن ناحية أخرى، تتضمن الدوافع الاجتماعية للإفصاح عن تقارير الاستدامة الحفاظ على شرعية المؤسسات الاقتصادية، والوفاء بمسئوليتها الاجتماعية، بينما تتضمن الدوافع السياسية للإفصاح عن تقارير الاستدامة تخفيض الضغوط السياسية وضغوط التدخل والإفصاح الإلزامي، وأخيراً، تشمل دوافع المساءلة للإفصاح عن تقارير الاستدامة التأكيد على دور المؤسسات والمسئولية الاجتماعية والبيئية التي تضطلع بها تجاه القضايا الاجتماعية والبيئية، بما يساهم في تدعيم إدراك الأطراف المهتمة وأصحاب المصالح بتفاعل المؤسسة مع هذه القضايا.¹

¹ عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 11.

ومن ناحية أخرى، تعددت النظريات التي تفسر الإفصاح عن تقارير الاستدامة، منها نظرية الشرعية، ونظرية الاقتصاد السياسي، والنظرية المؤسسية، ونظرية أصحاب المصالح، ونظرية منفعة القرار. ويمكن إيجاز كل منها بشيء من التفصيل على النحو التالي:¹

- **نظرية الشرعية Legitimacy theory:** تقوم نظرية الشرعية على أساس أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل نظام اجتماعي أكبر، ولديها عقد اجتماعي مع المجتمع، والبيئة المحيطة بالمؤسسة لا تقدم فقط الموارد إليها، ولكن تمثل أيضاً تهديداً للمؤسسات من خلال إعادة تخصيص الموارد من النظام الاجتماعي الأكبر والذي يجب أن يقبل شرعية المؤسسة، وبالتالي فإن استمرار وبقاء المؤسسة لا يعتمد فقط على الكفاءة والأرباح ولكن أيضاً على قبول مخرجاتها وطرق عملياتها بواسطة البيئة المحيطة بها، وعندما يخرج أو ينحرف السلوك الفعلي أو المدرك للمؤسسات عن القيم والمعايير الاجتماعية، فإن شرعية المؤسسات تكون مهددة وتنشأ فجوة الشرعية. ويعد الإفصاح الاختياري للمؤسسات أحد الوسائل الهامة لتغيير المعايير والقيم وإدراكات البيئة الخارجية حولها؛
- **نظرية الاقتصاد السياسي political theory:** تقوم هذه النظرية على افتراض أساسي هو أن القضايا الاقتصادية للوحدات الاقتصادية لا تنفصل عن اعتبارات الإطار السياسي والاجتماعي والمؤسسي الذي يعمل من خلاله النشاط الاقتصادي. وبناء عليه، فإن الإفصاح الاجتماعي والبيئي للمؤسسات يمكن النظر إليه باعتباره جزء من الحوار بين المؤسسة وأصحاب المصالح فيها، وهو الوسيلة الناجحة للتفاوض في هذه العلاقات، فالإفصاح يكون استجابة لضغوط مشتركة من فئات متعددة مثل الدولة، والعمالون وجماعات حماية البيئة، والعملاء، والدائنون، والجمهور بصفة عامة. فبعض الصناعات تكون معرضة بصورة أكثر لضغوط الحكومة وغيرها من الفئات الأخرى لأجل توفير معلومات حول مجالات المسؤولية الاجتماعية والبيئية. ومن ثم تكون أكثر احتمالاً للإفصاح عن تلك المجالات من غيرها؛
- **النظرية المؤسسية Institutional theory:** تهتم النظرية المؤسسية بفهم الأساس المنطقي لنشاط الإفصاح الاختياري في ضوء القوانين والتشريعات والإطار الثقافي للمؤسسة. وتقوم هذه النظرية على افتراض أن أنشطة المؤسسة أكبر من كونها بالكامل تحت سيطرة وتقدير المديرين، ولكنها عبارة عن خيارات محددة بواسطة مجموعة من الجهات والآليات، والإطار الثقافي والتي تشكل المجال التنظيمي للمؤسسة؛ وفي مجال تطوير الأنشطة التنظيمية الجديدة أو المبتكرة مثل تقديم تقارير استدامة المؤسسات، باعتبارها نشاط خاص بالمؤسسات بذاتها لتحسين الأداء أو كمحاولة للبقاء في ظل عدم التأكد أو بسبب أزمة معينة يمثل هذا

¹ عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص ص 12_15.

الإفصاح الاختياري ضغط مؤسسي على المؤسسات الأخرى لتتفق مع الإطار المقبول والتوقعات الخارجية، والفشل في ذلك يمثل تهديد على بقاء واستمرار المؤسسة؛ وبناء عليه تشكل تقارير استدامة المؤسسات نشاط تنظيمي ملائم ومقبول يمثل الشيء الصحيح الذي ينبغي عمله لتميز المؤسسة وفقاً للتنمية المستدامة ومسئوليتها، مما يمثل أيضاً ضغطاً مؤسسي لغالبية المؤسسة للقيام بالإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة.

■ **نظرية أصحاب المصالح Stakeholder theory:** تقوم هذه النظرية على افتراض وجود مجموعات مختلفة من أصحاب المصالح ذوى القوة والنفوذ، بسبب مقدرتهم على التحكم ورقابة الموارد الضرورية لعمليات المؤسسة، ولديهم أيضاً توقعات حول أداء المؤسسة، ويعتبر الإفصاح المحاسبي الاختياري أحد الوسائل الهامة لإدارة أصحاب المصالح وللحصول على دعمهم، ويتوافر لمديري المؤسسات الدوافع للإفصاح عن المعلومات حول برامجهم المختلفة وأداء المؤسسة ويحقق الإفصاح عن تقارير الاستدامة توفير المعلومات عن الأداء المستدام للمؤسسة؛

■ **نظرية السرية وتكاليف المعلومات Proprietary and Information costs:** تفترض هذه النظرية أن وجود معلومات خاصة لدى المؤسسة يؤثر على تكاليف رأس المال. فالمعلومات الخاصة هي معلومات ذات قيمة وتأثير على أسعار أسهم المؤسسة أو على شروط وتكلفة رأس المال في سوق رأس المال، وهذه المعلومات تتوافر لدى المديرين وغير متاحة للمستثمرين حتى يتم الإفصاح عنها؛ ويعد الإفصاح عن الاستدامة من هذا النوع من المعلومات الخاصة، وفي هذا الموقف يحدث عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بين الإدارة وأصحاب المصالح، وعدم الإفصاح ربما يؤثر على المستثمرين من خلال افتراضهم الوضع السيئ أو وجود أخبار سيئة لدى المؤسسة، مما يؤدي إلى انخفاض سعر السهم أو المطالبة بمعدل فائدة أعلى على الديون، ولتخفيض عدم تماثل المعلومات تلجأ المؤسسات إلى الإفصاح اختيارياً عن المعلومات البيئية والاجتماعية وذلك لتخفيض تكلفة رأس المال حيث تعتمد المؤسسات على أسواق رأس المال للتمويل سواء التمويل بالملكية أو بالمدىونية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن دوافع الإفصاح عن تقارير استدامة المؤسسات يمكن النظر إليها من وجهات نظر مختلفة لقطاعات مختلفة من المجتمع، والتي تطلب تلك المعلومات التي يوفرها الإفصاح عن تقارير الاستدامة لأغراض اتخاذ القرارات. وعلى الرغم من أن تلك الدوافع متعددة ومختلفة، إلا أن تحديدها وتحليلها يساعد واضعي المعايير والمنظمين على وضع السياسة المستقبلية لمهنة المحاسبة والتدقيق، وكذلك فإن معرفة المعوقات لهذا الإفصاح تسمح لواضعي السياسات من استهداف تلك المجالات.

الفرع الثالث: مصادر الطلب على تقارير التنمية المستدامة

يتمثل جانب الطلب على تقارير الاستدامة في حاجة أصحاب المصالح للمعلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسات إلى جانب الأداء الاقتصادي لها. ويمكن إيجاز الفئات ذات العلاقة بالمؤسسة الاقتصادية والتعرف على مدى حاجاتها للإفصاح عن تقارير الاستدامة، وذلك على النحو التالي:

1) طلب المستثمرون للإفصاح عن تقارير الاستدامة: 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 للمؤسسة 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 ظهر ما يسمى الاستثمار المسئول اجتماعياً **Responsible Investing Socially** 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. وبناء عليه يحتاج المستثمرون إلى معلومات عن الأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية وهذا ما توفره تقارير الاستدامة.¹

2) طلب العاملون للإفصاح عن تقارير الاستدامة: يمثل العاملون أحد الفئات الهامة من أصحاب المصالح، التي تهتم بالإفصاح الاجتماعي والبيئي للمؤسسة الاقتصادية التي يعملون بها، ويوفر تقرير الاستدامة معلومات هامة للعاملين والموظفين واتحادات العمال عن الخدمات الاجتماعية التي تقدم لهم ومدى الاهتمام بصحة وسلامة وآمن العاملين، هذا بالإضافة إلى الخطط المستقبلية للمؤسسة للنهوض بهم، بما يجعلهم يشعرون بالأمان والاطمئنان على مستقبلهم الصحي والوظيفي، وبما يشعرون بالرضا عن العمل والتمسك به، وبما ينعكس على ولائهم وإنتاجيتهم وتحقيق الرفاهية لهم وللمجتمع ككل، وبالنسبة لاتحادات العمال والنقابات تحتاج إلى المعلومات حول أداء الاستدامة للمؤسسات، وذلك للحكم على ما إذا كانت تلك المؤسسات مسؤولة اجتماعياً وبيئياً وناجحة اقتصادياً.²

¹ Simnett. R, A, Vanstraelen, **Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison**, The Accounting, **Review** (May)(84)(3): 2009, pp 32-33.

² Sinclair, C. D, **Social and Environmental disclosure and corporate characteristics: A Research note and Extension**, Journal of Business Finance and Accounting, (28) (4) (April/May): 2005, p 327.

3) طلب العملاء والمستهلكين للإفصاح عن تقارير الاستدامة: لم يعد اهتمام العملاء والمستهلكين منصباً فقط على سعر المنتج أو الخدمة وجودتها، بل زاد اهتمام العملاء بمجالات أخرى، تتعلق بمدى سلامة المنتج بيئياً ومدى اهتمام المؤسسة الاقتصادية بالعملاء وكيفية التعامل معهم، وقدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء، ومن هنا زاد طلب العملاء والمستهلكين على الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي بجانب الأداء الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية ومؤشرات هذا الأداء، وطريقة تنفيذ هذا الأداء، ورؤية المؤسسة للاستدامة وخطط تنفيذها، وهذا ما يوفره الإفصاح عن تقارير الاستدامة.¹

4) طلب المقرضين للإفصاح عن تقارير الاستدامة: يعتبر المقرضين مجموعة من أصحاب المصالح ذوى النفوذ والقوة، وتهتم إدارة المؤسسة الاقتصادية باحتياجاتهم من المعلومات مقارنة بأصحاب المصالح الأقل نفوذ أو قوة، لذلك فإن مستوى الديون في هيكل رأس مال المؤسسة يوفر مقياس للأهمية النسبية لأصحاب المصالح المالية في المؤسسة ويتزايد طلب المقرضين على معلومات الاستدامة لاتخاذ قرارات الإقراض، حيث لا تعتمد قرارات الائتمان على القدرة المالية للمؤسسة فقط، بل تمتد إلى جوانب أخرى غير مالية سواء بأداء المؤسسات البيئي والاجتماعي وقدرتها على البقاء والاستمرار، ومدى قدرتها إلى إدارة المخاطر، وهذا ما يوفره الإفصاح عن تقارير الاستدامة.²

5) طلب الأجهزة الحكومية والمشرعون للإفصاح عن تقارير الاستدامة: تعتبر الأجهزة الحكومية من أصحاب المصالح في المؤسسة، وتحتاج إلى المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى أدائها الاقتصادي، وتحتاج الأجهزة الحكومية معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة ومدى مساهمتها في المحافظة على البيئة ومنع التلوث ومعالجته إن وجد، بالإضافة إلى الحاجة إلى معلومات عن أدائها الاجتماعي ومدى مساهمتها في الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية الخاصة بها تجاه المجتمع، هذا بالإضافة إلى ما توفره تقارير الاستدامة 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.³

6) طلب الموردين للإفصاح عن تقارير الاستدامة: توفر تقارير استدامة المؤسسات معلومات للموردين، تساعدهم في الحصول على فهم أفضل للمخاطر والفرص التي ربما تؤثر على أعمالهم، وذلك باعتبار المؤسسات الاقتصادية التي

¹ جمال كامل محمد عبد الرحيم، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية المؤسسات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على المؤسسات المقيدة في البورصة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية التجارة الدراسات العليا، قسم محاسبة، جامعة قناة السويس، 2015، ص 44.

² المرجع نفسه، ص 45.

³ عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 29.

يتعاملون معها جزء من سلسلة التوريد الخاصة بهم، ويحتاجوا إلى معلومات حول مدى قدرتها على البقاء والاستمرار ورؤيتها واستراتيجياتها نحو الاستدامة.¹

7) طلب المؤسسات غير الحكومية على الإفصاح عن تقرير الاستدامة: المؤسسات غير الحكومية ومنظمات المجتمع المدني عادة ما تستخدم تقارير الاستدامة لفهم قيم ومعايير المؤسسات، ومبادئها، واتجاهاتها، وأهدافها، وأدائها البيئي والاجتماعي، وذلك للمساعدة في الحكم على ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في المجتمع مسؤولة اجتماعياً وبيئياً.²

8) طلب الجمهور على الإفصاح عن تقارير الاستدامة: المؤسسات تؤثر وتتأثر بالجمهور بصفة عامة بعدة طرق على سبيل المثال توفير فرص عمل، كما أن الجمهور مصدر للمدخلات للمؤسسات، ويهتم الجمهور بقضايا التنمية المستدامة مثل الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية. ويوفر تقرير استدامة المؤسسات المعلومات اللازمة التي تساعد الجمهور على فهم جيد لأداء المؤسسة واتجاهاتها وأنشطتها.³

9) طلب مجلس الإدارة على الإفصاح عن تقارير الاستدامة: يمثل تقرير الاستدامة مصدر هام للمعلومات بخصوص أبعاد أداء الاستدامة، واحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح، ومثل هذه المعلومات تعد هامة لعمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسة.

وبناء على ما سبق، يمكن القول أن هناك طلب متزايد لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين على تقارير استدامة المؤسسات، وذلك لما توفره من إفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للوحدات الاقتصادية، ورؤيتها ورسالتها تجاه الاستدامة، والخطط الاستراتيجية التي تضعها الإدارة لتحقيق هذه الرؤية، ومدى تقدمها وإنجازها للخطط الماضية، بما يوفر محتوى معلوماتي لتقارير الاستدامة.

¹ جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 45.

² عفت أبوبكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 30.

³ جمال كامل محمد عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 46.

المبحث الثاني: مؤشرات ونماذج الإفصاح عن التنمية المستدامة

إنتهينا في الفصل الثاني من هذه الدراسة بأن اتباع مدخل القياس المتعدد الأبعاد والذي يستخدم مجموعة واسعة من المؤشرات (الاقتصادية البيئية والاجتماعية) باعتباره المدخل الملائم الذي يكفل تحقيق القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة، لأن هذا المدخل له العديد من مستويات طبيعة القياس التي تعكس نتائج القياس، لذا فإن التقرير الذي يتم إعداده للإفصاح عن تلك المعلومات يجب أن يعبر عن مسؤولية المؤسسات الاقتصادية في تفعيل الأنشطة التي تحقق التنمية المستدامة.

حيث يتم التقرير عن التنمية المستدامة من خلال مؤشرات ونماذج معينة ذات بعد عالمي، على أن تلحق هذه النماذج كقوائم تكميلية للقوائم المالية.

المطلب الأول: مؤشرات الإفصاح عن التنمية المستدامة

تتمثل مؤشرات الإفصاح في الآتي:

الفرع الأول: مؤشر FTS4GOOD

يعتبر مصطلح " FTSE " Financial Times Stock Exchange هي الأحرف الأولى لأربع كلمات في سوق الأسهم بمجلة Financial Times، وهي إحدى المؤسسات المستقلة التي نبع أصلها كمشروع مشترك بين مجلة "Financial times" وسوق اسهم لندن " London stock exchange " وقد قامت مجموعة FTSE بتطوير 100000 مؤشر يغطي أكثر من 48 بلدا وكافة المجموعات الرئيسية للأصول، وفيما بين تلك المؤشرات يعتبر مؤشر FTSE4GOOD مؤشر مرجعي هام يتضمن مؤشرات Ftse 4good Global ،Ftse 4good Uk ،Ftse 4good USA ،Ftse 4GOOD japon إضافة إلى مؤشر Ftse 4GOOD japon¹.

وقد تم اطلاق مجموعة مؤشرات FTS4GOOD في عام 2001 وهي تتضمن المؤسسات التي تستوفي المعايير المقررة في المجالات الثلاثة التالية:

- العمل اتجاه الاستدامة البيئية؛
- تطوير علاقات إيجابية مع أصحاب المصالح؛
- الحفاظ على ودعم حقوق الإنسان العالمية.

أي مؤسسة في مؤشرات سهم FTSE والتي تفي بالمعايير المقررة يتم تضمينها في المؤشر المرجعي FTSE 4GOOD ومع ذلك فقد أشار مؤشر FTS4 GOOD في أحد تقاريره بالآتي:

¹ Fts4good, financial times stock exchange, 2007. In Site Internet: www.ftse.com/fts4good. Retrieved on: 10.03.2014.

بالإتجاه مع المذهب الفكري للمستثمر الاجتماعي المسؤول Social Responsible Investor ذو التيار العالمي الرئيسي، فإن هناك عدد صغير من الاستبعادات في مؤسسة القطاع قد تم تطبيقه على النحو التالي:

☞ منتجي الدخان؛

☞ المؤسسات التي تقوم بتصنيع الأجزاء الاستراتيجية لتنظيم الأسلحة النووية؛

☞ المؤسسات التي تقوم بإنتاج كافة نظم الأسلحة؛

☞ الملاك أو المستغلين لمحطات القوى النووية.

وفي نوفمبر 2007 تم تضمين عدد 697 مؤسسة في المؤشر العالمي Ftse 4good منها 99 مؤسسة في المملكة المتحدة، وتمثل المؤسسات المنتمية إلى الولايات المتحدة حوالي 46 % من قيمة رأسمال السوقي للمؤسسات المتضمنة في المؤشر، في حين تمثل نسبة المؤسسات المناظرة بالمملكة المتحدة حوالي 17 % وقد كان أكبر المشاركين هي اليابان (حيث إن مؤسساتها المشاركة قد بلغت حوالي 8 % من قيمة رأس المال السوقي الممثلة عن طرق المؤشر) وفي نوفمبر عام 2007 فإن مؤشر ftse4good بالمملكة المتحدة قد تضمن عدد إجمالي 289 مؤسسة.

إن مؤشر Ftse قد اعترف في الفترة الحالية من الاهتمام العالمي بتغيير المناخ وأن حكومات المستثمرين ومجتمع أوسع، يتوقع من المؤسسات أن تأخذ المسؤولية الخاصة بتحديد وتخفيض أثار تغيير مناخها.

ونتيجة لذلك فأنشاء عامي 2008، 2009 قام مؤشر Ftse بتغيير مرحلي في معايير تغيير المناخ للمؤسسات التي تعتبر أعمالها ذات تأثير مرتفع " على سبيل المثال أعمال الفضاء وإنتاج السيارات" إن تلك المؤسسات يجب أن تفي بمعايير تغيير المناخ، بالإضافة إلى المجموعات الثلاثة للمعايير التي تم الإشارة إليها إذا ما رغبوا يكونوا أحد مؤشر ftse4good¹.

الفرع الثاني: مؤشر استدامة (djsi) Dow jones sustainability index

تم إطلاق مؤشر استدامة dowjones في عام 1999 وهو يعتبر المؤشر العالمي الأول الذي يتتبع الأداء المالي للاستدامة المعتمدة للمؤسسات الاقتصادية عبر دول العالم، ويعتمد المؤشر على أخذ نسبة 15 % الأعلى لأكثر عدد 2500 مؤسسة عبر دول العالم، تأسيسا على المعايير الاقتصادية والبيئية والاجتماعية طويلة الأجل، ويتم اختيار مكونات المؤشر طبقا لتقييم دوري لاستدامة المؤسسات، والذي يحدد قائدي الاستدامة في كل من 58 مجموعة للصناعة وفي أكتوبر عام 2007 أصبح المؤشر العالمي "Djsi" يتضمن 318 مؤسسة.²

¹ Fts4good, fts4good climate change criteria, 2007 b. In Site Internet: Www. ftse. Com/ ftse 4good. Retrieved on: 10.03.2014.

² Dow jones sustainability index (djsi), 2007. In Site Internet: www. Sustainability index. Com/07/-html/indexes/. Retrieved on: 10.03.2014.

الفرع الثالث: مؤشر قيادة الإفصاح عن الكربون Carbon Disclosure Leadership index

تم طرح مشروع الإفصاح عن الكربون Carbon Disclosure Project في عام 2002 باعتبارها مؤسسة لا تهدف لتحقيق الربح، ويتمثل مركزها في المملكة المتحدة وهي تسعى نحو توفير معلومات لعدد 315 من المساهمين من المؤسسات الرئيسية حول العالم " بإجمالي أصول 41 تريليون دولار " وبالنيابة عن هؤلاء المستثمرين من المؤسسات، فإن مشروع الإفصاح عن الكربون Carbon Disclosure Project يسعى لتضمين معلومات عن أكبر مؤسسات العالم، 2400 مؤسسة في عام 2007 ترتبط بالمخاطر التجارية التي تواجهها والفرص المقدمة في ضوء انبعاثات تغيير المناخ وغاز البيوت الخضر، هذا ويعمل مشروع الإفصاح عن الكربون أيضا مع تلك المؤسسات لمساعدتهم على التأكد من توفير استراتيجية تخفيضات انبعاثات الكربون وتكاملها في أعمالها.¹

ومنذ عام 2007 أفاد المحللين المستقلين من مستشاري القيمة الاستراتيجية، الذين كتبوا مشروع الإفصاح السنوي للكربون في تقريرهم عن تقييم الاستجابات المقدمة إلى مشروع الإفصاح السنوي عن الكربون من عدد 500 مؤسسة بالارتباط بجودة إفصاحاتها، وترتيب المؤسسات داخل مؤشر قيادة الإفصاح عن المناخ وفي عام 2007 تكون المؤشر من عدد 68 مؤسسة، وقد تم توضيح أسباب الفرق بين استجاباتها للدراسة المسحية عن الإفصاح عن الكربون تأسيسا على التقرير عن انبعاثات الغاز وتقييم استراتيجية تغيير المناخ.

وقد شرح مشروع الإفصاح عن الكربون Carbon Disclosure Project ترتيب المؤسسات المتضمن في الدراسة المسحية لمشروع الإفصاح عن الكربون؛ حيث أشار إلى نطاق يتكون من 100 نقطة وأن كافة المؤسسات التي تحقق درجة من 85 أو أكثر يتم إدخالها داخل المؤشر، وفي عام 2007 تم إدخال حوالي 20 مؤسسة بالمملكة المتحدة في ذلك المؤشر؛ وهذا الترتيب موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم 2-3: عدد المؤسسات بالمملكة المتحدة في fise4good global ومؤشر uk ودليل الاستدامة
— dowjones بالإضافة الى دليل قيادة افصاح الكربون cdli2007

الدليل	Ftse لعدد 100 مؤسسة	Ftse لعدد 250 مؤسسة	إجمالي المؤسسات UK	إجمالي المؤسسات في المؤشر
Ftse4good uk index	79	117	289	289
Ftse 4 good global index	75	24	99	697
Djsi world	47	11	58	35

¹Carbon Disclosure Project, carbon disclosure project: about the carbon disclosure project, 2007a. In Site Internet: www. C d pc. Com. /. Retrieved on: 10.03.2014.

Cdli	20	0	20	68
Fise 4 good and djsi world not cdlt	24	2	26	-
Fise 4 good and djsi not cdlt	2	0	2	-
Djsi world and cdlt not ftse	2	0	2	-
Ftse 4 good and djsi world and cdle	16	0	16	-

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011، ص 239.

المطلب الثاني: نماذج التقرير عن التنمية المستدامة

في ظل مدخل التقرير عن التنمية المستدامة باستعمال مجموعة من المؤشرات المتداخلة، يمكن إيجاز النماذج التالية:

الفرع الأول: نموذج التقارير Triple Bottom Line Reporting**

تقارير الثلاثية The triple bottom line مختصر لـ TBL أو 3 BL وتعرف أيضا باسم people, planet, profits أو The Three Pillars، وعبارة تقارير الثلاثية طورت من طرف الباحث John Elkington في كتابه الصادر سنة 1997 بعنوان "Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business" حيث من خلال هذا الكتاب أعرب أنه يجب على المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار نتائج أعمالها البيئية والاجتماعية بنفس درجة اهتمامها بنتائجها المالية.¹

وفي هذا الإطار يرى P.R.demontrond و A.joyeau أنه لن تكون للمؤسسة شرعية إلا إذا أخذت بعين الاعتبار الأبعاد الثلاثة المشكلة لنموذج التقارير الثلاثية.²

ولقد تزايد في الوقت الراهن استخدام المؤسسات للتقارير الثلاثية عن نتائج أعمالها نتيجة التنافس من أجل جذب العملاء و رؤوس الأموال، وينبع هذا الأمر من فكرة أن المؤسسات لا تعد مجرد كيانات اقتصادية فقط، وهو

** إن الترجمة اللغوية لمصطلح Bottom Line تعني الخط الأخير في الميزانية، غير أن أغلب مراجع التسيير باللغة العربية تتبنى عبارة التقارير الثلاثية كترجمة اقتصادية لعبارة Triple Bottom Line Reporting.

¹Delphine Gendre-Aegerter, **La Perception Du Dirigeant De Pme De Sa Responsabilité Sociale: Une Approche Par La Cartographie Cognitive**, These De Doctorat En Sciences Economiques Et Sociales Sous La Direction De Eric Davoine, La Faculte Des Sciences Economiques Et Sociales De L'universite De Fribourg, Suisse, 2008, P141.

² Philippe ROBERT-DEMONTROND, Anne JOYEAU, **Résistances des consommateurs à la labellisation sociale: de la critique des modalités à la critique de la logique économique sous-jacente**, 9th International Conference Marketing Trends, VENICE, 21-23 Janvier 2010, P 03.

الأمر الذي يدفع إدارة هذه المؤسسات إلى التفكير في المشروع الاقتصادي ليس فقط من المنظور التجاري، ولكن أيضا من المنظورين الاجتماعي والبيئي، وعليه فإن الفكرة الأساسية التي تكمن وراء ظهور مفهوم التقارير الثلاثية عن نتائج الأعمال عند تقويم أداء المؤسسات تتمثل في أن الأداء المالي، لم يعد هو المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق أو لمستوى نجاحها عموما، بل يتعين عليها الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية لأنشطتها.

وفي ما يلي عرض موجز للأبعاد الثلاثة لهذا النموذج:¹

- 1) **مؤشرات الأداء الاقتصادي:** وهي تغطي الأمور المرتبطة بالتعاملات الاقتصادية للمؤسسة وتتركز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للأطراف أصحاب المصلحة نتيجة لأنشطة المؤسسة، وعليه فإنه من الناحية الاقتصادية؛ تضمن التقارير الثلاثية عن نتائج أعمال المؤسسة توافر الشفافية والمعلومات المالية في الوقت المناسب لكل من المستثمرين والعملاء والشركاء التجاريين و الموردين؛
- 2) **مؤشرات الأداء الاجتماعي:** تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الاجتماعية داخل الموقع الذي تعمل فيه وعليه فإن التركيز من خلال هذا المنظور يكون على الصالح العام للمجتمعات التي تعمل فيها المؤسسات، حيث يوفر نموذج التقارير الثلاثية معلومات عن المعايير والممارسات الأخلاقية والتنمية المهنية، وكذا بيانات خاصة بتعيين العاملين والتبرعات الخيرية؛
- 3) **مؤشرات الأداء البيئي:** تهتم بتأثير المؤسسة على النظم الطبيعية الحية وغير الحية متضمنة النظم البيئية الحيوية والأرض والهواء والماء، وتساعد تلك المؤشرات في تحديد التأثيرات البيئية الأكثر أهمية وكذا إظهار الأهداف البيئية للمؤسسات.

ومع ذلك فإن فكرة التقارير الثلاثية لا تعني قيام المؤسسة بتقسيم المسؤولية القانونية إلى عنصر اقتصادي وآخر اجتماعي و ثالث بيئي، والنظر لأي منهم بمعزل عن الآخر، بل على العكس يجب النظر إلى كافة العناصر كوحدة واحدة، حيث أن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للمؤسسة.

وفي هذا الإطار يرى John Elkington أن النتائج الثلاثة المشكلة لهذا النموذج ترتبط في ما بينها، كما أنها تتعارض في بعض الأجزاء، و عليه يضيف هذا الباحث أن المؤسسات التي تستطيع أن تقدم لفئات أصحاب المصالح صورة واضحة عن مستقبلها وعن قدرتها على تحقيق مستويات أداء جيدة في هذه المجالات الثلاثة مقارنة بمنافسيها هي التي يمكنها التفوق في الأخير.²

¹ Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE), **Analyse comparative d'indicateurs de développement durable**", octobre 2003, P 10.

² Erwan harscoet, **Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur: l'application a un investissement de prévention des pollutions**, Thèse de doctorat en génie industriel sous la direction de Daniel FROELICH, l'école national supérieure d'arts et métiers, CHAMBERY, FRANCE, 2007, P 61.

ونتيجة لأهمية نموذج التقارير الثلاثية وكذا الشهرة الكبيرة التي أضحت يتمتع بها، فقد تم اعتماده رسمياً من طرف المفوضية الأوروبية بداية من شهر أبريل سنة 2000 كأداة لقياس القيمة العليا للمؤسسات la valeur Supérieure Des Entreprises، وهي القيمة التي لا تأخذ فقط بعين الاعتبار الأداء الاقتصادي للمؤسسة ولكن أيضاً مدى مساهمتها في حماية البيئة و تنمية المجتمع الذي تتواجد فيه¹. وهذا ما دفع كل من A.dohou و N.berland إلى اعتبار أن نموذج التقارير الثلاثية أصبح يمثل المقاربة الأنجلو سكسونية الرئيسية لتقوم الأداء الشامل للمؤسسة.²

إن مفهوم TBL يقتضي أن تكون مسؤولية المؤسسة تقع على الأطراف ذات المصلحة بدلا من المساهمين . في هذه الحالة، "أصحاب المصلحة" يشير إلى أي شخص يتأثر، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، بالأعمال التي تقوم بها المؤسسة، وفقا لنظرية الأطراف ذات المصلحة، ينبغي استخدام الكيان التجاري كوسيلة لتنسيق مصالح أصحاب المصلحة، بدلا من تعظيم المساهمين (المالك) ربح.

يرى الباحث أن مفهوم التقارير الثلاثية عن نتائج الأعمال في أنه عند تقييم المؤسسات، لم يعد الأداء المالي هو المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق أو لمستوى نجاح المؤسسة، بل يتعين على المؤسسات الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية لأنشطتها.

ومع ذلك، ففكرة التقارير الثلاثية لا تعنى قيام المؤسسة بتقسيم المسؤولية القانونية إلى عنصر اقتصادي وآخر اجتماعي وثالث بيئي والنظر إلى أي منهم بمعزل عن الآخر، بل على العكس، يجب النظر إلى كافة العناصر كوحدة واحدة، حيث إن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للمؤسسة.

الفرع الثاني: مبادرة الإبلاغ العالمية Global Reporting Initiative***

أنشئت مبادرة الإبلاغ العالمية GRI في عام 1997 بناء على مبادرة من ائتلاف الاقتصاديات المسؤولة بيئيا CERES في شراكة مع برنامج الأمم المتحدة PNU، 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

¹ François Lépineux, **Dans quelle mesure une entreprise peut-elle être responsable a l'égard de la cohésion sociale?**, thèse de doctorat en sciences de gestion sous la direction de Yvon PESQUEUX, Conservatoire national des arts et métiers, Laboratoire d'Investigation en Prospective, Stratégie et Organisation (LIPS), PARIS, 2003, P 93.

² François Lépineux, **op.cit**, p 94 .

*** في بعض المراجع العربية يتم استخدام عبارة " المبادرة العالمية للتقرير" بدلا من عبارة " المبادرة العالمية للإبلاغ " من أجل ترجمة مصطلح Global Reporting Initiative.

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.

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؛
الجوانب البيئية: تأثير العمليات والمنتجات والخدمات على الهواء والماء والتربة والتنوع البيولوجي والصحة البشرية؛
الجوانب الاجتماعية: الصحة والسلامة في العمل، والحفاظ على الموظفين الحاليين، قانون العمل، وحقوق الإنسان، والأجور وظروف العمل على المقاولين من الباطن.¹

في سنة 1999 نشرت نسخة أولية من المبادئ التوجيهية للتقرير عن التنمية المستدامة وبعد فترة من الشروحات الوافية للتجارب والمشاورات المكتملة، ظهرت النسخة الرسمية للمبادئ التوجيهية في جوان من سنة 2000، و تعتبر النسخة التي نشرت سنة 2002 كتكملة لمجموعة من التجارب والتحليل 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 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.²

وتجدر الإشارة إلى أن المبادرة العالمية للتقرير GRI هي أكثر الأطر العالمية للتقرير استخداماً لتقوم 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 والمصدقية والوضوح والقابلية للمقارنة شأنه في ذلك شأن التقارير المالية المعروفة.³

¹ Emmanuelle champion et corinne gendron, **Chantier responsabilite sociale corporative document synthese en appui a la reflexion du chantier rse**, Chaire économie et humanisme, Septembre 2003, p 13.

² عبد الرحمان العايب، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011، ص 186.

³ Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE), **Analyse comparative d'indicateurs de développement durable**, Op.cit, P 109.

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.

وعموماً 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 حيث الهدف الأساسي لـ GRI حسب وجهة نظرنا يتمثل في:

1. تحديد المستوى وتقييم الأداء الخاص بالاستدامة المتعلقة بالقوانين والمعايير والقواعد؛
2. تحمل المسؤولية 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

- في عام 2000 صدرت نسخة الـ GRI باسم G1؛
- في عام 2002 صدرت نسخة الـ GRI باسم G2؛
- في عام 2006 صدرت نسخة الـ GRI باسم G3؛
- في عام 2008 صدرت نسخة الـ GRI باسم G3.1؛
- 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 ومساهمتها والأكثر تأثيراً على أعمالهم، وبمعنى آخر فإن الـ G4 يركز على أصحاب المصلحة ويضعهم في المقام الأول من خلال الاستجابة إلى مصالحهم واهتماماتهم وتقاسم الاستراتيجية والسياسات والإجراءات التي تساعد على إنشاء تأثير إيجابي على أعمالهم والمجتمع والبيئة.

لذا فإن الـ G4 يتحدث وعلى نطاق واسع حول "القضايا ذات الصلة"، ويقدم منهجية متطورة وموجهة للإفصاح عن الأداء.

¹ روجر آدمز، الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وعن الاستدامة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية حول كشف البيانات المتعلقة بتأثير المؤسسات على المجتمع - الاتجاهات والقضايا الراهنة -، 2004، ص 10.

وكون الإصدار الرابع لوثيقة الإرشادات حديث النشأة فإنه لا يزال في مراحله الأولى على الصعيد العالمي وفي المنطقة العربية خصوصاً، 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 التوجيهية G4 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 مفصلة 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 للتطبيق 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 الاستراتيجية المتعلقة بالاستدامة مع غيرها من المعلومات المالية الجوهرية تطوراً هاماً وإيجابياً، 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.¹

حيث هناك ثلاث أنواع من الإفصاحات المتضمنة في مبادرة التقرير العالمية:²

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

² ينظر إلى الموقع الرسمي لمبادرة الإبلاغ العالمية: <https://www.globalreporting.org> GRI

- الاستراتيجية والملاحم التنظيمية: strategy and profile هي الإفصاحات التي تضع السياق العام لفهم الاداء التنظيمي على سبيل المثال استراتيجية المؤسسة الاقتصادية وملاحمها التنظيمية وحوكمتها؛
- مدخل الإدارة: management approach هي الإفصاحات التي تغطي كيفية قيام المؤسسة الاقتصادية بدراسة مجموعة من الموضوعات من اجل توفير سياق لفهم الاداء في مجال محدد؛
- مؤشرات الأداء: Performance Indicators هي المؤشرات التي تتبنى معلومات قابلة للمقارنة عن الاداء 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 G4 :
تُمنح التقارير درجة (A+) و (+B) إذا حُكم التقرير من أحد الجهات المعتمدة لدى منظمة GRI:
أما الفترة الزمنية لـ G4 :

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

الفرع الثالث: المواصفة القياسية الدولية للمسؤولية المجتمعية "ISO 26000"

أول مواصفة عالمية في المسؤولية المجتمعية تستخدم كدليل إرشادي اختياري حول المسؤولية المجتمعية ولا يقصد منها الإلزام والاعتماد، فليس لها شهادة معتمدة كـ بعض المواصفات القياسية.
لا يقصد من المواصفة أن تكون دليلاً على نشأة قانون دولي جديد متعارف عليه، وإن كان لا يلزم امتناع ذلك مستقبلاً. لا يمكن للمواصفة الدولية أن تحل محل مسؤولية الدولة أو تغييرها، بل إنها تحث على احترام المواثيق الدولية المتعارف عليها عالمياً.¹

وهذه المواصفة معدة للاستخدام من قبل جميع أنواع المؤسسات:

☞ في القطاع العام والقطاع الخاص

☞ في البلدان المتقدمة والبلدان النامية

¹ سفيان الإرحيم، المواصفة القياسية الدولية للمسؤولية المجتمعية "ISO 26000" «نحو تقارير مسؤولية مجتمعية أكثر فاعلية»، هيئة التقييس لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2010، ص 06.

تم إعداد هذه المواصفة بمشاركة مئات الخبراء من أكثر من 80 دولة و40 مؤسسة إقليمية، مثل هؤلاء الخبراء ست مجموعات من الأطراف المعنية: (المستهلكون، الجهات الحكومية، الصناعة، العمال، المنظمات غير الحكومية، منظمات الخدمات الدعم والبحث مع مراعاة التوازن بين الدول النامية والمتقدمة).¹

تقدم ايزو 26000 توجيهات لجميع أنواع المؤسسات، بغض النظر عن حجمها أو نشاطها أو موقعها للعمل بأسلوب مسؤول اجتماعيا بتقديم إرشادات بخصوص:²

- 1) المفاهيم والمصطلحات والتعريفات المتصلة بالمسؤولية الاجتماعية؛
- 2) خلفية واتجاهات وخصائص المسؤولية الاجتماعية؛
- 3) المبادئ والممارسات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية؛
- 4) المواضيع والقضايا الأساسية ذات الصلة بالمسؤولية الاجتماعية؛
- 5) دمج وتنفيذ وتعزيز السلوك المسؤول اجتماعيا في المنظمة بأسرها ومن خلال سياساتها وممارساتها ضمن مجال نفوذها؛

6) تحديد أصحاب المصلحة والتعامل معهم؛

7) تبادل الالتزامات، والأداء و المعلومات الأخرى المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية.

حيث تتكون بنود المواصفة العالمية ISO26000 من تمهيد ومقدمة وسبعة بنود وعدة ملاحق، حيث الشكل التالي يوضح نموذج هذه المواصفة:³

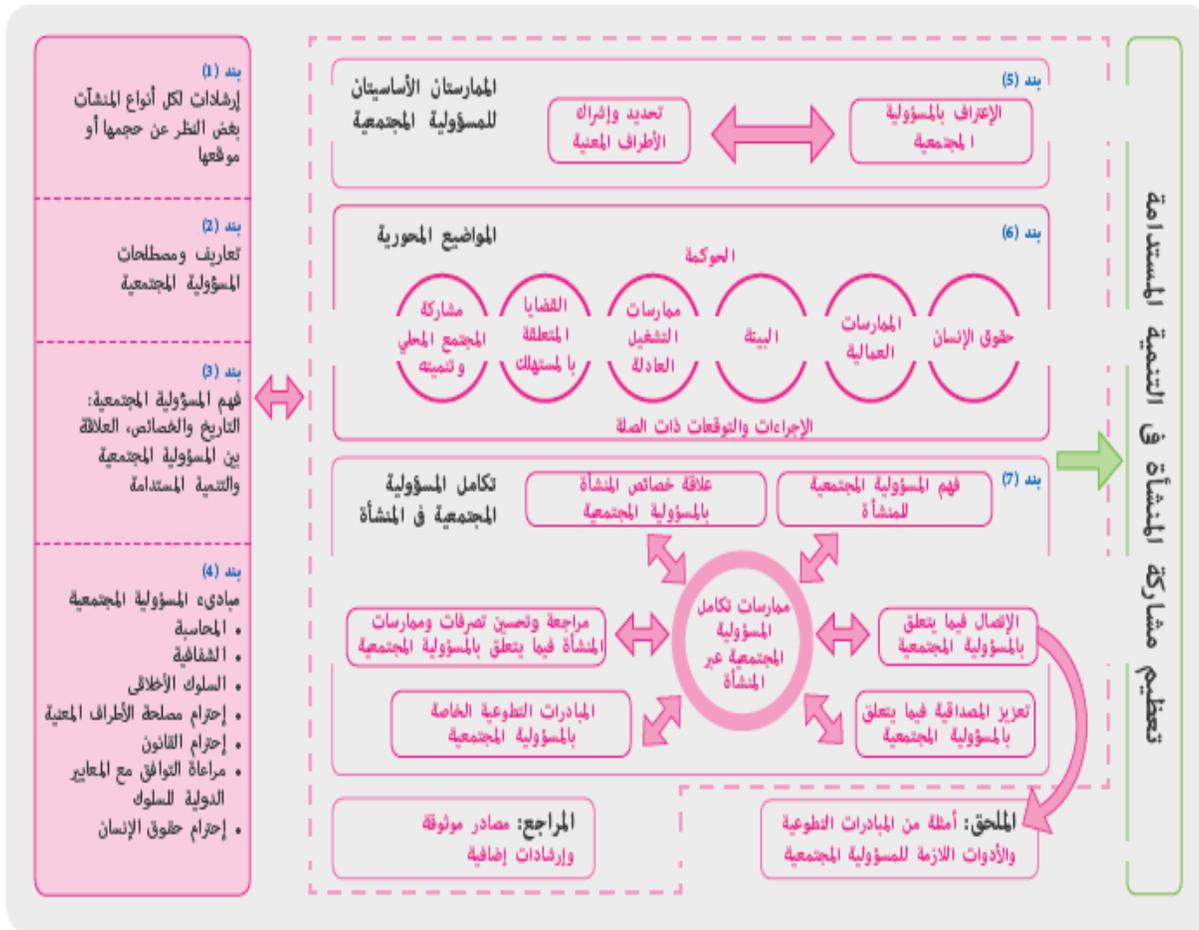
¹ أسامة المليجي، المسؤولية المجتمعية والمواصفة الدولية ISO 26000، وزارة الإستثمار المركز المصرى لمسؤولية الشركات، 2009، ص 32.

² مؤسسة تنمية المعرفة، المسؤولية الاجتماعية، ISO 26000 ، نشرة تعريفية.

³ عوض سالم الحربي، المسؤولية المجتمعية في ضوء المواصفة العالمية ISO26000 . مقال متاح على الموقع الإلكتروني التالي:

http://www.aleqt.com/2010/03/21/article_366761.html /. Retrieved on: 10.03.2014.

شكل رقم 2-3: نموذج شامل للإيزو 26000



Source: Rebecca Bowens, **comprendre la norme ISO 26000 sur la responsabilité sociale ainsi que ses liens avec d'autres normes et les possibilités d'évaluation parallèles**, SGS SA 2011, p 06.

حيث بنود هذا النموذج يمكن شرحها في الجدول الموالي:

جدول رقم 3-3: هيكل مواصفة ايزو 26000

الشرح محتوى البند	الهدف منه	البند
تعريف وتحديد المحتوى الذي تغطيه هذه المواصفة، ويجدد القيود أو الاستثناءات، كما أنه ينص على أن هذه المواصفة الدولية تقدم دليلاً إرشادياً لجميع أنواع المنشآت بغض النظر عن حجمها أو موقعها.	المجال	البند (1)
يحدد هذا البند معاني المصطلحات الرئيسية المستخدمة في هذه المواصفة، وبلغ عدد التعريفات 22 مصطلحاً، أهمها مصطلح: المسؤولية الاجتماعية (Social Responsibility) و أصحاب المصلحة (stakeholder).	التعريفات	البند (2)

البند (3)	فهم المسؤولية الاجتماعية	يشرح هذا البند بشكل مفصل مفهوم المسؤولية الاجتماعية و يوضح أهم خصائصها.
البند(4)	مبادئ المسؤولية الاجتماعية	حددت المواصفة سبعة مبادئ للمسؤولية الاجتماعية هي: القابلية للمساءلة، الشفافية، السلوك الأخلاقي، احترام مصالح الأطراف المعنية، احترام سلطة القانون، احترام الأعراف الدولية للسلوك، احترام حقوق الإنسان.
البند(5)	الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية و التعرف على اصحاب المصلحة و التفاعل معهم	يتناول هذا البند اعتراف المؤسسة بمسئوليتها الاجتماعية، من خلال تحديد تأثيراتها السلبية في المجتمع، وكذلك الطريقة التي ينبغي بها التصدي لهذه التأثيرات من أجل المساهمة في التنمية المستدامة، و تحديد أصحاب المصلحة وإشراكهم في ممارساتها الاجتماعية.
البند(6)	دليل الموضوعات الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية	و هو أهم البنود في المواصفة، و فيه ذكر للمجالات الأساسية السبع للمسؤولية الاجتماعية و الواجب تبنيتها من قبل المؤسسات وهي: الحوكمة المؤسسية، حقوق الإنسان، ممارسات العمال، البيئة، الممارسات التشغيلية العادلة مع الأفراد والمؤسسات، قضايا المستهلك، مشاركة وتنمية المجتمع.
البند(7)	دليل إرشادي حول تطبيق المسؤولية الاجتماعية	يقدم هذا البند دليلا حول وضع المسؤولية المجتمعية في حيز الممارسة داخل المؤسسة الاقتصادية، ويشمل ذلك دليلا إرشاديا حول فهم المسؤولية المجتمعية للمؤسسة تكامل المسؤولية المجتمعية عبر المؤسسة، الاتصالات المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية، تطوير الاداء وتقييم المبادرات التطوعية الخاصة بالمسؤولية المجتمعية.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نموذج الإيزو 26000

من خلال معرفة بنود ومجالات تطبيق المسؤولية الاجتماعية ضمن إطار عمل المتمثل في الايزو 26000:

يمكن طرح التساؤل التالي: ما علاقة المواصفة القياسية الدولية للمسؤولية المجتمعية (ISO 26000) ببقية الآليات

المستخدمة لإعداد تقارير التنمية المستدامة؟

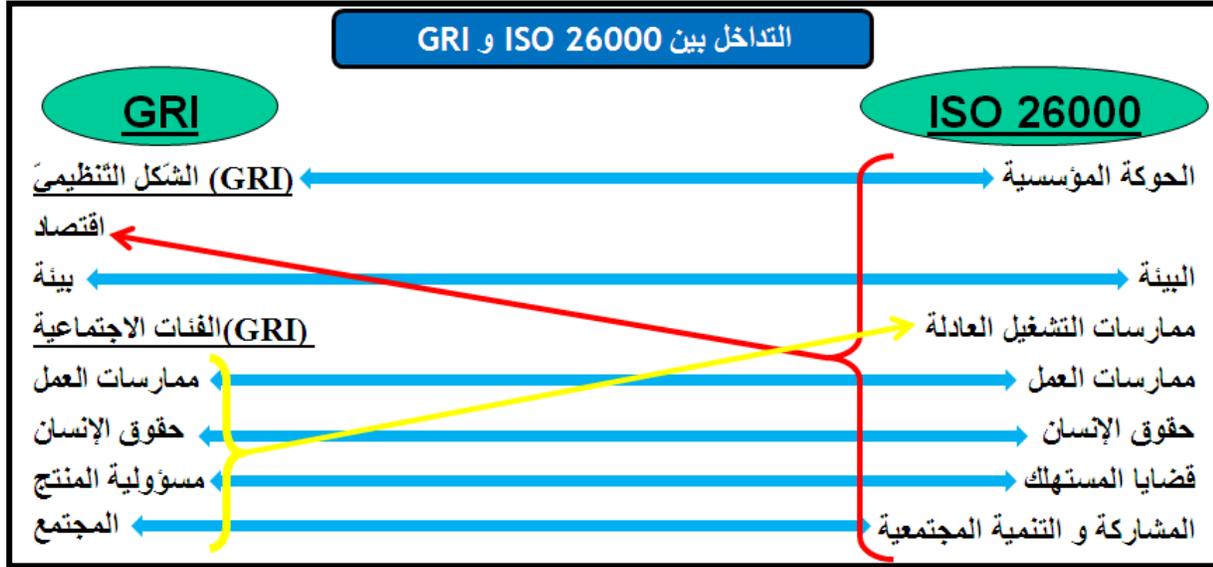
من خلال قرائتنا للمواصفة القياسية الدولية للمسؤولية المجتمعية ISO 26000 يلاحظ ما يلي:

■ تتناسب مع مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI)، (هناك تجانس مع مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI))، الميثاق

العالمي للأمم المتحدة (UNGC)، معايير المحاسبة (AA1000)، ضمن أشياء أخرى كثيرة؛

- كما شارك العديد من هذه المنظمات في تطوير هذه العملية؛
 - هناك روابط مع مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) و أيضا مع الميثاق العالمي للأمم المتحدة (UNGC)؛
 - هناك توافق استراتيجي مع منظمة العمل الدولية (ILO) ومنظمة التعاون والتنمية (OECD).
- ولتبين التداخل بين فئات مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) والموضوعات الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية المحددة في ايزو 26000 يوضح التأزر والترايط بين الموضوعات التي يتم تناولها من قبل البرنامجين:

شكل رقم 3-3: التداخل بين ISO 26000 ومبادرة الإبلاغ العالمية GRI



المصدر: من إعداد الباحث بناء على:

- GRI et ISO 26000, Lignes directrices G4 du GRI et ISO 26000 Pour une utilisation conjointe des lignes directrices G4 du GRI et de l'ISO 26000 , Publication : janvier 2014.

من خلال تتبعنا لنماذج الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية يلاحظ هناك عدة نماذج في هذا المجال جميعها عبارة عن محاولات للوصول الى إفصاح شامل لما تقوم به المؤسسات الاقتصادية سواء كان أنشطة اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية.

حيث يبقى القياس المحاسبي لهذه الأنشطة هو العنصر الذي يجعل من الإفصاح ممكن ومفيد ومتناسق مع ما تحمله التقارير المالية من معلومات محاسبية، ويرى الباحث أن الإفصاح عن كل ما تقوم به المؤسسة بشكل متكامل هو الشيء الذي يجب التركيز عليه وزيادة البحث بهذا الاتجاه، لأن تجزئة الإفصاح ونشر معلومات مالية و ومن ثم نشر قوائم أخرى تتضمن معلومات وصفية وأخرى مقاسه بقيم نقدية ولكن لا تتصف بالموضوعية يجد من فائدة هذه المعلومات للمقارنة بين الفترات أو بين المؤسسات المماثلة أو معرفة ما تنفقه المؤسسة على الالتزامات الاجتماعية نسبة الى أعمالها الاقتصادية.

المطلب الثالث: المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة

يواجه التقرير عن التنمية المستدامة مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها في صورة مناسبة لمن يهمله أمر التعرف على الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة.

ولضمان فعالية محتوى التقرير عن التنمية المستدامة في الكشف عن الجوانب الهامة لهذا الأداء، ينبغي تطوير اطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات، وفي رأينا يمكن أن يتضمن الإطار الذي يتماشى والتطورات الحالية للمحاسبة عن التنمية المستدامة هي كل المعايير التي أتت بها مبادرة التقرير العالمية التي لم تتغير وفقا لإصدارات المبادرة، وهي تتمثل في الآتي:

■ مشاركة اصحاب المصلحة:

المبدأ: يجب أن تحدد المؤسسة اصحاب المصلحة فيها، وأن تشرح كيفية استجابتها لتوقعاتهم ومصالحهم.

يمكن أن يتضمن اصحاب المصلحة اولئك الذي استمرو في المؤسسة بالإضافة إلى من يرتبطون بعلاقات اخرى مع المؤسسة، حيث تعد توقعات اصحاب المصلحة المعقولة ومصالحهم نقطة مرجعية فاصلة للعديد من القرارات اثناء التقرير.¹

■ سياق الاستدامة:

المبدأ: يجب أن يعرض أداء المؤسسة في السياق العام للاستدامة التقرير.

يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسة التي تقوم بالتقرير عن الاستدامة تسعى إلى وضع أداءها في سياق أوسع للحدود البيئية والاقتصادية والاجتماعية، حيث يضيف هذا السياق الواسع مغزى للمعلومات المفصّل عنها، فمع التغير السريع في بيئة الأعمال، أصبح هناك حاجة ملحة إلى أن تتضمن تقارير استدامة المؤسسة قضايا غير مالية مثل حوكمة المؤسسات وإدارة المخاطر، ودور المؤسسة في تحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية مما يساهم في مقابلة توقعات اصحاب المصالح، وتحقيق قيمة اقتصادية طويلة الأجل للمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى والمجتمع.²

■ الأهمية النسبية:

المبدأ: يجب أن يغطي التقرير الجوانب التالية:

■ تعكس التأثيرات الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية؛

■ تؤثر بشده على تقييمات اصحاب المصلحة.

تواجه المؤسسات موضوعات واسعة من الموضوعات التي يمكنها التقرير عنها، الموضوعات ذات الصلة هي التي يمكن أن تعتبر هامة بصورة معقولة لتعكس الاثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، أو تؤثر على قرارات اصحاب

¹ global reporting initiative, **principes de reporting et elements d'information**, lignes directrices pour le reporting développement durable, G4, 2013, p 13.

² GRI, **Indicateurs et protocoles: Economie (EC)**, version G3, Amsterdam, 2006, p10.

المصلحة ولذلك، يمكن أن تستحق تضمينها في التقرير، الأهمية النسبية هي الحد الفاصل الذي تتسبب عنده الجوانب الأهمية الكافية لتضمينها في التقرير.¹

■ الاكتمال:

المبدأ: يجب أن يتضمن التقرير تغطية للجوانب الجوهرية وحدود اثارها، بما يكفي ليعكس الاثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة، وبتمكين اصحاب المصلحة من تقييم أداء المؤسسات في الفترة المشمولة بالتقرير. ومبدأ الاكتمال ثلاثي الأبعاد؛ حيث يتضمن البعد التشغيلي والنطاق والبعد الزمني، فمن حيث بعد الحدود التشغيلية، يجب أن تكون المعلومات المفصّل عنها كاملة فيما يتعلق بالحدود التشغيلية للمؤسسات، مثل الرقابة المالية والملكية القانونية والعلاقات التجارية، وبعبارة أخرى مدى التأثير الاقتصادي والبيئي والاجتماعي؛ ومن حيث بعد النطاق، المؤسسة يجب أن تختار حدود التقرير؛ بمعنى تحديد ما إذا كان تقرير استدامة المؤسسة سيتضمن جميع المؤسسات التي تشكل سلسلة التوريد أم سيتناول التقرير نطاق ضيق مثل التقرير عن أداء استخدام الطاقة أو الصحة والسلامة وغيرها من المجالات، بينما يتناول البعد الزمني تحديد الفترة الزمنية للتقرير وتحديد الآثار خلال تلك الفترة للتقرير.²

■ الشفافية:

تعني الإفصاح الكامل عن عمليات والإجراءات والافتراضات المستخدمة لإعداد تقرير استدامة المؤسسة، وهذا ضروري لتحقيق مصداقيته، وذلك محور المساءلة ليكون المستخدمون على علم تام بالافتراضات والإجراءات المتضمنة في المعلومات المفصّل عنها. فعلى سبيل المثال، يجب أن يتضمن تقرير الاستدامة معلومات عن عمليات إشراك أصحاب المصالح، وطرق جمع البيانات، والتدقيق الداخلي ذو الصلة، والافتراضات الأساسية لتقديم المعلومات.³

■ الشمولية:

مبدأ الشمولية يعالج الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح الذين يستخدمون تقارير الاستدامة، حيث تضمن الشمولية تقديم تقارير تعكس الاحتياجات المتنوعة لنطاق واسع من مستخدمي تقارير الاستدامة، وينشأ مبدأ الشمولية من فرضية أن وجهات نظر أصحاب المصالح هي جزء لا يتجزأ من التقارير ذات المغزى، ويجب أن تدمج في عملية إعداد التقارير. وينتج من التشاور مع أصحاب المصالح اختيار مؤشرات الأداء، وتعريف حدود التقرير، وشكل التقرير، والمداخل المتبعة لتعزيز مصداقيته، وتعتبر عملية إشراك أصحاب المصالح عملية ديناميكية تؤدي إلى التعلم المستمر داخل وخارج المؤسسة، وتقوى عمليات الثقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح.⁴

¹ مبادرة التقرير العالمية، المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة، الجيل الرابع، امستردام، 2013، ص17.

² Global reporting initiative, sector supplement for public agencies, with an abridged version of the gri 2002 sustainability reporting guidelines, global reporting initiative, p 39.

³ مبادرة التقرير العالمية، مرجع سابق، ص18.

⁴ المرجع نفسه.

■ القابلية للمراجعة:

يشير مبدأ القابلية للمراجعة إلى المدى الذي تسمح به نظم المعلومات الإدارية وممارسات الاتصال في الوحدة الاقتصادية بإجراء فحص للتأكد من دقتها سواء من قبل أطراف داخلية أو أطراف خارجية. فالبيانات والمعلومات المفصّل عنها يجب أن يتم تسجيلها وتبويبها وتحليلها والإفصاح عنها بطريقة تمكن المراجع الداخلي أو مقدم خدمات تأكيد الثقة الخارجي من تقديم خدمات ضمان الثقة على مصداقيتها.¹

■ الملاءمة:

تشير إلى درجة الأهمية المخصصة لجانب معين أو مؤشر معين أو جزء من المعلومات، مما يجعل هذه المعلومات هامة بدرجة كافية للإفصاح عنها.

ونظراً لأن أصحاب المصالح متعددون وتختلف احتياجاتهم من المعلومات، فإن الغرض الأساسي لتقرير الاستدامة هو الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات وذلك بطريقة متوازنة ومحيدة، ويجب أن تتضمن تلك التقارير معلومات مفيدة وذات الصلة.²

■ الدقة:

يشير مبدأ الدقة إلى تحقيق درجة من الدقة في المعلومات المفصّل عنها للمستخدمين لاتخاذ قرارات على درجة عالية من الثقة. ونظراً لأنه يمكن التعبير عن المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بالعديد من الطرق المختلفة، لذلك فإن الخصائص التي تحدد دقة المعلومات سوف تختلف طبقاً لطبيعة المعلومات، فعلى سبيل المثال تتحدد دقة المعلومات الوصفية بشكل كبير بحسب درجة الوضوح والتفصيل والتوازن في العرض، بينما تعتمد دقة المعلومات الكمية على أساليب القياس والتقييم. وبصفة عامة، فإن تحقيق مستويات مرضية من الدقة تساعد على تحسين مصداقية التقرير.³

■ الحيادية:

يشير هذا المبدأ إلى أن تقرير الاستدامة يجب أن يوفر عرض متوازن لأداء المؤسسة، بحيث يتجنب التحيز في اختيار وتقديم المعلومات، بمعنى العرض العادل لأداء المؤسسة الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، ويتضمن هذا المبدأ

¹ المبادرة العالمية لإعداد التقارير (Gri)، مجموعة إرشادات إعداد تقارير الاستدامة، الإصدار الثالث G3 هولندا، 2006. متوفر على الموقع الإلكتروني: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/arabic-g3-reporting-guidelines.pdf> تاريخ الاطلاع: 2014.06.30.

² Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE), **analyse comparative d'indicateurs de Développement durable**, étude réalisée par ORSE à la demande de l'observatoire des stratégies industrielles, direction générale de l'industrie, des technologies de l'information et des postes (digitip), France, octobre 2003, p 61.

³ Observatoire sur la responsabilité sociétale des entreprises (ORSE), **développement durable et entreprise un défi pour les managers**, Op.Cit, p 62.

عرض المعلومات بصورة غير متحيزة، بمعنى عرض جميع النتائج سواء أكانت مواتية أو غير مواتية، والبعد عن التحيز والمبالغة أو التأثير على قرار المستخدم.¹

■ القابلية للمقارنة:

يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسة يجب أن تحافظ على الاتساق والثبات في حدود ونطاق تقاريرها والإفصاح عن أي تغيرات، وأن يتم عرض المعلومات في صورة مقارنة مع المعلومات الماضية. ويتضمن هذا المبدأ إمكانية مقارنة أداء المؤسسة في الوقت الحالي مع الأداء السابق بما يسمح للأطراف الداخلية والخارجية من تقييم الأداء ومدى التقدم الذي تحرزته المؤسسة.²

■ الوضوح:

يشير مبدأ الوضوح إلى ضرورة أن تكون المعلومات مفهومة وقابلة للاستخدام من قبل المجموعات المختلفة للمستخدمين، وبناء عليه ينبغي أن تدرك المؤسسة الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح وإتاحة المعلومات بطريقة تستجيب إلى الحد الأقصى لعدد المستخدمين مع الحفاظ على مستوى مناسب من التفاصيل. ومن ناحية أخرى، ينبغي شرح المصطلحات التقنية والعلمية المستخدمة في تقرير الاستدامة، واستخدام الرسوم الواضحة والمناسبة إذا تطلب الأمر.³

■ التوقيت:

يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن تقدم تقارير استدامة المؤسسة المعلومات وفقا لجدول زمني منتظم يلبي احتياجات المستخدمين ويتوافق مع طبيعة المعلومات ذاتها، بما يحقق الفائدة من المعلومات حول الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة، حيث يرتبط تحقيق هذه الفائدة من المعلومات بتوفير المعلومات في الوقت المناسب للمستخدمين لاتخاذ القرارات.⁴

حيث يرى الباحث أن تقرير الاستدامة يعبر بشكل مباشر عن عزم حقيقي لرغبة المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها المجتمعية المختلفة، من خلال تقييم أدائها الشامل والمستدام وتحسينه، ولا يختلف تقرير الاستدامة في خطوات إعدادة عن باقي التقارير التي تصدرها المؤسسات بشكل دوري، فتقرير الاستدامة هو التقرير الذي يصدر عن المؤسسة سنويا، كسائر التقارير المالية التي تصدر في نهاية السنة المالية، غير أنه يتركز على نتائج المؤشرات التي تقيس الأداء الاجتماعي والبيئي للمؤسسة، ويهدف إلى عرض وتوثيق كافة البرامج التي تقوم بها المؤسسة في مجال الاستدامة وتقييمها.

¹Global reporting initiative, **Lignes directrices pour le reporting développement durable (LD) et Supplément sur le secteur des services financiers (SSSF)**, Version 3, Amsterdam, 2006, p 25,

² **Ibid**, p 25.

³ GRI, **Indicateurs et protocoles: Emploi, relations sociales et travail (LA)**, version G3 , Amsterdam, 2006, p13.

⁴ **Ibid**, p13.

وتجدر الإشارة أن تقارير الاستدامة تحتاج إلى مجموعة من المبادئ مثل الدقة والشفافية عند كتابتها حتى لا تكون مجرد واجهة تجميلية للمؤسسة دون ما أن يكون هناك أداء اجتماعي محقق بشكل فعلي في المجتمع، وتعتبر هذه التقارير بمثابة جسر للتواصل بين أصحاب المصلحة فيما بينهم من جهة، وبين أصحاب المصلحة والمؤسسة من جهة أخرى، حيث تجمع كل هذه الأطراف حول مواضيع مشتركة واهتمامات واحدة.

المبحث الثالث: ارتباطات نطاق تدقيق تقارير الاستدامة على مسؤولية المؤسسات

يلاحظ من خلال الممارسة العملية أن مخرجات نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة المتمثلة في تقارير التنمية المستدامة تخضع إلى عملية تدقيق والتأكد على نحو مستقل، والأُن يتعين تحويل الانتباه نحو ارتباطات التدقيق والتأكد التي تقوم به المؤسسات من اجل إخضاع معلومات الاستدامة التي توفرها للأطراف ذات المصلحة بالمصادقية وإمكانية الاعتماد عليها.

المطلب الأول: تدقيق تقارير التنمية المستدامة (المفهوم والمجال)

نستعرض فيما يأتي أهمية وماهية تدقيق تقارير التنمية المستدامة، أو بما يعرف بتدقيق تأكيدات الإدارة بشأن الاستدامة كما تظهر في تقاريرها المنشورة لأصحاب ذات المصلحة.

الفرع الأول: مفهوم تدقيق تقارير التنمية المستدامة

نظرا للتغيرات التي حدثت في العالم خلال نهايات القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، فقد أصبحت مؤسسات الأعمال في مواجهة ضغوط متزايدة لنشر معلومات ليس فقط حول أدائها البيئي، ولكن حول التنمية المستدامة، الذي يراعي الجوانب الاجتماعية، مثل حقوق الإنسان والصحة المهنية والأمان الصناعي والخدمات الاجتماعية الأخرى بجانب الاعتبارات البيئية، لذلك فهناك حاليا المحاولات لتطوير عملية تقييم الأداء المؤسسات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، بحيث يتم نشر مؤشرات الأداء الاقتصادي والبيئي وأيضا الاجتماعي.¹

في حين بدأت العديد من المؤسسات بالاهتمام بالتقرير عن التنمية المستدامة عقب حادثة تلوث الأنهار في نيجيريا في أواخر التسعينات نتيجة استخراج البترول هناك بواسطة مؤسسة Shell والتي دمرت قرى بأكملها ومجتمعات تعيش حول حقول البترول. ومن هنا وجد الطلب على خدمة التأكيد المهني الجديدة التي تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات إدارية عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات وهي تدقيق تقارير التنمية المستدامة، وينبع الطلب على هذه الخدمة من احتياجات أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة بعمل المنظمة مثل المساهمين والمقرضين والمستهلكين والمؤسسات الحكومية.

اهتمت العديد من الدراسات بإلقاء الضوء على طبيعة خدمة تدقيق التنمية المستدامة، ومن أهم المشاكل التي تواجه مراقب الحسابات عند التحقيق من محتوى تقارير التنمية المستدامة وكيفية الحد من تلك المشاكل أو تخفيفها.

¹ إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني، البعد البيئي، ط1، 2006، ص 429.

حيث يعرفها الكاتب عبد الوهاب نصر علي،¹ استناد إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAP، وبالرجوع الى تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، وتعريف التوكيد المهني حسب ما صدر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية IASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير التصديق SSAES الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، يمكن تعريف خدمة التوكيد على محتوى تقرير الاستدامة على أنها: " خدمة توكيدية تصديقيه تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في المؤسسة من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي في محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة "

من أهم تلك الدراسات دراسة (WALLAG) والتي أكدت على أن: "تدقيق التنمية المستدامة تعتبر خدمة تأكيدية جديدة تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات".²

من خلال التعاريف المذكورة أعلاه يمكن استنتاج أن خدمة تدقيق التنمية المستدامة هي:

- التحقق من محتوى تقارير التنمية المستدامة؛
- اختبار مدى صدق مزاعم المؤسسة بشأن وضع التنمية المستدامة؛
- إبداء رأي في محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة التنمية المستدامة وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة،
- تعتبر تأكيدات على الأداء المالي، البيئي، الأداء الاجتماعي؛
- فحص وتقييم المؤسسة بغرض البرهنة على ممارستها للتنمية المستدامة.

حيث ينبع الطلب على هذه الخدمة من احتياجات سوق حالي ومتزايد من قبل عملاء جدد هم أصحاب المصالح او الأطراف المتأثرة بعمل المنظمة مثل المستهلكين والمؤسسات الحكومية، حيث إن التطورات التكنولوجية والعمولة أثرت على احتياجات السوق من خدمات المحاسبة والتدقيق، وفي هذه البنية فقد نادى اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المنبثقة عن AICPA سنة 1997 بأن يحاول المدققون المليون الخروج من الصندوق الضيق لخدمات التدقيق بالبحث والتطوير والحصول على خبرات خاصة بخدمات تأكيدية جديدة، وهذا الأمر يعتبر ضروري لبقاء مهنة التدقيق.

الفرع الثاني: مجال تدقيق تقارير التنمية المستدامة

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

■ وجود خطط للتنمية المستدامة؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 566.

² المرجع نفسه، ص 536.

☞ وجود برامج للتنمية المستدامة؛

☞ تفعيل برامج التنمية المستدامة؛

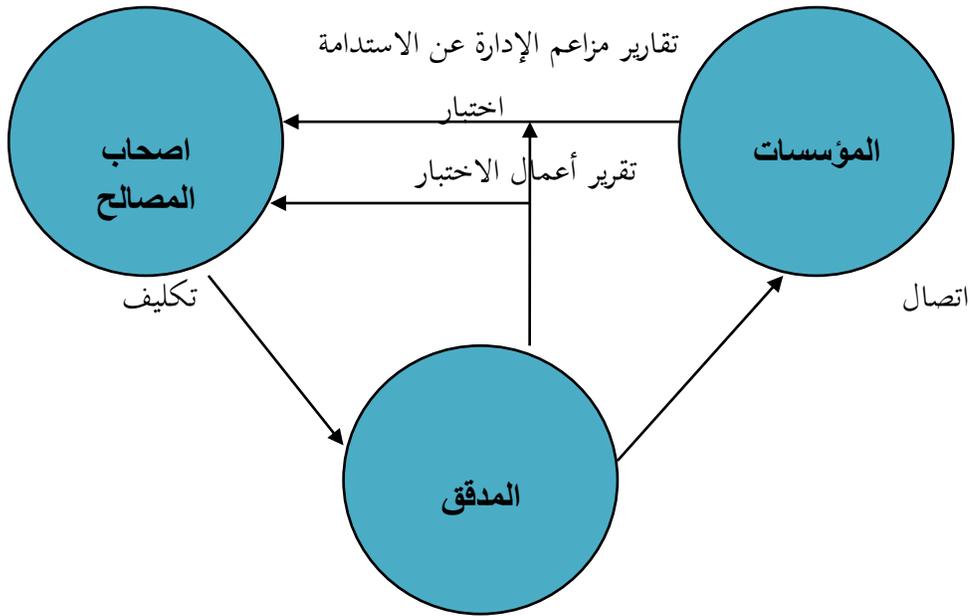
☞ شمولية برامج التنمية المستدامة للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛

☞ كفاية الإفصاح عن خطط واليات برامج الاستدامة؛

☞ كفاية الإفصاح عن مدى نجاح المؤسسة في تنفيذ برامج للتنمية المستدامة.

بحيث يمكن بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الاتصال الخاصة بها كما يلي:

شكل رقم 3-4: حدود ومجال خدمة تدقيق تقارير التنمية المستدامة وعمليات الاتصال الخاصة بها



المصدر: 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، ص567.

إن التقدم في تدقيق تقارير الاستدامة على أنها عملية من أربع خطوات. يمكن جمع الأولى، تقوم المؤسسات بإصدار تقارير استدامة. الثانية. فهي تطوير نظم لجمع المعلومات ذات الصلة على نحو أشمل. الثالثة، فهي تدقيق نظم جمع المعلومات والبيانات داخليا. وتدقيق من طرف ثالث هو الخطوة الرابعة.

المطلب الثاني: أثر حوكمة الشركات لتدقيق تقارير التنمية المستدامة

باعتبار أن خدمة تدقيق تقارير التنمية المستدامة هي اختبار مزاعم الإدارة بشأن مقدرة المؤسسة على الاستدامة فإن أثارها الحوكمية الإيجابية تعتبر أمرا منطقيًا لأنها وظيفة رقابية أي أداة لرقابة أصحاب المصلحة على إدارة المؤسسات. ويمكن بلورة هذا الدور فيما يلي:¹

- تخدم هذه الخدمة أهداف الحوكمة الشاملة بمعنى حوكمة الأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، الأمر الذي يعد علاجا لقصور دور تدقيق الحسابات في دعم حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة؛
- إن اختبار مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة يتضمن رأيا على الأداء الاجتماعي للمؤسسة وبالطبع فإن هذه الخدمة تدعم الرقابة الاجتماعية على المؤسسات وبالتالي تساعد على دعم حوكمة أصحاب المصالح المهمين مثل المجتمع ونقابات واتحادات العمال؛
- إن اختبار مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة يتضمن رأيا على الأداء البيئي للمؤسسات لأمر منطقي في سياق رأيه على الاستدامة نفسها، فإن هذا التقرير يخدم أهداف الحوكمة للمؤسسات، خاصة المؤسسات الملوثة للبيئة أو التي تمارس نشاطا يفترض أنه ذو تأثير سلبي محتمل على البيئة.

المبحث الرابع: التطورات الحالية للتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الاعمال الدولية

إن المشهد العالمي دخلت عليه الكثير من المؤثرات التي أصبحت تجبره على المسؤولية والحوار مع الأطراف ذات المصلحة بشأن الممارسات السليمة للتنمية المستدامة، وفي الوقت الذي استوعبت فيه المؤسسات العالمية متطلبات المرحلة المقبلة لتقرير المحاسبي عن الاستدامة بدرجة نمو جد مرضية، فإن المؤسسات الاقتصادية العربية لا يزال ممارسات التقرير عن التنمية المستدامة في بداياته في البعض منها ومنعدم تماما في البعض الآخر.

المطلب الأول: اصدار التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة عالميا

قامت العديد من المؤسسات على مستوى العالم بإتباع ارشادات عامة ومعايير ولوائح ومجموعة من المقاييس _ وما إلى ذلك_ والتي ستساعد على تجانس تقرير الاستدامة لهذه المؤسسات، بالإضافة إلى توفير إرشاد معين لعملية الإدارة، حيث أن الإرشاد العام يمثل وثيقة إرشادية يتم بنائها على خبرات عملية تطبيقية.

الفرع الأول: تطور تطبيق التقرير المحاسبي عن الاستدامة عالميا

تزايد عدد البلدان الأوروبية التي قامت بتنظيم تقرير الاستدامة للمؤسسات، ومنذ بداية ذلك الوقت فإن المفوضية الأوروبية قامت بنشر مقترح عن دراسة الجوانب البيئية في التقارير المالية ومناقشة وتحليل الإدارة، وفي عام 2003 قررت المفوضية الأوروبية مع تحديث تعليماتها المحاسبية رقم ES 2003.51 أن تغيير لائحة إطار العمل للتقرير المالي السنوي والتقرير المجمع السنوي للمؤسسات، وفي ألمانيا على سبيل المثال فإن تنفيذ لائحة تحديث المفوضية الأوروبية مع القانون الاصطلاحي المنظم للميزانيات العمومية قد أجبر مؤسسات المساهمة منذ عام 2005

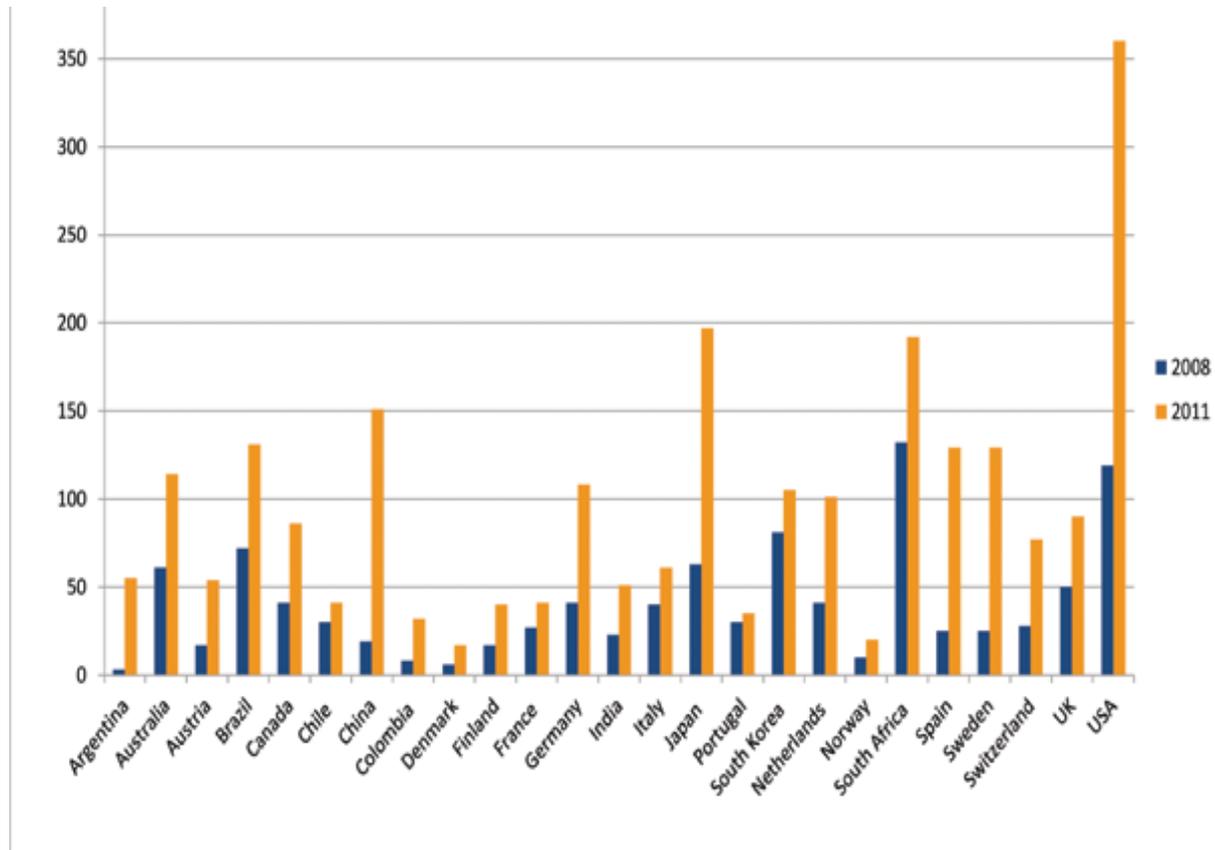
¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 571.

على تضمين مؤشرات أداء غير المالية مثل تحديد مؤشرات ترتبط بالبيئة والعمالة يتم تضمينها في تقاريرها السنوية، إن تطبيق لائحة المفوضية الأوروبية مع الفحص التشغيلي والمالي في المملكة المتحدة يمكن أن يؤدي أيضا إلى مزيد من شفافية ودقة تقارير المؤسسة المتعلقة بالموضوعات البيئية والعمالية والمجتمعية والاجتماعية، وهناك دول أوروبية أخرى على سبيل المثال الدانمارك وهولندا وفرنسا بالإضافة إلى السويد قد أصدرت قوانين للتعامل مع التقارير عن القضايا البيئية وتقارير الاستدامة لعدد مختلف من السنوات.¹

في ما يلي تطور إصدار التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة عالميا:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 44-45.

شكل رقم 5-3: تطور التقرير المحاسبي عن الاستدامة في العالم



Source : KPMG et Autre, **Sustainability reporting policies worldwide – today’s best practice, tomorrow’s trends**, Advisory N.V., Global Reporting Initiative, Unit for Corporate Governance in Africa, 2013, p 15.

من الشكل أعلاه؛ الملاحظ أن سياسات التقرير المحاسبي عن الاستدامة في تزايد مستمر في كل الدول من سنة 2008 إلى 2011 سواء كان تقديم تقارير بشكل طوعي أو إلزامي، وبالتالي يمكن تصنيف مبادرات الإبلاغ عن الاستدامة إلى نوعين رئيسيين، هما : المبادرات الإلزامية والمبادرات الطوعية، في حين أن النهج الطوعية تترك الإبلاغ لتقدير المؤسسة ولكنها تنطوي على إمكانية أن تكون فعالة عند وجود عوامل دافعة معينة، ويمكن استخدام كلا النهجين في آن واحد مع تخصيص الإبلاغ الإلزامي لبعض المسائل أو لبعض المؤسسات فقط، ويمكن استخدامهما على نحو متعاقب، فيستخدم الإبلاغ الطوعي لفترة أولية بغية تمكين المؤسسات من تطوير قدرتها على أن يحل محله في الإبلاغ الإلزامي لضمان إتباع نهج منسّق لدى جميع المؤسسات.

وبناء على ذلك، فإن بعض الدول منها مثل فرنسا والدايمرك والسويد، قد جعلت الإبلاغ عن الاستدامة إلزامياً على الأقل فيما يتعلق ببعض المؤسسات، وخاصة مؤسسات الأعمال الكبيرة أو مؤسسات الأعمال المملوكة للدولة.

الفرع الثاني: أسواق الأوراق المالية والجهات المنظمة للتقرير المحاسبي عن الاستدامة

يمكن أن تتأتى مبادرات التقرير عن الاستدامة من عدة أنواع من المؤسسات داخل البلدان، ويمكن تصميمها حسب الحاجة، تبعًا للوضع في البلد المعني، وقدر كبير من الإبلاغ الإلزامي الحالي عن المسائل الاجتماعية والبيئية من جانب المؤسسات تحركه قواعد تتعلق بقضايا محددة وتصدر عن وزارات الحكومة وبخصوصها لا تكون المعلومات المبلغ عنها متاحة أو يسهل الوصول إليها دائمًا بصورة عامة، وينصب تركيز هذه الإرشادات على المبادرات العامة المتعلقة بالإبلاغ عن الاستدامة - الإلزامي منها والطوعي على السواء - التي تسعى إلى الترويج لإطار الإبلاغ العام الشامل، بحيث ينبغي أن تأخذ به أسواق الأوراق المالية و/ أو الجهات التنظيمية في ظل الرقابة على الإبلاغ الذي تقوم به المؤسسات.

قد تسعى مبادرات الإبلاغ عن الاستدامة إلى التركيز على مؤسسات الأعمال التي لديها أهم تأثيرات بشأن الاستدامة، بينما تأخذ في الاعتبار أيضًا مدى قدرة المؤسسات ولا سيما مؤسسات الأعمال الصغيرة والمتوسطة الحجم على إعداد هذه التقارير، وأحد خيارات السياسات المطروحة وخاصة في حالة مبادرات الإفصاح الإلزامية، هو ألا يُشترط سوى قيام مجموعة فرعية فقط من المؤسسات بالإفصاح عن المسائل المتعلقة بالاستدامة، مثل مؤسسات الأعمال المملوكة للدولة، مؤسسات الأعمال الصغيرة.

هنا يمكن ذكر بعض الدول وعلاقتها بالتقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة من حيث إلزامية التقرير وفق لقوانين تنظيمية أو ممارسات طوعية فقط لبعض المؤسسات:

- **استراليا:** تدرج مسائل الاستدامة في مبادئها وتوصياتها المتعلقة بحوكمة المؤسسات، وذلك على أساس الامتثال، تُدرج المخاطر المرتبطة بالاستدامة في تعريفها لمخاطر نشاط الأعمال ذات الشأن في سوق الأوراق المالية في استراليا ASX.¹
- **البرازيل:** توصي المؤسسات المسجلة في سوق الأوراق المالية بنشر تقرير عن الاستدامة أو بتعليل السبب في عدم فعل ذلك، تتيح تنظيم حلقات عمل تدريبية بشأن الإبلاغ عن الاستدامة، تنشر كحافز من الحوافز، قائمة جرد بالمؤسسات المسجلة في سوق الأوراق المالية والتي تقدم تقارير عن الاستدامة، BOVESPA BM&F سوق البرازيل؛ ويمكن البرهنة على فعالية النهج الطوعي بالزيادة في الإبلاغ عن الاستدامة من جانب آلاف المؤسسات غير المطالبة قانونًا بأن تفعل ذلك، وإحدى الأدوات الهامة لزيادة فعالية المبادرة

¹ مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، إرشادات بشأن أفضل الممارسات فيما يتعلق بمبادرات الإبلاغ عن الاستدامة مقدمة من أجل واضعي السياسات وأسواق الأوراق المالية، 28 أوت 2013، ص 28.

الطوعية للإبلاغ عن الاستدامة هي وضع مؤشر مناسب بشأن الاستدامة، وعادة ما تُبرز هذه المؤشرات أصحاب الأداء الأعلى، وتسمح للضغوط التنافسية بين المؤسسات بأن تدفع إلى الأمام عملية الإفصاح والأداء نفسه في خاتمة المطاف، ففي البرازيل، على سبيل المثال، أطلقت سوق (International Finance Corporation) في عام 2010 مؤشرها المتعلق بالكفاءة في الكربون (BM & FBOVESPA الأوراق المالية والذي أدى في غضون 24 شهرًا من إنطلاقه إلى زيادة بنسبة 44 في المائة في عدد المؤسسات التي تقوم بالإبلاغ طواعيةً عن بيانات الانبعاثات.¹

■ **كندا:** تقدم إرشادات بشأن سياستها المتعلقة بالإفصاح في الوقت المناسب، وهو ما يشمل المسائل البيئية والاجتماعية باعتبارها ذات شأن بالنسبة إلى المؤسسات المسجلة Toronto Stock Exchange سوق كندا تورونتو للأوراق المالية.²

■ **الصين:** تشجع المؤسسات على الإفصاح طواعيةً عن المسائل المتعلقة بالاستدامة، وقد أصدرت مبادئ توجيهية بشأن إفصاح المؤسسات المسجلة عن المعلومات البيئية Shanghai Stock Exchange سوق شنغهاي للأوراق المالية.³

■ **الهند:** قام مجلس إدارة الأوراق المالية والبورصة في الهند بإدراج التقارير المتعلقة بمسؤولية مؤسسات الأعمال كجزء من التقارير السنوية للكيانات المسجلة في سوق الأوراق المالية الوطنية في الهند وسوق الأوراق المالية في بومباي، ومنذ عام 2011 يقضي اتفاق التسجيل بسوق الأوراق المالية الهندية بأن التقارير المتعلقة بمسؤولية المؤسسات والتي تتناول المسائل البيئية والاجتماعية ومسائل الحكومة للمؤسسات، يجب الإفصاح عنها كجزء من التقارير السنوية لأعلى مائة مؤسسة مدرجة من حيث القيمة الإجمالية لأوراقها المالية المتداولة في السوق واشترط الإبلاغ هذا في الهند طوعي حاليًا فيما يتعلق بجميع الكيانات الأخرى المسجلة في البورصة، وهذا النهج - أي عدم الإبلاغ الإلزامي بشأن الاستدامة إلا فيما يتعلق أكبر 100 مؤسسة - يمكن أن يكون جزءًا من عملية أخذ تدريجية بمتطلبات الإبلاغ بهدف أن يشمل في خاتمة المطاف مجموعة أوسع من المؤسسات الكبيرة.⁴

¹ KPMG advisory n.v, **global reporting initiative, unit for corporate governance in Africa**, KPMG, 2011, p 27 .

² مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، إرشادات بشأن أفضل الممارسات فيما يتعلق بمبادرات الإبلاغ عن الاستدامة مقدمة من أجل واضعي السياسات وأسواق الأوراق المالية، مرجع سابق، ص 28.

³ المرجع نفسه.

⁴ Unctad, **Best Practice Guidance For Policymakers And Stock Exchanges On Sustainability Reporting Initiatives**, United Nations Conference On Trade And Development, 28 August 2013, P 22.

- **ماليزيا:** تتطلب من المؤسسات المسجلة إدراج وصف لأنشطتها المرتبطة بمسؤوليتها الاجتماعية وذلك في تقاريرها السنوية أو تعليل السبب في عدم فعل ذلك، تشجع المؤسسات المسجلة على نشر تقرير عن الاستدامة في إطار مبادرة الإبلاغ العالمية، وضعت إرشادات تفصيلية بشأن الإبلاغ عن الاستدامة، وضمن البيانات، وتعهدات أصحاب المصلحة، ومؤشرات الأداء الرئيسية، والحوكمة؛ Bursa Malaysia بورصة ماليزيا.¹
- **سنغافورة:** شجعت المؤسسات على نشر تقارير عن الاستدامة في إطار مبادرة الإبلاغ العالمية، ونشرت بيان سياسة عامة ودليلا مصاحبًا بشأن الإبلاغ عن الاستدامة من أجل المؤسسات المسجلة بغية تشجيع المؤسسات على الامتثال؛ SGX سوق سنغافورة للأوراق المالية.²
- **جنوب إفريقيا:** تتطلب من المؤسسات الامتثال لمدونة قواعد كينغ التي تروج للإفصاح عن الاستدامة وللإبلاغ المتكامل، وتتطلب من المؤسسات المسجلة أن تنشر تقريرًا متكاملًا؛ JSE سوق جوهانسبورغ للأوراق المالية.³
- **تايلند:** نشرت مبادئ الحوكمة للمؤسسات وذلك من أجل المؤسسات المسجلة والتي تُشجّع فيها المؤسسات على الإفصاح طواعية عن سياساتها المتعلقة بالاستدامة أسست معهد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، الذي يقدم إرشادات بشأن الإبلاغ عن الاستدامة والاستثمار المسؤول فيما يتعلق بعام 2013، ستتطلب سوق الأوراق المالية من المؤسسات الإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالاستدامة في تقاريرها السنوية؛ The Stock Exchange of Thailand سوق الأوراق المالية في تايلاند.⁴
- **المملكة المتحدة (الحكومة البريطانية):** يتطلب قانون المؤسسات لعام 2009 من المؤسسات المسجلة في السوق الرئيسية لبورصة لندن للأوراق المالية الإبلاغ عن انبعاثات غازات الدفيئة من المستويين 1 و 2؛ وهو ما ينطبق أيضًا على المؤسسات المؤسّسة في بريطانيا المسجلة في أسواق الأوراق المالية.⁵ ويوجد احتمال أكبر في أن تقدم المؤسسات معلومات محددة إذا كانت؛ سوق الأوراق المالية أو الجهة التنظيمية قد جعلت هذا الإفصاح إلزاميًا وبناءً على ذلك، فإن بعض الدول، منها مثل فرنسا والدانمرك والسويد، قد جعلت

¹Ibid, P 22.

²Ibid.

³ مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مرجع سابق، ص 29.

⁴ المرجع نفسه.

⁵ Kpmg advisory n.v, global reporting initiative, unit for corporate governance in Africa, Op.Cit, p 27.

الإبلاغ عن الاستدامة إلزاميًا على الأقل فيما يتعلق ببعض المؤسسات، وخاصة مؤسسات الأعمال الكبيرة أو مؤسسات الأعمال المملوكة للدولة.

المطلب الثاني: التقرير المحاسبي عن الاستدامة عربيا

قامت بعض من المؤسسات على مستوى الدول العربية على القيام بالتقرير عن التنمية المستدامة بشكل طوعي وذلك بالاعتماد على ارشادات مبادرة التقرير العالمية لمعايير (Global Reporting Initiative). إلا أنه في الإجمال هناك نقص فاح في الممارسات الطوعية لهذا التقرير يصل إلى درجة الانعدام.

الفرع الأول: دول الخليج العربي

المشهد العام لعالم المال والأعمال دخلت عليه الكثير من المؤثرات التي أصبحت تجبره على الشفافية والمسؤولية بما يضمن عدم الانتقاد على أقل تقدير، وفي الوقت الذي استوعبت فيه المؤسسات العالمية متطلبات المرحلة المقبلة للتقرير عن الاستدامة، يبدو أن المؤسسات العربية لاسيما الخليجية منها لا تزال تراهن على ضعف مؤسسات الأعمال، بالإضافة إلى الضعف في أنظمة المحاسبة البيئية والاجتماعية، والدليل على ذلك أن تقارير الإفصاح عن الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية على المستوى العالمي نمت بما يفوق 64% في العام 2011 عن العام 2007 في الوقت الذي ارتفع فيه عدد هذه التقارير في دول الخليج العربي من 5 في العام 2007 إلى 15 في العام 2011.

إن لهذه الأرقام دلالات عميقة، فلو تأملناها بشكل متعمق نجدها ضعيفة سيما وأن غالبية التقارير المرصودة كانت في دولة الإمارات العربية المتحدة وكانت مؤسسات حكومية أو شبه حكومية، ما يعني أن جل القطاع الخاص لا يزال غير معني بمفاهيم الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية.

ومن هنا تبرز إسهامات الرواد وفقاً لقاعدة بيانات "Corporate Register" المتخصصة في رصد تقارير الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية، فإن أول مؤسسة خليجية كانت قد أطلقت تقرير استدامة أو مسؤولية اجتماعية هي مؤسسة أبو ظبي لصناعات الغاز وكان ذلك في العام 2002 تلتها مؤسسة أبو ظبي الوطنية للنفط في العام 2003، أما فيما يتعلق في البنوك الخليجية فقد كان أول بنك يصدر تقرير مسؤولية اجتماعية هو بنك برقان الكويتي يرافقه بنك قطر الوطني وكان ذلك في العام 2007 وفقاً لقاعدة بيانات "Corporate Register"، وقد تنازلت بعض البنوك الخليجية على إصدار تقارير المسؤولية الاجتماعية تشتمل في أغلبها على النشاطات الخيرية التي قامت بها تلك البنوك خلال عام مضى، بالإضافة إلى احتلال الصور لمساحات كبيرة جداً من حيز التقارير مما يجعلها تقارير تميل للدعائية أكثر من كونها تقارير إفصاحية عن الممارسات المسؤولية اجتماعياً.

وتعتبر أفضل التقارير التي تصدر في مجال الاستدامة (التي تشتمل على إفصاحات المسؤولية الاجتماعية ضمناً) هي التقارير التي تصدر وفقاً لمعايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (Global Reporting Initiative) ويعتبر

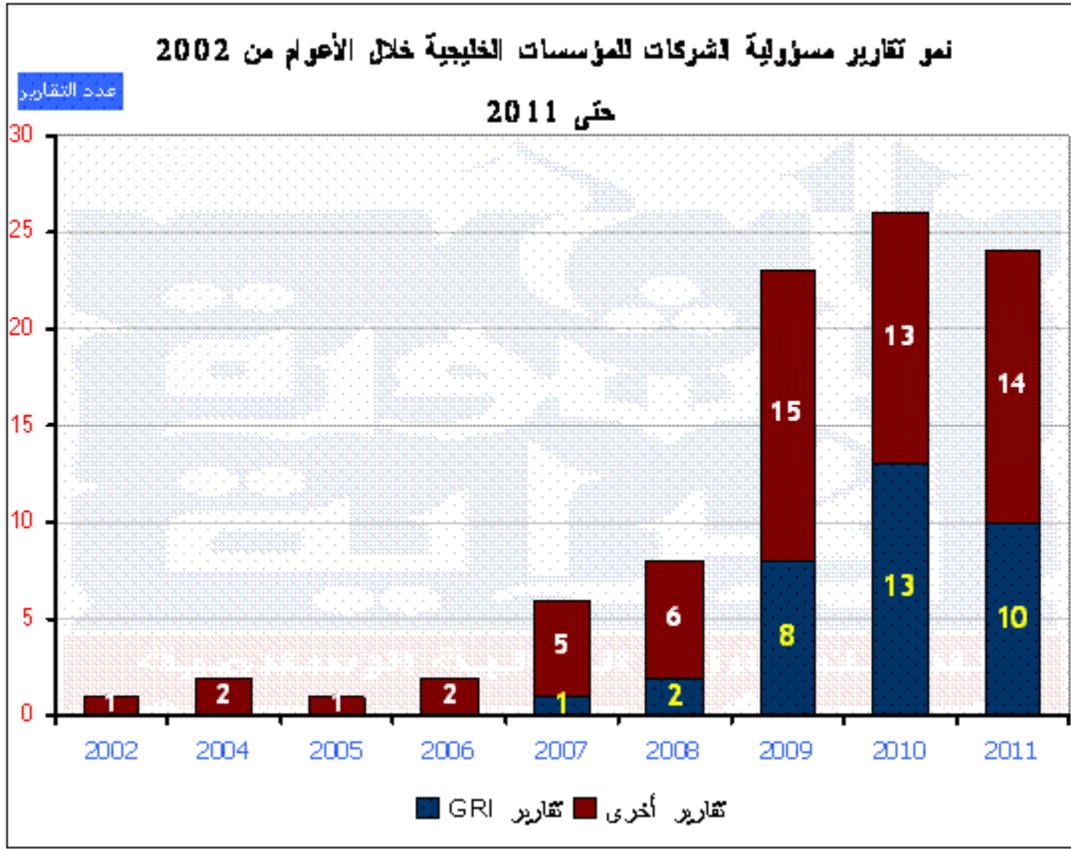
البنك الأهلي التجاري السعودي رائداً بين البنوك الخليجية في إصدار هذا النوع من التقارير، حيث أصدر أولها عام 2009 تبعها آخر في عام 2010 وأخيراً عام 2011، ويليه في الريادة بنك أبو ظبي الوطني الذي أصدر تقريره الأول عام 2010 تلاه بثاني عام 2011، أما البنك الخليجي الثالث الذي التزم بمعايير GRI في تقارير الاستدامة فكان بيت التمويل الكويتي الذي أعلن عن تقريره أواخر 2011، ويذكر أن بيت التمويل الكويتي هو أول بنك إسلامي في العالم وأول بنك كويتي وأول مؤسسة كويتية تصدر تقريرها حول الاستدامة وفقاً لمعايير GRI، مع العلم أن مؤسسة نفط الكويت كانت قد أعلنت أواخر العام 2011 عن عملها في إنهاء تقريرها للاستدامة وفقاً للمعايير العالمية.¹

وتحتل دولة الإمارات العربية المركز الأول خليجياً من حيث عدد تقارير الاستدامة التي تم إصدارها وفقاً للمعيار الدولي وبواقع 27 تقريراً، تليها السعودية بواقع 5 ثم قطر والكويت بواقع تقرير واحد ثم البحرين وعمان بدون أي تقرير.

حيث تمثل الأشكال التالية نمو تقارير الاستدامة ونوع المؤسسات التي تصدر هذه التقارير سواء من مؤسسات حكومية أو غير حكومية في دول الخليج العربي:

¹ <http://www.mandr.com.kw/index.php/ar/studiesresearches/periodicreports/pr-1-2012/>. Retrieved: 22.10.2014.

شكل رقم 6-3: نمو تقارير مسؤولية المؤسسات للمؤسسات الخليجية من 2002 إلى 2011



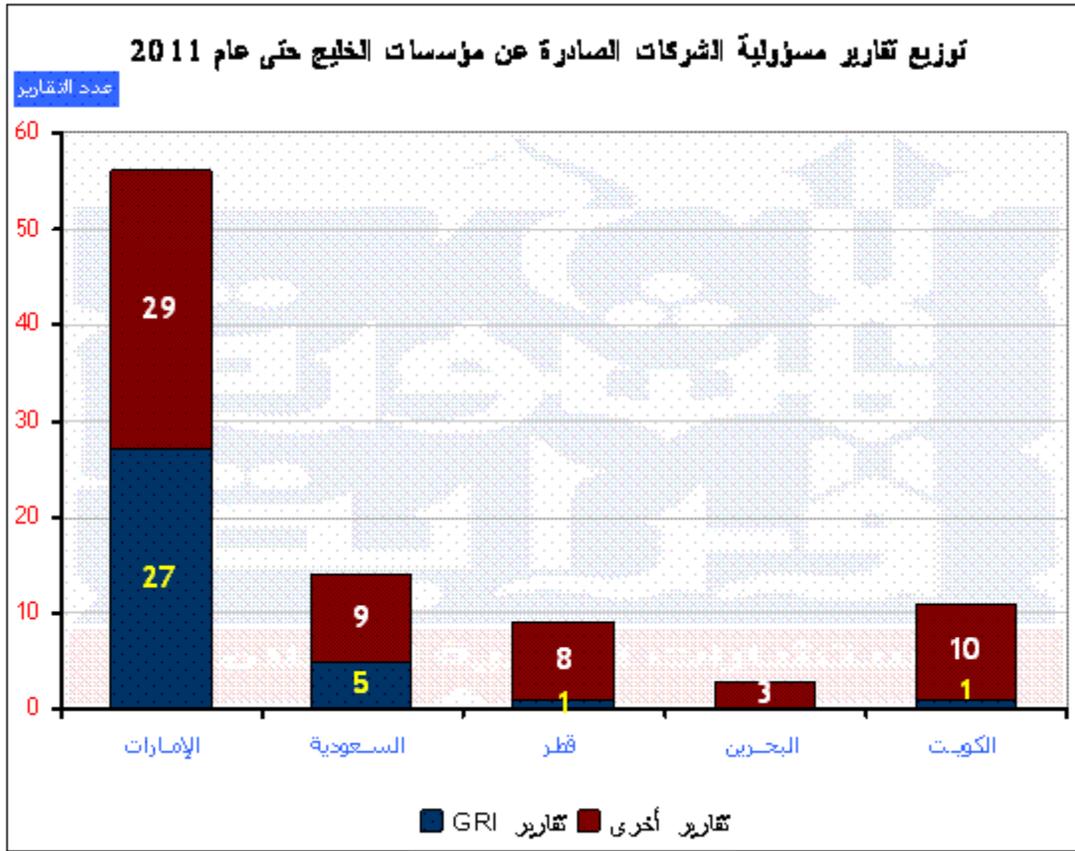
المصدر: مؤسسة المشورة والراية للاستشارات المالية الإسلامية، التقرير الدوري الأول: الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية في دول الخليج العربي، مؤسسة المشورة والراية للاستشارات المالية الإسلامية، 2012، الكويت، ص 13.

حيث يلاحظ من الشكل أعلاه؛ درجة نمو الإفصاح عن الاستدامة في دول الخليج العربي من سنة 2002 إلى سنة 2011، فنرى درجة نمو إصدار تقارير عن المسؤولية من سنة 2002 مؤسسة واحدة إلى سنة 2004 بمؤسستين ثم تراجع سنة 2005 إلى مؤسسة واحدة، ثم سنة 2006 إلى مؤسستين فقط، أما بداية 2007 ظهر الالتزام بالإفصاح الطوعي عن الاستدامة اعتماداً على مبادرة التقارير العالمية GRI بالتزام مؤسسة واحدة فقط في حين نفس السنة إصدار تقارير طوعية دون الاعتماد على مبادرة التقارير العالمية للاستدامة ما يقارب 05 مؤسسات إلى أن تتزايد في سنة 2011 إلى إصدار تقارير الاستدامة وفق ل GRI ما يقارب 10 مؤسسات وفي نفس السنة ما يقارب 14 مؤسسة تصدر تقارير الاستدامة دون اللجوء لتلك المبادرة.

أما المؤسسات الملتزمة بإصدار تقارير المسؤولية المتمثلة في تقارير الاستدامة تتباين في الدول الخليجية وفق

الشكل الموالي:

شكل رقم 7-3: توزيع تقارير مسؤولية الشركات الصادرة عن مؤسسات الخليج حتى 2011

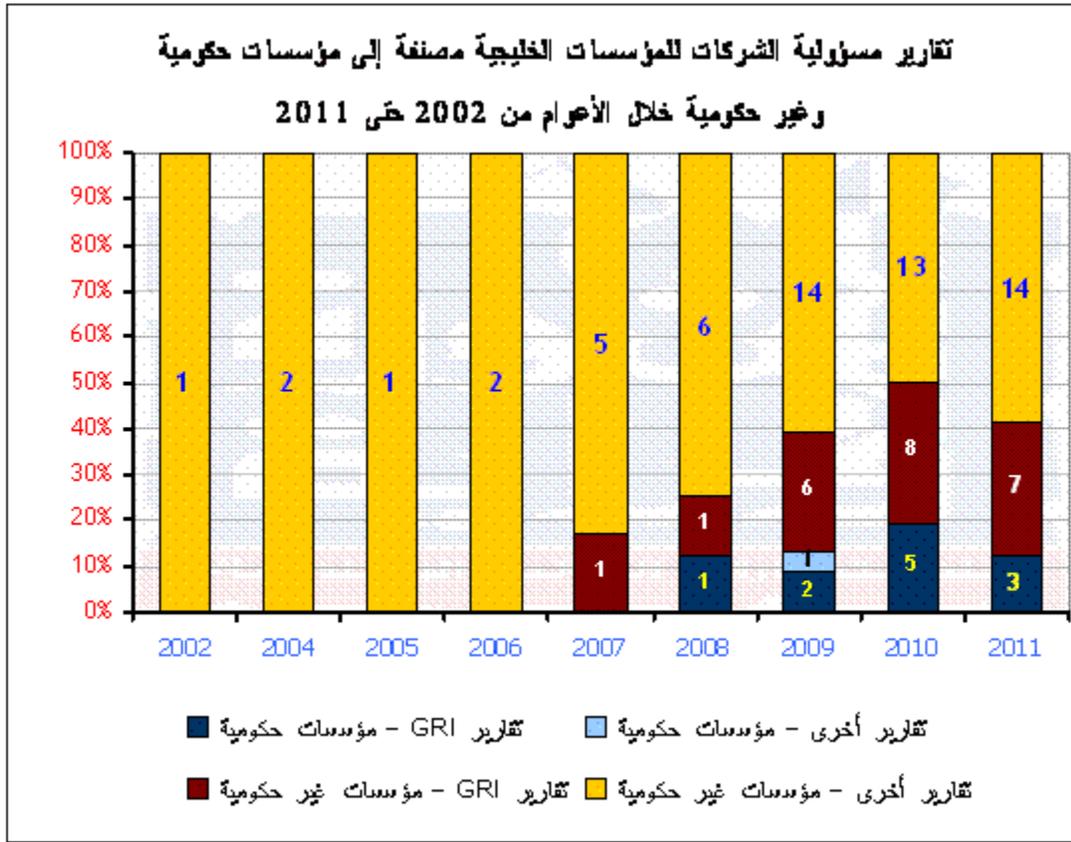


المصدر: مؤسسة المشورة والراية للاستشارات المالية الإسلامية، التقرير الدوري الأول: الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية في دول الخليج العربي، مؤسسة المشورة والراية للاستشارات المالية الإسلامية، 2012، الكويت، ص 14.

ما يلاحظ من الشكل أعلاه؛ أن الإمارات تصدر ترتيب الدول الخليجية من حيث إصدار تقارير الاستدامة ما يقارب 27 مؤسسة بالنسبة لتقارير الاستدامة وفق مبادرة GRI وما يقارب 29 مؤسسة تقدر تقارير أخرى، ثم تليها دولة السعودية ب 05 مؤسسات تقوم بإصدار تقارير الاستدامة وفق GRI و 09 مؤسسات بخلاف ذلك، ثم تليها دولة الكويت ما يقارب مؤسسة واحدة فقط قيامها بإصدار تقارير الاستدامة وفق GRI و 10 مؤسسات بخلاف ذلك، وبعدها تلي دولة قطر ما يقارب مؤسسة واحدة فقط قيامها بإصدار تقارير الاستدامة وفق GRI و 08 مؤسسات بخلاف ذلك، وفي الأخير دولة البحرين تقوم 03 مؤسسات بإصدار تقارير المسؤولية دون اللجوء إلى GRI.

أما نوع المؤسسات التي تصدر تقارير الاستدامة في كل من دولة الإمارات والسعودية والكويت وقطر وأخرها البحرين فهي ممثلة وفق الشكل التالي:

شكل رقم 8-3: تقارير مسؤولية المؤسسات للمؤسسات الخليجية مصنفة إلى مؤسسات حكومية وغير حكومية من 2002 إلى 2011



المصدر: مؤسسة المشورة والرأية للاستشارات المالية الإسلامية، التقرير الدوري الأول: الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية في دول الخليج العربي، مؤسسة المشورة والرأية للاستشارات المالية الإسلامية، 2012، الكويت، ص14.

الفرع الثاني: المؤشر المصري لمسؤولية المؤسسات

تعتبر البورصة المصرية (EGX) واحدة من أربع بورصات رائدة انضمت إلى "مبادرة البورصات ذات التنمية المستدامة والمسؤولية المجتمعية (SSE) في عام 2009"، وتهدف هذه المبادرة، التي أسسها الأمين العام للأمم المتحدة، إلى زيادة شفافية والتزام المؤسسات المدرجة بالبورصة بقضايا الإدارة البيئية والاجتماعية وحوكمة المؤسسات، في 23 مارس 2010 قامت البورصة المصرية بإطلاق مؤشر S&P EGX ESG ويعتبر هذا المؤشر الأول والوحيد في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا المصمم لتتبع أداء المؤسسات المدرجة في البورصة المصرية والتي تُظهر القيادة في الإدارة البيئية والاجتماعية وقضايا حوكمة المؤسسات، قامت البورصة المصرية بالتعاون مع كل من المديرين

المصري EIOD ومؤسسة ستاندرد أند بورز ببناء مؤشر S&P/EGX ESG، والذي يعد الثاني على مستوى الأسواق الناشئة، فبعد نجاح إطلاق المؤشر في الهند S&P/India ESG، تم بناء وتطوير المؤشر للسوق المصرية. حيث يتكون المؤشر من:

- **التقييم الكمي:** يتم تقييم المؤسسات المقيدة في البورصة المصرية بناء على ثلاث عوامل: 1_ الشفافية والإفصاح، 2_ حوكمة المؤسسات، 3_ الممارسات البيئية والاجتماعية.
- **التقييم الكيفي:** يتم التقييم الفعلي للمؤسسات على مقياس من 05 إلى 01 بناء على مصادر مستقلة للمعلومات والقصص الإخبارية والمواقع الالكترونية وتقارير المسؤولية الاجتماعية.
- **النقاط المجمعة:** يتم الحصول على هذا المجموع من خلال جمع نقاط المجموع الكمي للمؤسسة، ونقاط المجموع الكيفي، ويتم ترتيب المؤسسات واختيار أعلى 30 مؤسسة وفقا لمجموع النقاط الكلي.
- **الوزن النهائي:** تحصل كل مؤسسة على وزنها النهائي في المؤشر والذي يتوقف على مجموع نقاطها النهائي في كل من الممارسات البيئية والاجتماعية وحوكمة المؤسسات.

تعتمد منهجية ستاندرد أند بورز لمؤشر S&P/EGX ESG في اختيارها للمؤسسات على اختيار أفضل المؤسسات أداء وفقا للمعايير البيئية والمسؤولية الاجتماعية، والحوكمة (الأعلى في مجموع النقاط) من بين أنشطة 100 مؤسسة مقيدة في البورصة المصرية، يتم إجراء التحليل الكيفي للمؤسسات لـ 100، وفقا للمسوح واستقصاءات الرأي المعدة من قبل ستاندرد أند بورز لمؤشر، ويتم الاعتماد على منهجية الإفصاح والشفافية Transparency And Disclosure، وتقوم هذه المنهجية على الإفصاح الفعلي للمؤسسة فيما يتعلق بكل من الجوانب البيئية والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة، ويعتمد التحليل على شقين هما معايير البيئة والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة، وارتكزت ستاندرد أند بورز في إعدادها للشق الأول على كل من Global Reporting Initiative و global Compact وأهداف الألفية Millennium Développement Goel في حين قامت في إعدادها لقياس معايير الحوكمة بتعديل منهجيتها في حوكمة المؤسسات بما يتوافق مع السوق المصرية.¹

ويأتي تدشين البورصة المصرية لهذا المؤشر، في إطار اهتمامها بالاتجاهات العالمية الحديثة في مؤشرات أسواق المال، والتي بدأت في التركيز على معايير التنمية المستدامة، خاصة في ظل توجه المستثمرين للربط بين المعايير المالية ومعايير الأنشطة غير التقليدية للمؤسسة، كالحفاظ على مستويات أداء بيئي جيد، ومسؤولية اجتماعية متميزة

¹ البورصة المصرية، منهجية مؤشر S&P/EGX ESG للبورصة المصرية، 2012، ص ص 2-3.

للمؤسسة، وإتباعها لمعايير الحوكمة، بل إن الاتجاهات الحديثة في مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، أخذت تركز على أهمية هذه المسؤولية في كونها إحدى الأدوات التي يمكن للمؤسسات أن تستخدمها في إدارتها للمخاطر التي تواجهها، وهو ما ظهر جلياً في قيام الهند بتدشين هذا المؤشر في عام 2008، كأول سوق ناشئة، وتلاها قيام البورصة المصرية، بدراسة وبناء وتطوير هذه النوعية من المؤشرات مع المؤسسات العالمية.

الفرع الثالث: التقرير عن الاستدامة في الجزائر

يمكن الحكم على التقرير عن الاستدامة من خلال ما سبق ذكره من المؤشرات العالمية (الجوانب البيئية والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة)

يعتبر موضوع حوكمة المؤسسات من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في ظل الوضع الراهن حيث أصبح أولوية واستراتيجية وطنية، ومرد ذلك يعود للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتنا قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور، ونتيجة لذلك قامت سنة 2009 بإطلاق إصدار تحت عنوان "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" حيث عرف في هذا الميثاق الحكم الراشد للمؤسسة بأنه "عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك"¹. وهذا نتيجة لتفاعل الجمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات، حيث وفي مؤتمر وطني عقد في 11 مارس 2009، أعلنت كل من جمعية "كبير" (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار قانون حوكمة المؤسسات الجزائري. وقد تم إعداد هذا القانون بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC). ومن المعروف أن مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) يقوم بدعم جمعية "كبير" (CARE) في رفع درجة الوعي بالقانون، والدفع باتجاه المضي قدماً في تطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر²، وسيطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام بفوائد ومزايا حوكمة المؤسسات والإطار المؤسسي اللازم لها ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل

¹ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص 14.

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة المؤسسات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد، 13، القاهرة، 2009، ص 01.

والتفكير الخاصة بالمشروعات (CARE) بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.¹

أما التقرير عن الاستدامة بالنسبة للمعايير البيئية والمسؤولية الاجتماعية، فهناك فجوة كبيرة وهذا الغياب راجع أيضا إلى جملة من الأسباب يمكن ذكر أهمها:²

■ غياب تشريع يجبر المؤسسات على الإفصاح بنتائج أنشطتها الاجتماعية والبيئية، فنظام الإفصاح الوحيد و الذي يكتسي الطابع الإلزامي هو ذلك الذي يتعلق بالقوائم المالية السنوية. هذا الأخير وحتى وان كان موجودا في القانون التجاري الجزائري لسنة 1975 بالنسبة لمؤسسات الأسهم، فإنه لم تشرع الجزائر في تطبيقه إلا منذ سنة 2005 بالنسبة للأشكال القانونية الأخرى للمؤسسات وهذا في إطار صياغة جملة القوانين التي تدخل ضمن تأهيل المحيط الاقتصادي الجزائري؛

■ لا يوجد إلحاح من المحيط يجعل من المؤسسات الاقتصادية لأن تكون أكثر إفصاحا ليس فقط في تقاريرها المالية ولكن أيضا حول أدائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والأخلاقية والبيئية نظرا لعدم قدرة المؤسسات على التعرف على متطلبات ورغبات الأطراف ذات المصلحة من أجل الاستجابة لها هذا من جهة، ومن جهة أخرى اعتبار الإفصاح عديم الجدوى و قد يلحق ضررا بالنسبة للمؤسسة عند إصدار المعلومات عندما يقوم المنافسين بدراستها وتحليلها. فما يميز المؤسسات الاقتصادية في الجزائر أنه معظمها مغلق وهي تتعامل وتتفاعل مع دائرة صغيرة من الأطراف وهم المستثمرين والشركاء وتعمل في ظل أدنى مستوى من الإفصاح؛

■ إن ما يميز المؤسسات الاقتصادية في الجزائر أنه معظمها مغلق وهي تتعامل وتتفاعل مع دائرة صغيرة من الأطراف وهم المستثمرين والشركاء وتعمل في ظل أدنى مستوى من الإفصاح.

أما ما يميز حتى الإصلاحات في المحاسبة في مجال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي أن هذا الأخير لم يشير إلى أي إيضاحات أو سياسات متبعة من أجل الأبعاد البيئية أو الاجتماعية في عمليات الإفصاح.

¹ مركز المشروعات الد ولية الخاصة، حوكمة المؤسسات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الد ولية الخاصة، العدد13، القاهرة، 2008، ص 02.

² لعاب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة- حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر-، مرجع سابق، ص

خلاصة الفصل الثالث:

يمكن استخلاص النتائج التالية:

☞ تقرير الاستدامة هو تقرير سنوي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثارها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، حيث يمثل التقرير الوسيلة الأساسية لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال الاستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها تجاه توقعات الأطراف ذات المصلحة؛ بالإضافة الى العوائد التي تخلقها تقارير الاستدامة؛

☞ هناك معايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه تقرير الاستدامة من معلومات، حيث يمكن أن يتضمن الإطار الذي يتماشى والتطورات الحالية للمحاسبة عن التنمية المستدامة هي كل المعايير التي اتت بها مبادرة التقرير العالمية؛

☞ نعتبر تدقيق تقارير التنمية المستدامة خدمة توكيدية تصديقيه تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في المؤسسة من خلال اختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة؛

☞ عموما على النقيض من تقرير المؤسسة العام، فإن تقرير وتوصيل الاستدامة يتسم بارتباطه ببعض الصعوبات والتي ترتبط بالإفصاح عن المعلومات، والمعلومات المرتبطة باستدامة المؤسسة لا تعتبر بسيطة، وعدم معرفة كافية باحتياجات اصحاب المصالح من المعلومات؛

☞ إن المؤسسات الاقتصادية العربية لا تزال تراهن على ضعف مؤسسات الاقتصادية في مجال الاستدامة، فنجد أن المؤسسات في الدول العربية وبدرجة قليلة من الوعي للالتزام بالتقرير المحاسبي عن الاستدامة، بالإضافة إلى النقص الفاتح في أنظمة المحاسبة على الإساءات البيئية والاجتماعية؛ والدليل على ذلك أن تقارير الإفصاح عن الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية على المستوى العالمي نمت بما يفوق 64% في العام 2011 عن العام 2007، أما في الجزائر فالتقرير عن الاستدامة منعدم تماما من الناحية الطوعية، وعدم وجود تشريع يجبر المؤسسات على الإفصاح بنتائج أنشطتها الاجتماعية والبيئية، فنظام الإفصاح الوحيد والذي يكتسي الطابع الإجباري هو ذلك الذي يتعلق بالقوائم المالية السنوية.

الفصل الرابع:

الإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة في
المؤسسة الاقتصادية

تمهيد الفصل الرابع:

تم وصف إطار المحاسبة عن التنمية المستدامة المشار إليه بمحاسبة النتيجة النهائية للأبعاد الثلاثية TBL التي تهدف إلى التقرير عن نتائج الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة الاقتصادية، حيث حاولت أنماط ذلك النموذج الثلاثي الأبعاد استخدام الوحدات النقدية لقياس الأداء الاجتماعي والاقتصادي والبيئي، في حين أن بعض الأنماط الأخرى المستخدمة في إرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة لمبادرة الإبلاغ العالمية؛ استخدمت مصفوفة واسعة من المؤشرات لقياس الأداء اتجاه تحقيق هدف الاستدامة، حيث أن النمط الأخير لإرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة المرتبطة بمبادرة التقرير العالمية Global Initiative Reporting المنشورة في القمة العالمية عن التنمية المستدامة عام 2002 وصولاً إلى التعديل الأخير (GRI,2013) أو ما أطلق عليه الجيل الرابع (4G)، قد وفر إطار عمل محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة؛ لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهامات المؤسسة الاقتصادية في الأنشطة المرتبطة بالأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية للاستدامة والتقرير عنها، حيث يساعد إعداد تقارير الاستدامة المؤسسات على تحديد الأهداف، قياس الأداء، وإدارة التغيير لكي تجعل عملياتها أكثر استدامة؛ ويتضمن تقرير الاستدامة إفصاحات ومعلومات حول آثار المؤسسة الاقتصادية على البيئة والمجتمع والاقتصاد - سواء كانت إيجابية أو سلبية، ومن خلال تحديد هذه الآثار؛ فإن تقارير الاستدامة تجعل من القضايا النظرية قضايا ملموسة ومحددة، مما يساعد في فهم وإدارة تأثيرات تطورات الاستدامة على أنشطة المؤسسة الاقتصادية واستراتيجيتها.

حيث سوف يتم التطرق إلى عناصر هذا الفصل وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: حاجة بيئة الأعمال لقياس الأداء المستدام والإفصاح عنه؛

المبحث الثاني: هيكل المنظور المحاسبي التقليدي؛

المبحث الثالث: الأفكار العامة للمحاسبة عن التنمية المستدامة؛

المبحث الرابع: منهجية إطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المبحث الأول: حاجة بيئة الأعمال لقياس الأداء المستدام والإفصاح عنه

تخلق التنمية المستدامة من ناحية القياس والإفصاح عن الأداء المستدام فرصاً وتحدياً لوظيفة المحاسبة وذلك من خلال الدور الرئيسي الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة، 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 مثل حوكمة المؤسسات وأخلاقيات الأعمال والإدارة الاستراتيجية، وإعادة هيكلة المعايير المحاسبية، وما يتطلبه ذلك من تطوير النظم المحاسبية لمواجهة الاستدامة.

المطلب الأول: الاستدامة تحدي لإدارة المؤسسة الاقتصادية

لقد تزايد الاهتمام بالتنمية المستدامة خلال السنوات الأخيرة وأصبح هذا المفهوم يلعب دوراً مهماً وأساسياً في خطط المؤسسات الاستراتيجية، ويمكن معرفة مساهمة المؤسسة بمسؤوليتها إتجاه الاستدامة من خلال قياس الأداء المستدام لها، ويتم القياس وفق أسس ومفاهيم محاسبة عن الاستدامة، وأبرز مثال على ذلك وجهة نظر (Littleton .Paton, 1940) في أن الوحدة المحاسبية تنظيم اجتماعي، يراعي النفع العام لكل الأطراف ذات المصلحة، ومسؤولية المحاسبة تتركز في إظهار التقارير التي تحقق الرضا لتلك الأطراف، وعلى ذلك يجب تحديد الأهداف بناء على المحيط الاقتصادي والاجتماعي، كذلك لا بد أن تدرك المؤسسات المختلفة أنها غير معزولة عن المجتمع، وأن التنمية المستدامة هي القضية الأكبر تحدياً للإدارة المؤسسات الاقتصادية.

هناك إلحاح على المؤسسات الاقتصادية لأن تكون أكثر إفصاحاً ليس فقط عن أدائها المالي بواسطة تقاريرها المالية ولكن أيضاً حول أدائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والأخلاقية والبيئية، ويكون بالتالي على المؤسسات الاقتصادية الاستجابة لمصالح الأطراف ذات المصلحة التي عادة ما تكون متناقضة، وعند دراسة إطار وحدود هذا الإفصاح يجب مراعاة جميع تلك المصالح، ومن أجل تعزيز ثقة هؤلاء الأطراف، يجب أن يكون هناك إطار كاف لضمان الإفصاح بأسلوب دقيق وسريع، إلا أن هذا الإطار يكون عديم الجدوى بدون وجود الآليات المناسبة لتنفيذ متطلبات الإفصاح.

يوجد نوعان من الإفصاح، الأول إلزامي والثاني طوعي، تفرض معظم الدول شروطاً للإفصاح عن معلومات معينة حول نشاطها والعمليات التي تتم بها بما يضمن الحق المتساوي في الحصول على حد أدنى من المعلومات، فالإفصاح الإلزامي تم وضعه من أجل توفير الحماية للمستثمرين وسلامة السوق وهو يخص المعلومات ذات الطابع المالي والتي على أساسها يتم قياس الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، فبدون مستوى

مرتفع من الشفافية لا يستطيع المستثمر أن يطمئن أنه حصل على السعر العادل لأوامر الشراء والبيع في السوق. إضافة إلى ذلك، فإن أصحاب المصلحة كثيرا ما يسعون إلى الحصول على معلومات أخرى غير تلك التي يتطلبها إطار الإفصاح الإلزامي، وتشمل معلومات طوعية التوقعات خاصة تلك المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.¹

حاليا، تكمن الصعوبة في قياس المؤسسات للتفاعل بين مختلف أبعاد الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، ذلك أن الأداء الشامل هو تصور متعدد الأبعاد ويصعب قياسه تقنيا و يعود السبب في ذلك إلى الترتيبات المستعملة حاليا من طرف المؤسسات لتقييم وقياس التقدم المنجز من طرفها بفضل سياسة المسؤولية الاجتماعية التي انتهجتها التي لا تأتي بإجابات مقنعة، فعدم القدرة على قياس هذا التقدم يمنع المؤسسات من معرفة ما سوف تصل إليه بفضل جهود التحسين، لذلك فالمؤسسات بحاجة إلى تنظيم ونشر وتوجيه كيفية القياس و الإبلاغ عن أدائها الشامل من خلال الاعتماد على نموذج موحد لإعداد التقارير والذي يحدد مقدار الجهود المبذولة في إطار المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، ويؤدي بالتالي إلى تيسير إمكانية مقارنة وقياس أداء مؤسسة ما في هذا المجال، في هذا المجال ظهرت مجموعة من النماذج التي تسمح بإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات انطلاقا من تحديد مجموعة من المعايير التي ينبغي أن تراعيها عملية إعداد التقارير في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. هذه النماذج تطلب من المؤسسات القيام طواعية بوضع وتنفيذ السياسات والممارسات، وإلزام نفسها بمعايير أداء بشأن مختلف قضايا المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.²

المطلب الثاني: أسباب القياس والإفصاح عن الأداء المستدام

أصبحت التنمية المستدامة أكثر أهمية وتحديا لإدارة المؤسسة الاقتصادية، فهي ترتبط بعلاقات ومتغيرات متعددة سواء منه ما كان داخل المؤسسة أو خارجها، وذلك لعدة أسباب:³

- (1) أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة؛
- (2) أسباب تتعلق بإعادة هيكلة معايير المحاسبة؛
- (3) أسباب تتعلق بضرورة الاهتمام بأخلاقيات الاعمال؛
- (4) أسباب تتعلق بضرورة وضع قواعد فعالة للسلوك.

¹ العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة: حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر، مرجع سابق، ص 10.

² المرجع نفسه.

³ إيناس جمعة فهمي شكر، تحليل دور معايير المحاسبة في تعزيز متطلبات حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية في الحد من الفساد المالي والإداري، ورقة بحثية ضمن فعاليات المنتدى الدولي بجامعة عجلون الوطنية بعنوان "الحاكمية والفساد الإداري والمالي" يومي 19، 18-2014، الأردن، ص 677-679.

الفرع الأول: أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة

لقد أوضحت الجمعية المحاسبة الأمريكية AAA أن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية هي ذات طبيعة كمية ومالية وتؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها، وهذه البيانات هي من تصميم عمل المحاسب ولو حتى بيانات غير مالية، باعتبار أن مهنة المحاسبة قادرة على التصدي للتنمية المستدامة والتقرير عن تلك المسؤولية؛

الفرع الثاني: أسباب تتعلق بإعادة هيكلة معايير المحاسبة

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في 2009 البيان رقم 168 بشأن إعادة هيكلة معايير المحاسبة الصادرة عن المجلس وتسلسل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بديلا للبيان رقم 162، يحدد هذا البيان إعادة هيكلة المعايير كمصدر لمعايير المحاسبة والتقارير الأمريكية، بالإضافة إلى الإرشادات الصادرة من هيئة تداول الأوراق المالية، ويكون ساريا بالنسبة إلى القوائم المالية الصادرة عن الفترات المرحلية والسنوية المنتهية بعد 09.15.2009، فمن الآن فصاعدا لن تكون هناك على سبيل المثال معايير محاسبية في شكل بيانات قوائم أو آراء الموظفين أو ملخصات فريق المواضيع المنتقاة أو نتائج اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة بالمعهد الأمريكي، بدلا من ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة المالية سوف يصدر تحديثات معايير المحاسبة لعملية هيكلة المعايير، وذلك في شكل أدلة ارشادية.

وبدراسة تحليلية لما سبق يمكن الاستفادة من إعادة هيكلة تلك المعايير بعمل إرشادات للمحاسبة عن التنمية المستدامة وإيضاح إطارها الفكري؛

الفرع الثالث: أسباب متعلقة بإعادة هيكلة أهداف المحاسبة المالية

تم تحديد أهداف المحاسبة من خلال تحديد أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام الذي يبيّن سياقه من معايير المحاسبة المالية، ولقد روعي عند تحديد هذه الأهداف ملاءمتها للمحيط الاجتماعي والقانوني والاقتصادي، ولكن نجد المحيط النظامي في الجزائر يحدد أهمية التركيز على الملاك وخاصة في شركات المساهمة، وعلى ذلك أهملت الروابط الأساسية للمحيط الاجتماعي، ويعد هذا تناقض في أهداف المحاسبة المالية على الرغم من أن الفقرات المتضمنة أهدافها، لم تشير إلى التنمية المستدامة بصورة ضمنية وليست صريحة مثل الإشارة إلى حاجة المجتمع ككل للمعلومات المالية كأحد المدخل الرئيسية في اتخاذ القرارات المختلفة.

ويرى الباحث ضرورة إعادة هيكلة الأهداف بما يتفق والمحيط الاجتماعي.

الفرع الرابع: أسباب متعلقة بضرورة الاهتمام بأخلاقيات العمل

لقد حظيت أخلاقيات الأعمال الخاصة بالعمل بالاهتمام حيث ظهرت مصطلحات جديدة مثل قواعد وآداب المهنة وأخلاقيات الأعمال، وهذا التحول والتطور في أخلاقيات العمل جاء لعدة أسباب منها:

(1) التحول في أهداف المؤسسة الاقتصادية ومفاهيم الكفاءة؛

(2) ظهور حوكمة المؤسسات؛

(3) ضرورة وضع قواعد فعالة للسلوك.

المبحث الثاني: هيكل المنظور المحاسبي المالي التقليدي

على وجه مشابه لإطار المحاسبة المالية، يمكن تصور إطار أو نموذج للمحاسبة عن التنمية المستدامة، من المنظور المحاسبي التقليدي.

المطلب الأول: مقارنة النظام المالي المحاسبي لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

يعد نظام المحاسبة المالية من أهم وأشمل الأنظمة المحاسبية المختلفة، فهو بمثابة الركيزة الأساسية لبناء أي نظام محاسبي والمنبع الرئيسي للبيانات المالية، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الدولة، ذلك أن مخرجاته تمثل المادة الأساسية لتشغيل أي نظام محاسبي، فهو يتولى تسجيل الأحداث المالية للمؤسسة وتبويبها وتلخيصها في ضوء المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، وعرضها في جملة من التقارير والقوائم المالية المحاسبية.¹

فمن وجهة نظرنا أن نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة بوصفه نظاما حديثا لا بد له من الاستعانة بالنظام المحاسبي المالي للحصول على البيانات التي تؤكد مساهمة المؤسسة الاقتصادية في دعم الأنشطة الاجتماعية والبيئية.

فكما هو معروف أن المؤسسة الاقتصادية تقوم بتنفيذ أنشطة التي لها علاقة بأبعاد التنمية المستدامة لا بد أن ترافقها عمليات مالية تدخل في صميم وظائف النظام المحاسبي المالي، لكونه النظام المسؤول عن معالجة الأحداث المالية للمؤسسة الاقتصادية.

¹ هاشم علي هاشم الموسوي، جمال حنظل التميمي، المراجعة الاجتماعية: دراسة تحليلية في شركة نفط الجنوب، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 14، كانون الأول، 2004، ص ص 102-103.

المطلب الثاني: مكونات نظام المحاسبة المالية

تم وصف نموذج المحاسبة المالية على أنه يتكون من عدة قوائم مالية تقليدية (مثل الميزانية الختامية، جدول حسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة... إلخ)، بالإضافة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً التي تحدد كيفية إعداد هذه القوائم، كما تم تحديد السجلات والتقارير المحاسبية كأدوات رئيسية للمحاسب؛ حيث يعتبر من الأساسيات المرتبطة بإعداد القوائم المالية التقليدية لهذه السجلات، التي تم إعدادها وتجميعها واستخدام أدوات مثل: دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ وميزان المراجعة بالإضافة إلى القيد المزدوج... إلخ، ويرتبط تصميم تلك الأدوات بشكل مباشر بوظيفة المحاسبة الخاصة بتقييم الأداء.

والتقارير والقوائم المالية التي تم تصميمها للمحاسبة على النحو التالي:¹

" إن تقييم الأداء المرتبط بالهدف يتم تحقيقه تأسيساً على العلاقة القائمة بالمساءلة المحاسبية "

إن تقديم القوائم المالية يمثل افتراض على أن هناك اهتمام كبير من قبل المستخدمين بصفة رئيسية بالأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية محل المحاسبة، مقاساً بالربح المحاسبي والتدفقات النقدية والمركز المالي للمؤسسة، وقد تطور النموذج المالي ليوفر معلومات ملائمة لتلك الأهداف المالية الرئيسية للمؤسسات الاقتصادية.

فيرى الباحث في ظل تبني نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، أن الهدف المحدد للمحاسب يتمثل في هدف تحقيق الاستدامة باستخدام المدخل الاستنباطي أو الاستنتاجي من نظام المحاسبة المالية، لذلك فإن نموذج المحاسبة عن التنمية المستدامة يمكن أن يتم تصميمه لتوفير معلومات تمكن من تقييم الأداء اتجاه التنمية المستدامة.

إن المعلومات المقدمة لأغراض التقرير المالي ذات الغرض العام يجب أن تتسم بالخواص النوعية المحددة في قائمة مفاهيم المحاسبة رقم 3 SAC، وبالمثل توفر إرشادات مبادرة التقرير العالمية GRI الجيل الرابع إصدار 2013 مجموعة شاملة من الخواص النوعية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة، التي يتم الإشارة إليها كجزء من الإطار المحاسبي المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة.

مما سبق نستخلص أن نموذج نظام المحاسبة المالية يتكون من خمسة (05) مكونات تتمثل في التالي:²

(1) القوائم والتقارير المالية المحاسبية؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 148 - 151.

² المرجع نفسه.

(2) مبادئ المحاسبة المالية؛

(3) سجلات المحاسبة المالية؛

(4) هدف المحاسبة المالية؛

(5) الخواص النوعية 3 SAC.

المطلب الثالث: ملائمة نظام المحاسبة المالية SCF للتقرير عن الاستدامة

أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board من خلال الاطار المفاهيمي لإعداد ونشر القوائم المالية، بضرورة تحقيق خصائص النوعية والأساسية للمعلومات (الملائمة، التمثيل الصادق)، والمساندة(قابلية للمقارنة، قابلية للفهم، التوقيت المناسب، قابلية التحقق)، في البيانات المالية الخاصة بنود القوائم المالية للمؤسسات، ليستفيد منها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، بسبب قدرتها التنبؤية وتأكيديتهم¹.

إن التقرير المحاسبي عن الاستدامة، يمثل ممارسة عملية القياس والافصاح والمساءلة المحاسبية إلى الأطراف ذات المصلحة عن الأداء في ضوء تحقيق الهدف من التنمية المستدامة؛ حيث أن أحد الطرق في التعامل مع ذلك الأمر يتمثل في تكوين إرشادات ومعايير للتقرير عن الاستدامة، وبعض منها يرتبط بمعايير التقرير المالي على سبيل المثال الخواص النوعية لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تغطي مثل هذه الخواص: (الشفافية، الشمول، الاكتمال، الملائمة، سياق الاستدامة، الدقة والحياد، إمكانية المقارنة، الوضوح، التوقيت الملائم، وإمكانية التدقيق).

وبالنظر الى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي. حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية IAS/IFRS .

حيث عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات

¹ فاتن أمين النعيمي، الافصاح الاختياري وأثره على تكلفة راس المال في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر، التحولات المالية والمصرفية (الواقع والافاق المستقبلية)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، 2016، ص06.

قاعدية عديدة وتصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

حيث تتكون مبادئ النظام المالي المحاسبي على الخواص النوعية التالية:²

(1) **الملائمة (pertinence):** أي يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات

متخذي القرار، وأن تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

(2) **المعلومات ذات المصدقية (la fiabilité):** بمعنى أن تكون المعلومة صادقة وخالية من الأخطاء

ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

البحث عن الصورة الصادقة؛

■ تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛

■ الحياد؛

■ الحيطة والحذر؛

■ الشمولية.

(3) **القابلية للمقارنة (comparabilité):** فالمعلومات تعد، تنشر وتحضر احتراماً لاستمرارية الطرق

وتسمح المعلومة للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات الاقتصادية.

(4) **المعلومة واضحة وسهلة الفهم (intelligibilité):** المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي

معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

وبتالي فسيتم تحديد الإطار المحاسبي المقترح للمحاسبة عن التنمية المستدامة تأسيساً على المكونات

الخمس (05) لنموذج المحاسبة المالية.

إن التبرير الخاص بالبحث في المحاسبة عن التنمية المستدامة يتمثل في أن الأطراف ذات المصلحة وعلى

وجه الخصوص متخذي قرارات الأعمال يطلبون توفير معلومات متوازنة تتضمن معلومات اقتصادية واجتماعية وبيئية، وبصفة خاصة إذا ما كانت القرارات تتمثل في تحقيق هدف متعدد الأبعاد للاستدامة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص3.

² Conseil national de la comptabilité, **projet de système comptable financier**, Juillet 2006, p8.

وإذا ما تمثلت وظيفة مهنة المحاسبة في قيامها بمساهمة بناء للأزمة البيئية، فإن الأمر يتطلب الاعتماد على معرفة وخبرة مجمعة للعرف المحاسبي، وفي الحقيقة أن للمحاسبين خبرة هامة ومعايير مقررّة من وقت طويل للتقرير عن الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، التي يجب أن يثبت أنها شاملة عند إعداد المعلومات المحاسبية للاستدامة.

يرى الباحث أن النموذج المالي المحاسبي المحدد سابقا، يمثل إطار عام لقياس والتقرير عن المعلومات التي تم تطويرها من الممارسة المحاسبية المالية، وبالتالي إن تحديد أنموذج للمحاسبة عن التنمية المستدامة في شكل أنموذج مالي محاسبي بهدف توفير إطار عام للمحاسبة عن التنمية المستدامة لتحقيق استدامة المؤسسات الاقتصادية، حيث يتمثل الدور الهام المحتمل للمحاسبة في تخفيض ذلك التلاعب بالإضافة إلى زيادة الخواص الوصفية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة.

المبحث الثالث: الأفكار العامة لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

يمكن تصور إطار أو أنموذج للمحاسبة عن التنمية المستدامة على وجه مشابه لإطار المحاسبة المالية كما أشرنا سابقا، الذي يهدف إلى توفير إرشاد أو توجيه عام لتطوير نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية.

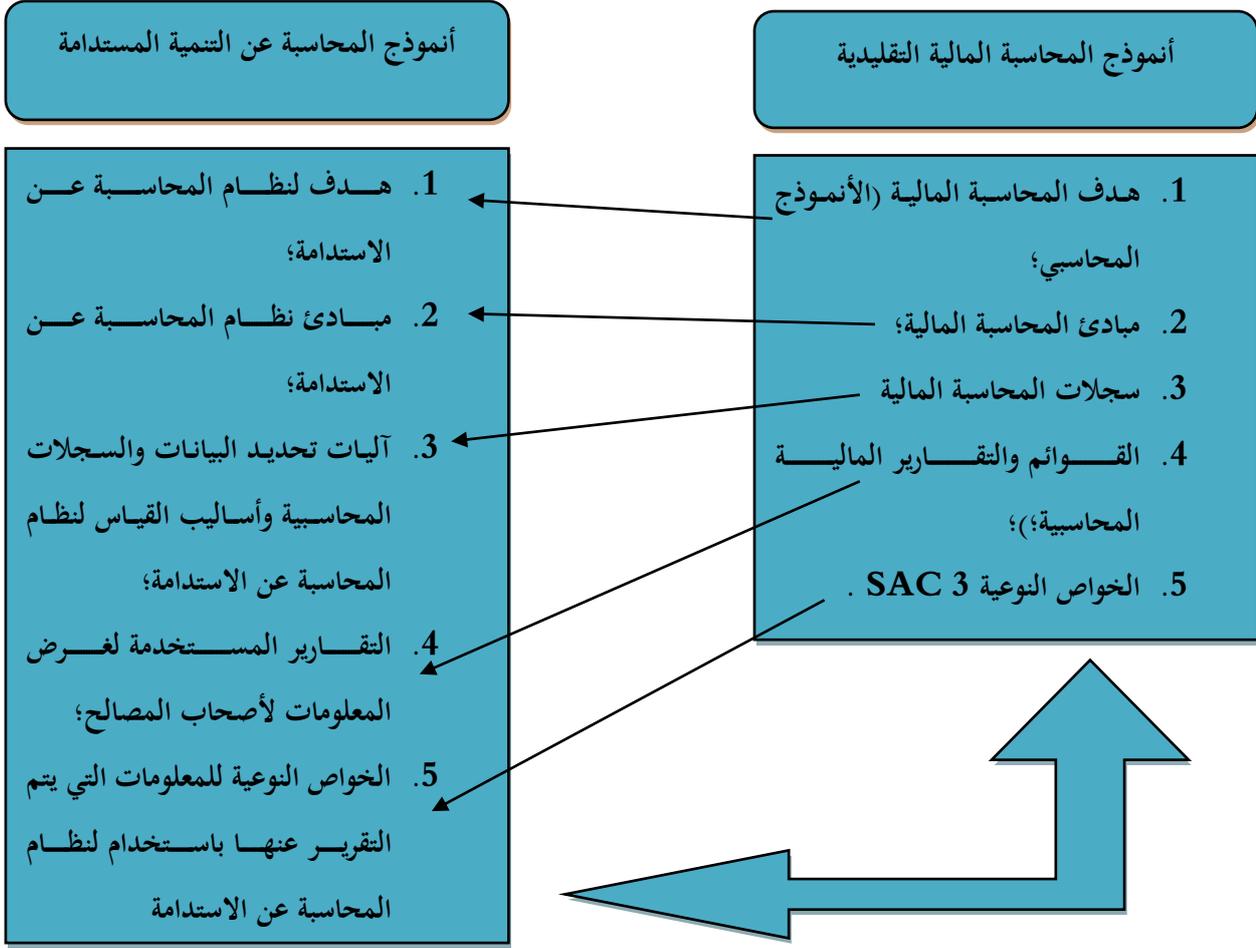
المطلب الأول: إفتراضات الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن المكونات الخمس (05) للمنظور المحاسبي المالي التقليدي، يمكن الاستفادة منها من أجل تسهيل تحديد إطار عمل نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، وتؤكد المحاسبة عن التنمية المستدامة على توضيح الفرق عند الاهتمام بالجانب الاقتصادي، البيئي والاجتماعي للتنمية المستدامة، يلزم ضرورة الرؤية المتوازنة للأحداث التي تقوم بها المؤسسة، والتحول من النظرة للدخل (المحاسبة المالية التقليدية) إلى النظرة للخارج والأخذ في الاعتبار كل من الآثار الاقتصادية، البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة الاقتصادية، وضرورة التقرير المحاسبي لتنمية المستدامة للأطراف ذات المصلحة.

حيث الشكل الموالي يوضح كيفية الاستفادة من مكونات المحاسبة المالية لتكييفها مع نظام المحاسبة عن

التنمية المستدامة:

شكل رقم 1-4: تكييف نظام المحاسبة المالية مع المحاسبة عن التنمية المستدامة

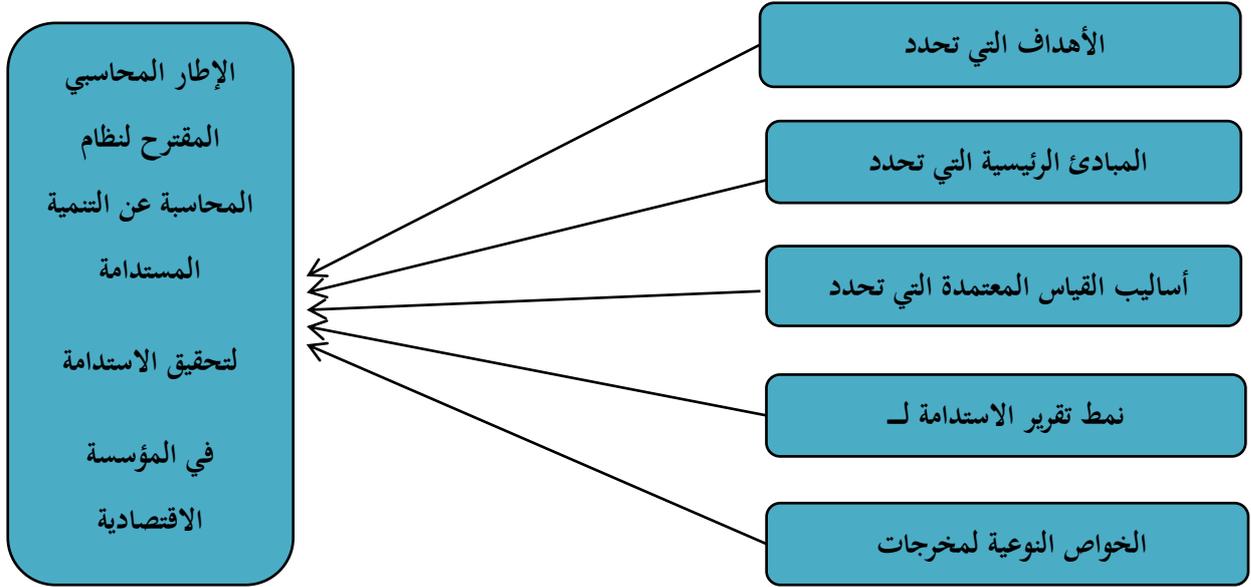


المصدر: من إعداد الباحث

إن الافتراض الذي يحدد الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة يتمثل كما سبقت الإشارة في النقاط التالية:

- هدف الإطار؛
 - المبادئ التي تحدد تطبيق الإطار؛
 - تحديد البيانات والمعلومات كإطار للعمل؛
 - التقارير المستخدمة لعرض المعلومات للأطراف ذات المصلحة؛
 - الخصائص النوعية للمعلومات التي يتم التقرير عنها وفق تطبيق الإطار؛
- حيث الشكل الموالي يشرح الافتراض الذي يقوم عليه الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة لتحقيق الاستدامة:

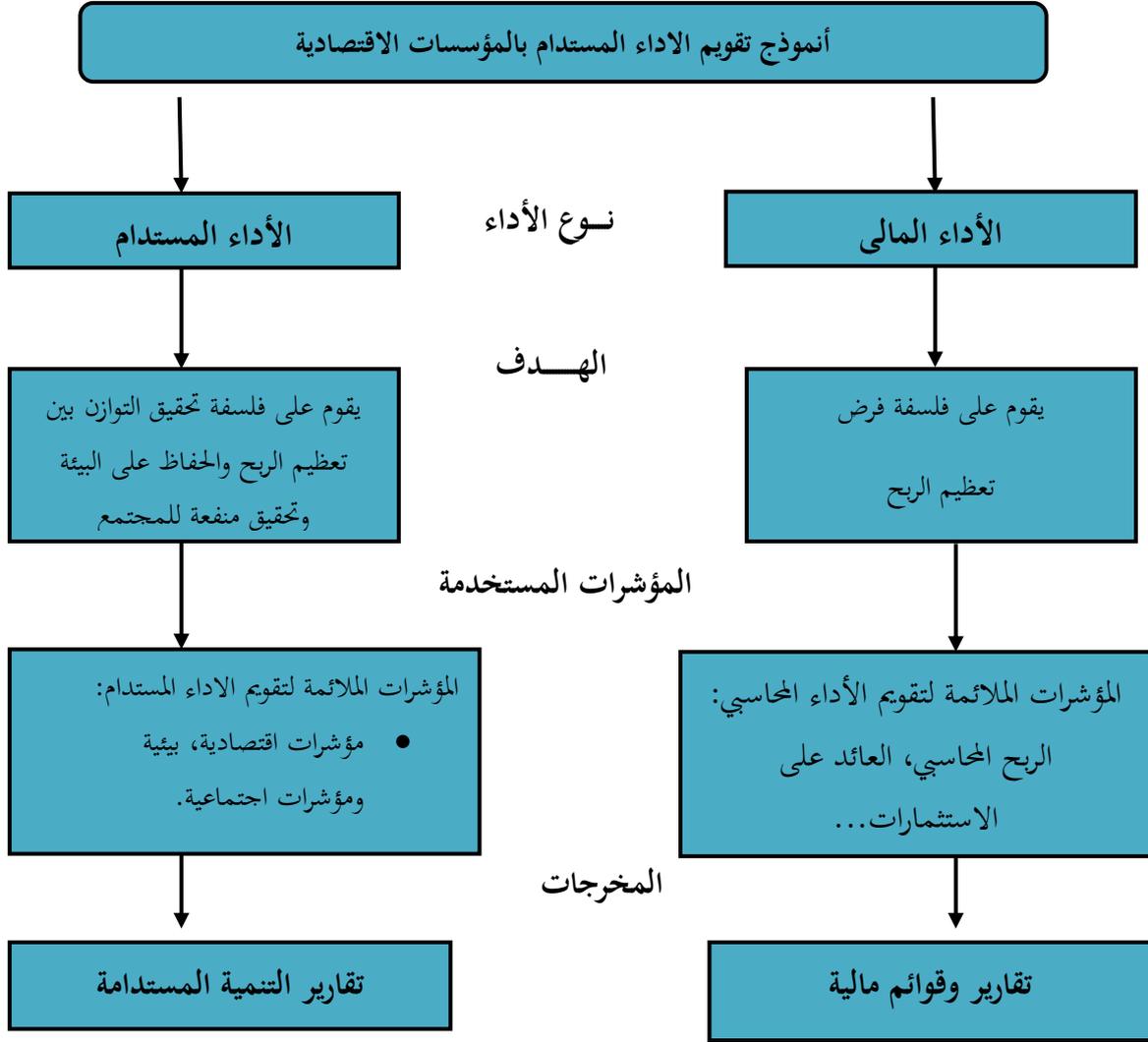
شكل رقم 2-4: افتراضات الإطار المحاسبي المقترح



المصدر: من إعداد الباحث

إن هدف الربح المحاسبي للنشاط الاقتصادي لم يعد هو المؤشر الذي يجب التركيز عليه من قبل مؤسسات الأعمال ذاتها، ومن قبل المجتمع للحكم على تطور الأداء بها أو حتى على مدى توقع استمرارها وإنما يجب التركيز على مؤشرات الأداء الأكثر موضوعية وعدالة من وجهة نظر المجتمع، وبتالي تلقى المؤسسات الاقتصادية القبول الاجتماعي مثل قيامها بـ: مساهمتها الاقتصادية، البيئية والاجتماعية، من شأنها أن تحافظ على البيئة والموارد لصالح الأجيال الحالية والمستقبلية، لأنها تعتبرها ملكية مشتركة بين جيلين. ويمكن إنجاز تقويم أداء المؤسسات من ناحية الأداء المالي المحاسبي والأداء المستدام في الشكل التالي:

شكل رقم 3-4: نموذج تقييم الأداء المستدام بالمؤسسات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: أفكار متعلقة بنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

يحدد Lamberton Goeff أفكار أساسية للبدء في تطبيقات نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

في المؤسسات الاقتصادية، ممثلة في النقاط التالية:¹

الفرع الأول: التعريف المفضل للاستدامة

إن تطبيقات المحاسبة عن نتائج الأبعاد الثلاثية TBL تأسس تعريفات معاصرة للتطور المستدام، التي تتضمن بالضرورة أبعاد اقتصادية، البيئة واجتماعية؛ إن الغياب في أي إرشاد يتمثل في كيف يتم التفضيل بين تلك العناصر المتنافسة، على الرغم من أن ذلك تعتبر مسألة اتخاذ قرار بدلا من مجرد قضية تقرير.

إن المدخل ذو الأبعاد الثلاثية لديه جذوره في التعريف المنشور في عام 1987، حيث يتم ربط سر الفقر الاجتماعي بالبعد البيئي، كما يتم تحديد النمو الاقتصادي كسلاح أساسي لممارسة الفقر، ومع ذلك فمن المشكوك فيه تماما ما إذا كان حجم النمو الاقتصادي الذي يتم قياسه متوافق مع الاستدامة البيئية.

حيث يرى الباحث أن تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية لا بد أن يقابله نوع نشاط المؤسسة، ما إذا كان يمس أحد جوانب التنمية المستدامة سواء كان جانب (اقتصادي أو بيئي أو اجتماعي)؛ وبالتالي يتم على أساسها وضع تعريف الاستدامة بما وفقا لطبيعة عملها سواء كان نشاطا (خدمي أو تجاري أو صناعي).

الفرع الثاني: استخدام المؤشرات

إن استخدام مفهوم الاستدامة ذو المفهوم متعدد الأبعاد لا يمكن قياسه مباشرة، كما أنه يستلزم وجود مجموعة من المؤشرات لتمكين تقييم الأداء في ضوء أهدافه المتعددة؛ وتعتبر الأبحاث المرتبطة بتحديد مؤشرات الاستدامة ارتباطا بالمستوى القومي مستمرة، وقد ركز كثيرا من تلك الأبحاث على دراسة الاستدامة عند المستوى التنظيمي.

يرى الباحث أن تطبيق المعايير والمبادئ لتحقيق الاستدامة عند المستوى الكلي، يعتبر من الصعب تماما تطبيقها مقارنة بالتطبيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

¹ Lamberton. G, Op.Cit, p p 8-9.

الفرع الثالث: وحدات القياس المتعددة

على الرغم من أن بعض أبحاث المحاسبة البيئية تعتمد على الوحدات النقدية لقياس الآثار البيئية والاجتماعية، فإن الاتجاه المتزايد الموضح في إرشادات مبادرة الإبلاغ العالمية تتمثل في استخدام وحدات متعددة القياس لتقييم الأداء اتجاه تحقيق الأبعاد الثلاثة للاستدامة.

إن الوحدات المالية للقياس تعد الاختيار المفضل لقياس الأداء الاقتصادي، لا تعتبر مناسبة بالضرورة لتحديد الآثار البيئية والاجتماعية، والتي تتطلب وضع مصفوفة لأدوات القياس بهدف أخذ طبيعة التعدد وبالتحديد المساواة الاجتماعية للاستدامة، إن الأدوات النوعية على سبيل المثال السرد الوصفي لوصف الآثار الاجتماعية والبيئية للمؤسسة من الأجزاء الهامة للمحاسبة عن التنمية المستدامة.

الفرع الرابع: الطبيعة المتداخلة للمحاسبة عن التنمية المستدامة

في ظل تعريف الاستدامة الثلاثي الأبعاد من الضروري أن يصبح مفهوما يتم الوصول إليه من خلال مطلب التعاون بين النظم المحاسبية والاجتماعية والبيئية، ويتطلب ذلك؛ بناء حوار عام من أجل تسهيل الأحداث والمعالجات المتداخلة وتكوين فرق عمل متداخلة ومتراطة لإعداد ومراجعة تقارير المحاسبة عن التنمية المستدامة.

الفرع الخامس: استخدام مبادئ وتطبيقات المحاسبة التقليدية

إن معظم المداخل المختلفة للمحاسبة عن التنمية المستدامة تقوم على مبادئ وتطبيقات المحاسبة التقليدية؛ إن مفهوم صيانة رأس المال المستخدم في التكلفة المستدامة ومحاسبة مخزون الموارد الطبيعية ومحاسبة إجمالي التكلفة ومحاسبة المخزون، بالإضافة إلى تقييم الأصول البيئية والالتزامات البيئية، تعتبر أمثلة عن ذلك الاعتماد. وليس من المفاجئ؛ فإن استجابة مهنة المحاسبة للأزمات البيئية قد قامت على أعراف المحاسبة المالية والإدارية.

المطلب الثالث: الإطار العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة

يعرض الشكل الموالي؛ المكونات الخمس (05) لإطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، التي تم استنتاجه من المناقشة المتقدمة للأنموذج المالي المحاسبي؛ حيث تم التوسع فيه نحو وضع إطار عمل شامل يأخذ بعين الاعتبار الأبعاد (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) لاستدامة المؤسسات الاقتصادية.

إن الافتراض الذي يحدد ذلك الإطار يتمثل في أن القضايا التالية: هدف أنموذج التقرير، المبادئ التي تحدد تطبيق الأنموذج، تحديد البيانات والتقرير عن أطر العمل بالإضافة إلى الخواص النوعية للمعلومات المنتجة.

تمثل قضايا حرجة يحتاج الأمر أن يتم دراستها أثناء مرحلة التطوير لإضافة صرامة وهيكلية للتقرير وفق لنظام المحاسبية عن التنمية المستدامة.

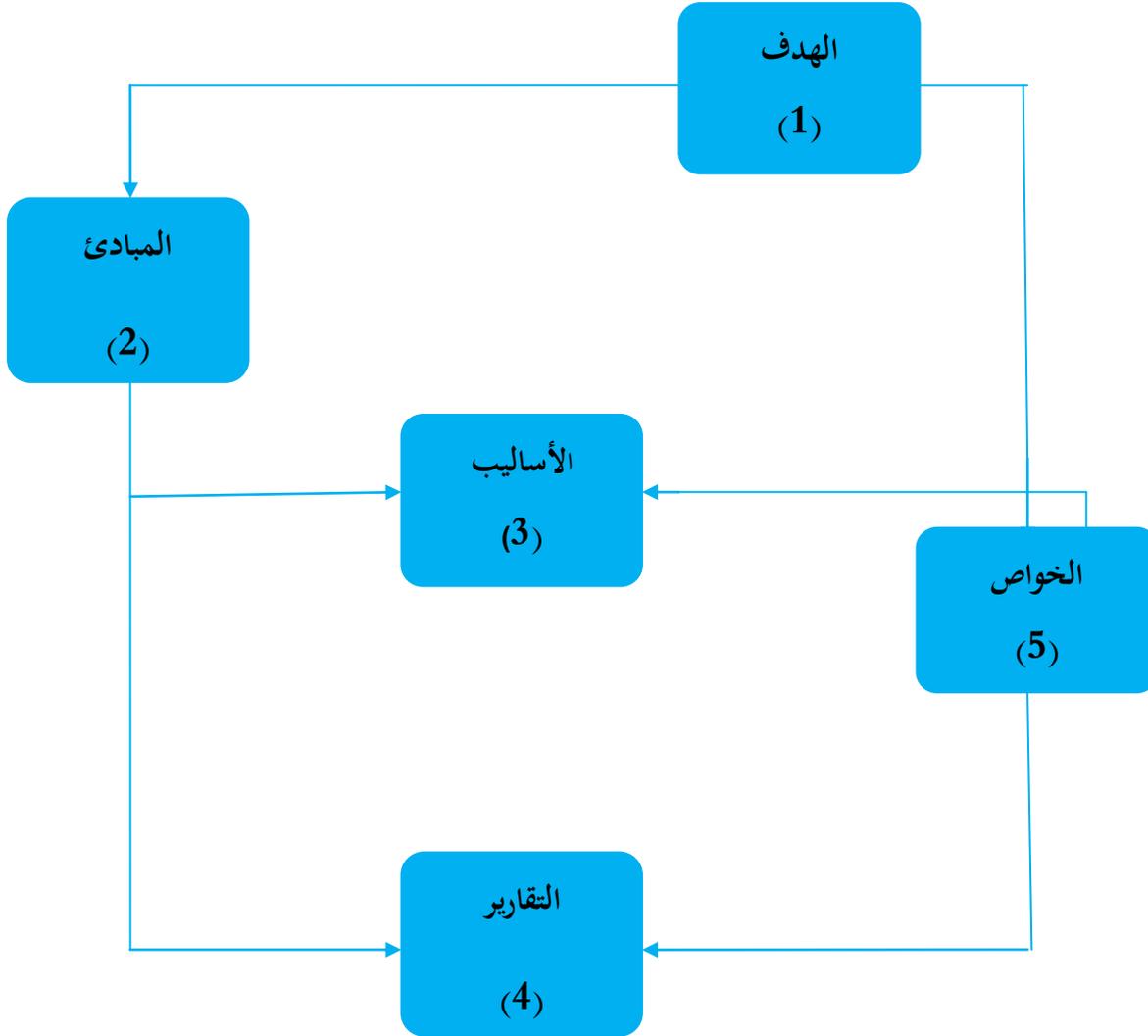
تتمثل مكونات الإطار المحاسبي في النقاط التالية:

- 1) هدف الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة عن الاستدامة؛
- 2) المبادئ التي تطبق إطار المحاسبي لنظام المحاسبة عن الاستدامة؛
- 3) آليات تحديد البيانات والسجلات المحاسبية وأساليب القياس إطار المحاسبي لنظام المحاسبة عن الاستدامة؛
- 4) التقارير المستخدمة لغرض المعلومات لأصحاب المصالح؛
- 5) الخواص النوعية للمعلومات التي يتم التقرير عنها باستخدام إطار المحاسبي لنظام المحاسبة عن الاستدامة.

يرى الباحث أنه عند اختيار المعلومات التي تعبر عن مسؤولية المؤسسات الاقتصادية عن تفعيل الأنشطة التي تحقق التنمية المستدامة، تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات بالشكل الذي يشبع احتياجات الأطراف ذات المصلحة، هذا ويتم توصيل المعلومات عن التنمية المستدامة من خلال نماذج معينة في صورة مجموعة من التقارير الملحقه بالقوائم المالية المنشورة، والتي تعرض النتائج التي انتهى إليها استخدام مقاييس أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) من خلال استخدام مدخل للتقرير وفق لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة.

حيث مكونات الإطار المحاسبي عن التنمية المستدامة موضحة في الشكل الموالي:

شكل رقم 4-4: مكونات الإطار المحاسبي للتنمية المستدامة



Source: http://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting. Retrieved on: 21-03 - 2014

هذه الأفكار يمكن تجسيدها في الجدول الموالي:

جدول رقم 1-4: إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة

الخصائص النوعية لنظام محاسبة التنمية المستدامة	التقرير عن التنمية المستدامة	تحديد البيانات وتسجيلها وأساليب القياس	مبادئ ودعائم نظام محاسبة التنمية المستدامة	الهدف من نظام محاسبة التنمية المستدامة
الشفافية الاكتمال ¹ الدقة	صيغة التقرير	مؤشرات الأداء التممين	تقرير الكيان التعريف بالتنمية المستدامة	قياس الأداء ل المؤسسة نحو هدف التنمية المستدامة
التوقيت المناسب	تكرار التقرير	تحليل دورة الحياة	الفترة المحاسبية	إطلاق المسؤولية إلى الأطراف ذات المصلحة
التدقيق		تحديد البيانات		
الصلة				
القابلية للمقارنة الوضوح الحياد سياق التنمية المستدامة الشمول		السجلات الأساسية	المجال المادية الصيانة الرأسمالية وحدات القياس المبدأ الوقائي	تزود بمعلومات وقرارات مفيدة

Source: Lamberton. G, Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework, Accounting Forum, Vol. 29, No 1, March, 2005, p 17.

¹ إن هذا المعيار يركز على أنه ليس هناك معلومات هامة يجب أن يتم استبعادها، أي تحديد ما الذي يعتبر معلومات هامة، بطبيعة الحال يجب أن يتوقف عن احتياجات المستخدمين، كما يتم ادراكها وفهمها عن طريق معدي تقارير التنمية المستدامة.

من خلال الجدول أعلاه؛ نستخلص اعتماد دراسة Lamberton على مبادرة التقرير العالمية النسخة الثانية، حيث تم تطوير وثائق المحاسبة عن التنمية المستدامة ضمن إطار عمل مبادرة التقرير العالمية، من شأنها الحصول على الإجماع من خلال اجراء حوار مع الأطراف ذات المصلحة لمؤسسات (الأعمال، مجتمع المستثمرين، نقابات العمل والعمال، المجتمع المدني، المنظمات المحاسبية والأكاديميين، وغيرهم من أصحاب المصالح الأخرى).

إن كافة الإصدارات لمبادرة التقرير العالمية، تتعرض للاختبار والتحسين المستمر آخرها كان سنة 2013 الجيل الرابع كما سبقت الإشارة؛ إن ذلك الإطار صمم للاستخدام من طرف المؤسسات الاقتصادية مهما كان حجمها وقطاعاتها أو مواقعها، والملاحظ أنه يأخذ في الحسبان الاعتبارات العلمية التي يتم مواجهتها عن طريق المدى المتنوع من المؤسسات الاقتصادية سواء الكبيرة أو الصغيرة والمتوسطة الحجم، والذي تم الموافقة عليه عن طريق المدى الواسع لأصحاب المصالح حول دول العالم، ليكون واجب التطبيق عموماً للتقرير عن أداء استدامة المؤسسات الاقتصادية.

من خلال قراءتنا لمحتوى دليل التقرير العالمي للاستدامة نلاحظ الفرق بين الجيلين إصدار 2006 و2008 الجيل الثالث وإصدار 2013 الجيل الرابع متمثلة في الأساسيات التالية:

- (1) المبادئ الأساسية: لم تتغير محتويات التقرير ومبادئ الجودة؛
- (2) القضايا الجوهرية: يجب أن يصف التقرير بصورة واضحة الكيفية التي يتم بها تحديد القضايا الجوهرية، كما يعتبر بيان هذه القضايا من الموضوعات الأساسية للتقرير؛
- (3) الإقرار العام: يمكن اعتماد إقرار عام واحد لمعيار الكشف عن المعلومات حول عدة موضوعات، بدل عن عرض إقرار منفصل لمعيار الكشف عن المعلومات في كل موضوع؛
- (4) الكشف عن المعلومات: يتم تضمين أحدث المعلومات حول الحوكمة والأخلاقيات والنزاهة وسلسلة التوريد ومكافحة الفساد وانبعاثات غازات الدفيئة؛
- (5) الموضوعات الجديدة: تمت إضافة موضوعات جديدة، مثل تقييم مزودي الخدمات والسلع وآليات التظلم إلى جميع الفئات الرئيسية والفرعية، بجانب المسؤولية الاقتصادية والمسؤولية عن المنتجات؛
- (6) المؤشرات: تم إلغاء تقسيم المؤشرات إلى أساسية وإضافية؛
- (7) مستويات التطبيق: تم إيقاف العمل بمستويات التطبيق الثالثة (أ) / (ب) / (ج) واستبدالها بمستويين أساسيين وشامل (مفصل)؛

8) مستوى التحقيق: يستمر العمل بمستوي التحقق، على أن يتم تحديد فترة استمراره والأنموذج الذي يندرج فيه خلال شهر سبتمبر 2013؛

9) الفترة الانتقالية: تم تحديد فترة انتقالية استمرار إعداد التقارير باستخدام النسخة رقم 3 أو النسخة رقم 3.1 لدورتين، تنتهي في عام 2015.

وفي ما يلي جدول يوضح التغيير من وجهة نظر الجيل الرابع من جهة وكذا وجهة نظر الباحث من جهة

أخرى:

جدول رقم 2-4: إطار محاسبي مقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

الخصائص النوعية التي تحدد إطار نظام محاسبة التنمية المستدامة	التقرير عن التنمية المستدامة	تحديد البيانات وتسجيلها وأساليب القياس	مبادئ ودعائم نظام محاسبة التنمية المستدامة	الهدف من نظام محاسبة التنمية المستدامة
<p>مبادئ تحديد محتوى التقرير</p> <p>مشاركة أصحاب المصالح</p> <p>سياق الاستدامة</p> <p>الأهمية النسبية</p> <p>الاكتمال</p> <p>التوقيت المناسب</p> <p>نطاق التدقيق</p> <p>الصلة</p> <p>مبادئ تحديد جودة التقرير</p> <p>التوازن</p> <p>قابلية للمقارنة</p> <p>الدقة</p> <p>التوقيت المناسب</p> <p>الوضوح</p> <p>الموثوقية</p>	<p>إعدادات تقرير التنمية المستدامة جوهرية وموضوعية</p> <p>تكرار التقرير</p>	<p>مؤشرات الأداء:</p> <p>الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية، حوكمة الشركات، اخلاقيات الاعمال... تقييم مزودي السلع والخدمات والمسؤولية عن المنتجات</p> <p>تحليل دورة الحياة</p> <p>تحديد البيانات:</p>	<p>وحدة التقرير</p> <p>التعريف بالاستدامة</p> <p>الفترة المحاسبية</p> <p>تتسم بالتكرارية</p> <p>المجال</p>	<p>قياس الأداء</p> <p>المؤسسات الاقتصادية</p> <p>نحو التقدم المحرز بشأن التنمية المستدامة</p> <p>الاضطلاع بالمساءلة من اجل الأطراف ذات المصلحة</p> <p>تزود معلومات وقرارات مفيدة</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (GRI,2013) الجيل الرابع(4G).

¹ تعطي المؤشرات معلومات حول الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية الذي يتعلق بجوانبها الجوهرية. الجوانب الجوهرية هي تلك التي تعكس الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة للمؤسسة، أو التي تؤثر بشدة على تقييمات أصحاب المصلحة وقراراتهم.

يرى الباحث أنه يجب أن تأخذ بعين الاعتبار_ اعتبارات القياس _ للقياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة وفقا للعمود الثالث أعلاه، حيث يجب أن تتكون عملية القياس من ثلاث أجزاء أساسية وهي:

- 1) القائمين على عملية القياس في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة؛
 - 2) عمليات قياس المجالات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) للتنمية المستدامة؛
 - 3) وحدات قياس المجالات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) للتنمية المستدامة.
- أولاً: أدوات والقائمين على القياس: تحتاج عملية قياس المجالات (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية) الى فريق عمل يجمع مختلف التخصصات كما سبقت الإشارة (فنية، محاسبية، مالية...) سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، من حيث:

- تحديد الأنشطة: تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة بوحداتها واقسامها وفروعها إن وجدت بغرض تحديد الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام تمهيدا لقياس قيمتها؛
- الأدوات: تستخدم الأدوات التالية في عمليات القياس: نعتد على مجموعة التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة للمؤسسات الاقتصادية، حسب كل مؤسسة نجد مثلا: إدارة التكاليف، أقسام مراقبة التسيير، التأمينات الاجتماعية... إلخ معلومات ممكن الحصول عليها من بعض الفئات الاجتماعية المتضررة بالمنطقة الموجودة بها المؤسسة الاقتصادية، بعض الاحصاءات المرتبطة بالصناعة التي تنتمي اليها المؤسسات الاقتصادية.

ثانيا: عملية القياس: يقوم فريق العمل باستخدام الأدوات السابقة لتصنيف أنشطة المؤسسات الاقتصادية، ويمكن تصنيفها إلى الأصناف التالية:

- تحديد الأنشطة الاقتصادية؛
- تحديد الأنشطة البيئية؛
- تحديد الأنشطة الاجتماعية.

ثالثا: وحدات القياس: يمكن قياس الأنشطة البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بوحدات نقدية أو عينية، حيث يعتمد اختيار وحدة القياس المستعملة على الهدف من عملية القياس، فإذا كان الهدف من عملية القياس هو اتخاذ قرارات التسعير مثلا فإن القياس النقدي يكون كافيا، أما

إذا كان هو تقييم الأداء، فإنه يجب استخدام كلا من وحدات القياس العينية إضافة إلى وحدات القياس النقدية، وذلك لبناء المؤشرات اللازمة لإتمام هذا التقييم.

المطلب الرابع: الإطار المحاسبي النظري لقياس التنمية المستدامة

يرتبط الإطار بالأفكار الخمسة العامة المحددة سابقا، بالإضافة إلى تضمين ما نشر من إرشادات للمحاسبة عن التنمية المستدامة لمبادرة التقرير العالمي عام 2013، على نحو مركزي لإطار عمل المحاسبة عن الاستدامة، والإرشادات يتم استخدام مؤشر الأداء لقياس الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية للاستدامة في ظل تعقد القياس عبر الأبعاد الثلاثية للاستدامة، فإن وحدة القياس المتعددة متضمنا السرد الوصفي للسياسة والإجراء الاجتماعي، قد تم تصويرها ويفضل أن يتم ذلك تحت إرشاد فرق عمل إشرافيه متعددة الأنظمة في نفس الوقت من المهنيين.

الفرع الأول: أهداف إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة

عندما عرضت لجنة بروناتلاند تعريفه الشهير للتنمية المستدامة بأنها " تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها"، أصبح هذا التعريف يمثل نوع من التحدي بالنسبة لصانعي السياسات؛ وبتالي فإن هدف المحاسبة عن التنمية المستدامة هو: كيف يمكننا قياس التقدم المحرز نحو تحقيق التنمية المستدامة؟ في أعقاب تقرير لجنة التنمية المستدامة لـ: بروناتلاند فإن الاستدامة تفسر على أنها مفهوم ثلاثي الأبعاد الذي يجمع بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، والبيئية، وبتالي فإن الأساس لهذا المفهوم هو مجموعة من الأصول التي تقوم عليها وتدعم عملية التنمية. ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى الفئات الثلاثة التالية:¹

☞ رأس المال المادي: الأصول الاقتصادية مثل آلات والمباني والبنية التحتية ...؛

☞ رأس المال الاجتماعي: مهارات الأفراد وقدراتهم، وكذلك المؤسسات والعلاقات والمعايير التي تشكل نوعية وكمية التفاعلات الاجتماعية للمجتمع؛

☞ رأس المال الطبيعي: الموارد الطبيعية، سواء التجارية وغير التجارية، الإيكولوجية والخدمات التي توفر متطلبات الحياة، بما في ذلك الغذاء والماء والطاقة، والألياف، تحليل النفايات، واستقرار المناخ، وغيرها من الخدمات لدعم الحياة.

¹Mathis Wackernagel And others, **Accounting for Sustainable Development: Complementary Monetary and Biophysical Approaches**, OECD Roundtable on Sustainable Development, November 21, 2001, p 02.

يتمثل الهدف الرئيسي من الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، هو قياس الأداء تجاه الاستدامة، ومحوريا يتم الجدل عما إذا كانت الاستدامة تمثل هدفا ملائما على المستوى التنظيمي أم لا، وما إذا كانت قابلة للقياس عند ذلك المستوى أم لا، إن مفهوم التنمية المستدامة قد تم الاعتراف به على نحو واسع كمفهوم متعدد المستوى (الداخلي والخارجي)، حيث تعتبر تلك المستويات مستقلة على نحو مرتفع، وقد تم وضع قواعد نحو تحقيق التنمية المستدامة عند المستوى الكلي، إلا أن ترجمة تلك القواعد نحو المستوى الجزئي يعتبر مشكلة واضحة.¹

كما هو الأمر مع معلومات المحاسبة التقليدية؛ فإن المستخدمين الداخليين المرتقبين لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة يمكن أن تتميز عن تلك المرتبطة بالمستخدمين الخارجيين، حيث يتم الاستخدام عن طريق الأطراف الخارجية بهدف الخضوع للمساءلة المحاسبية لمؤسسات الأعمال عن الآثار البيئية والاجتماعية لكامل الأطراف ذات المصلحة.

عموما فإن الجانب الهام للمحاسبة عن التنمية المستدامة، تتمثل في وضع أهداف الاستدامة من حيث إمكانية قياسها لتمكين الأطراف ذات المصلحة تقييم مستوى عدم استدامة المؤسسة الاقتصادية.

بينما يتم التركيز عند تقديم معلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة إلى المستخدمين الداخليين على تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرار؛ على سبيل المثال فإن مصفوفة مؤشرات الأداء وبيانات دورة الحياة مقارنة بالأهداف الملائمة للاستدامة سوف تساعد الإدارة الداخلية للمؤسسة للعمل نحو هدف الاستدامة متعدد الأنظمة.

الفرع الثاني: المبادئ القائمة لإطار المحاسبة عن التنمية المستدامة

المبادئ والمفاهيم لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، فهي إلى حد كبير نفس مفاهيم ومبادئ المتعارف عليها في المحاسبة المالية، ولكن بعد مراعاة تكييفها بما يتلاءم مع طبيعة وأغراض هذا النظام، فمفهوم الوحدة المحاسبية المتداول في المحاسبة المالية مثلا يتسع نطاقه في نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة ليشمل المؤسسة في المجتمع جميعه كوحدة، كما أن العملية المحاسبية Transaction Accounting يتسع نطاقها هي الأخرى لتمثل صفقة بين المنشأة كطرف والمجتمع من حولها كطرف آخر.

إن المبادئ الرئيسية التي تحدد تطبيق إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة قد تم تحديدها في العمود الثاني من الجدول أعلاه؛ إن التعريف المختار للاستدامة سوف يشكل نطاق ومحتوى إطار عمل المحاسبة عن

¹Starik, M., Rands, G. P., Weaving an integrated web: Multilevel and multisystem perspectives of ecologically sustainable organizations, Academy of Management Review, 20(4), 1995, P 908.

التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية. وقد توسع التعريف الأكثر قبولاً على نحو متزايد ذو الأبعاد الثلاثة في مفهوم الاستدامة، بحيث تتضمن الأهداف البيئية والاجتماعية (ولاسيما في الأجل الطويل) والاقتصادية. إن قياس الأداء اتجاه المفهوم المتعدد الأنظمة للاستدامة يتطلب وجود مصفوفة من المؤشرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، كما إن مشكلة تحديد أولويات الأبعاد المتنافسة للاستدامة تقود إلى تفسيرات مختلفة لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة على سبيل المثال إدارة المشروعات في ضوء أصحاب المذهب البيئي؛ إن أحد الاستجابات لذلك يتم تطوير مؤشرات الأداء المتكامل التي تحاول أن تقيس بعدين أو أكثر للاستدامة على سبيل المثال مؤشرات الكفاءة البيئية.¹

إن تطبيق مفهوم الاستدامة على المستوى الجزئي (الوحدوي) عن طريق بناء حسابات الاستدامة للمؤسسات، يتأسس على الافتراض الخاص بالمعلومات التي يتم التقرير عنها سوف تؤدي إلى تغيير تنظيمي تجاه الاستدامة، إن البحوث التي غطت دراسات المحاسبة عن الاستدامة عن المستوى العالمي والإقليمي والمحلي قد مارست بالضرورة ضغوط على القيادة للتحويل اتجاه الاستدامة.

إن ادماج العوامل الاجتماعية والبيئية في مفهوم الاستدامة، يتطلب بالضرورة استخدام مصفوفة القياس وتعتبر الوحدات النقدية ملائمة لتقييم الأداء الاقتصادي ولكنها غير ملائمة لتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي وقد بذلت محاولات لعمل وحدات نقدية لقياس الآثار الاجتماعية والبيئية، إلا أنها قد سببت في إحداث مخاطر نتيجة وجود سوء تفسير وتدنية جوهرية لأهمية تلك القضايا المرتبطة بالمشاكل الاقتصادية.

وعليه تعد مبادئ إعداد التقرير أمراً أساسياً لتحقيق الشفافية في إعداد تقارير الاستدامة، ولذا يجب أن تطبق من قبل جميع المؤسسات الاقتصادية عند إعداد تقارير الاستدامة، ويوضح دليل التطبيق العملية المطلوب إتباعها من قبل المؤسسات في اتخاذ القرارات المنسجمة مع مبادئ إعداد التقرير.

تقسم المبادئ إلى مجموعتين: مبادئ تحديد محتوى التقرير ومبادئ تحديد جودة التقرير؛ حيث تصف مبادئ تحديد محتوى التقرير العملية المطلوب تطبيقها لتحديد المحتوى الذي يجب على التقرير تغطيته من خلال أخذ أنشطة المؤسسة، وتأثيراتها، والتوقعات الفعلية للأطراف ذات المصلحة ومصالحهم في الاعتبار.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 158-159

وتوجّه مبادئ تحديد جودة التقرير الاختيارات فيما يتعلق بضمان جودة المعلومات في التقارير المتعلقة بالاستدامة، بما فيها التقديم المناسب، جودة المعلومات أمرا هام لتمكين الأطراف ذات المصلحة من تقييم الأداء على نحو سليم ومعقول، واتخاذ الإجراءات المناسبة.¹

الفرع الثالث: أساليب تحديد البيانات والقياس لإطار المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن استخدام مدى واسع من مجموعة المؤشرات لقياس الأداء المتجه نحو الاستدامة، قد تم التوصية به في إرشادات مبادئ التقرير العالمية، ومؤشرات الأداء لها تاريخ قصير نسبيا من الاستخدام في المحاسبة الإدارية مع تطوير نموذج الأداء المتوازن الذي يحدد المؤشرات الهامة Kaplan Norton في الاعتراف بالطبيعة المتعددة الأبعاد للأداء التنظيمي.

البحوث والدراسات المحاسبية للبيئة، قد ركزت على انتباه ملحوظ على تقييم الأصول والالتزامات والتكاليف البيئية كمحاولة للمحاسبة عن البيئة باستخدام مبادئ محاسبية مقبولة ومتعارف عليها عموما، وقد راجع Milne مدى من أساليب التقدير لتسهيل عملية التقييم، وقد حذر Lehmen من أن تقييم الأصول البيئية من المحتمل أن تكون مدمرة، واقترح أن تمثل المحاسبة عن الاستدامة الكثير من مجرد تقديم سرد وصف للأثر الاجتماعي والبيئي لأنشطة المؤسسة الاقتصادية.

يوفر تحليل دورة الحياة تحدي كبير الذي أضفى صعوبة في قياس تفصيلي للآثار البيئية، وباعتبار أن أساليب التقييم غير دقيقة وبسيطة، وباعتبار أن هناك أمور لا تشجع التحول لمدخل دورة الحياة فإن ذلك المدخل قد يكون أكثر تكلفة مقارنة بفعاليتها.

ويمكن تحديد البيانات البيئية باستخدام نماذج علمية معممة لتقدير مستويات الانبعاثات واستهلاك الموارد في الحالات التي عندها شراء الموارد من الموردين، وإذا القياس المباشر عن طريق آليات فنية يكون ممكنا، ففي كثير من الحالات فإن طريقة المعاينة تعتبر هي الطريقة الوحيدة لفعالية التكلفة لجمع البيانات بين التكلفة المتزايدة لقياس الانبعاثات والموارد الطبيعية المستهلكة.²

حيث يرى الباحث أن؛ السجلات المكونة لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة يمكن أن تتضمن على سبيل المثال مخزون التلوث ومخزون استهلاك الموارد، وكما هو الأمر مع السجلات المساعدة المحتفظ بها في نظم المحاسبة التقليدية، فإن ذلك يمكن الاعتماد عليه لتسجيل البيانات التي يتم منها استخراج تقارير الاستدامة.

¹ ينظر إلى الموقع الرسمي لمبادرة التقرير العالمية GRI : <http://www.globalreporting.org>

² Lambertson. G, **Op. Cit**, p 23.

الفرع الرابع: أنماط التقرير في المحاسبة عن التنمية المستدامة

إن المكون الرابع لإطار المحاسبة عن التنمية المستدامة الذي تم عرضه سابقاً، يهتم بنشر المعلومات للأطراف ذات المصلحة، كما يتضمن ثلاثة أسئلة مهمة:¹

- 1) ما هو النمط الملائم لتقارير نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة؟
 - 2) كم مرة يتعين أن يتم نشر معلومات المحاسبة عن الاستدامة إلى المستخدمين؟
 - 3) هل يتم نشره في مواقع خاصة باستخدام الأنترنت ونشرات الأنترنت الإلكترونية؟
- وتتضمن الأمثلة الدالة على أنماط التقرير المستخدمة لعرض معلومات، والتي تعتبر من المداخل التطبيقية السالفة الذكر لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في النقاط التالية:²

- جداول مؤشرات الأداء التي تقيس القيم الفعلية لكل مؤشر خاصة بالفترة المحاسبية المحددة. تتزايد نفعية المعلومات عندما يتم مقارنة القيم الفعلية بالأهداف الملائمة للاستدامة؛
 - مخزون البضاعة من رأسمال الذي يتم فصله إلى مجموعات عديدة؛
 - تقدير تكلفة البدائل المستخدمة إلى ممارسات أعمال حالية؛
 - تحليل المدخلات والمخرجات؛
 - قوائم عدم الالتزام بالتشريعات الملائمة؛
 - السرد الوصفي للآثار البيئية والاجتماعية.
- يمكن أن يتم إعداد التقارير دورياً أو قد تكون مطلوبة خلال دورة الحياة النافعة للمنتج أو العملية ويمكن أن يتم نشر بعض أنواع معلومات المحاسبة عن الاستدامة باستخدام مواقع شبكة الأنترنت كلما كان ذلك ممكناً بدلاً من التصديق على جدول تقرير ثابت، ويقع ذلك العبء على المستخدمين لاختبار مواقع الأنترنت على نحو دوري للتحديث.

الفرع الخامس: الخواص النوعية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة

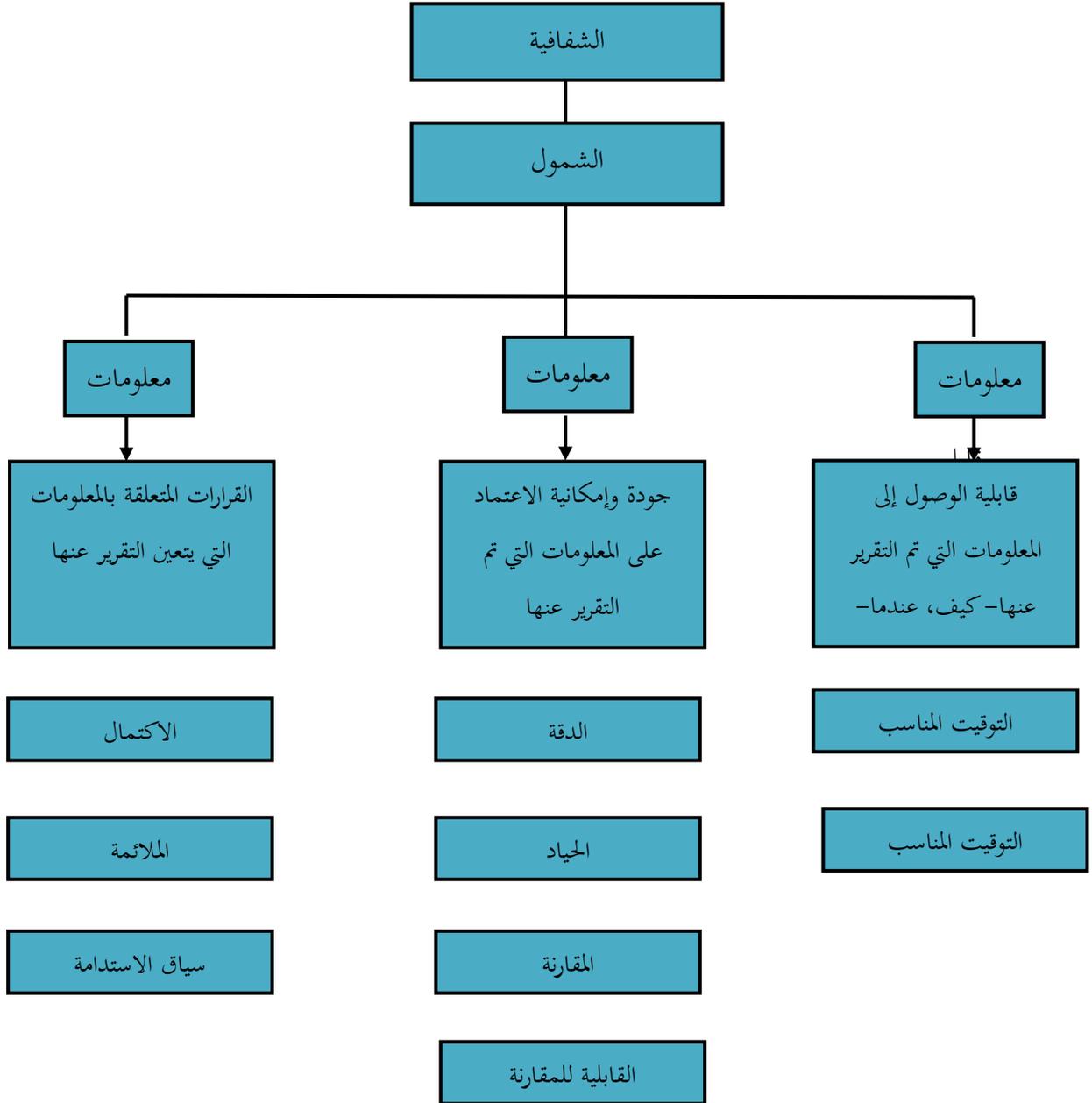
إن المكون الخامس لإطار عمل محاسبة عن الاستدامة يحدد الخواص الوصفية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة التي يتم استنتاجها من إرشادات مبادرة التقرير العالمية، حيث أن تلك الإرشادات توفر

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 164.

² المرجع نفسه.

مجموعة شاملة للخواص بالارتباط مع إطار عمل متماسك، يشار إلى تلك الخواص بمبادئ التقرير، كما هي موضحة في الشكل التالي:

شكل رقم 4-5: الخواص النوعية لمعلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة



المصدر: من إعداد الباحث وفق لمبادرة التقارير العالمية الجيل الرابع.

تلك الخواص المستنتجة على نحو أساسي وشائع من المحاسبة المالية يتم تصميمها لإخطار المستخدمين عن كيف يتم إعداد التقارير عن طريق المؤسسة محل التقرير. إن الخواص الرئيسية المحددة في الإرشاد تتمثل في الآتي:¹

1) الشفافية التي تتطلب: الإفصاح الكامل Disclosure Full للعمليات والإجراءات عند إعداد التقرير؛

2) التضمين inclusiveness الذي يتطلب ارتباط المؤسسة محل التقرير على نحو منتظم بأصحاب المصالح بما للمساعدة على التركيز والتعزيز المتصل لجودة تقاريرها؛

3) القابلية للمقارنة auditiability التي تتطلب أن يتم تسجيل وتصميم وتحليل والإفصاح عن البيانات والمعلومات التي يتم التقرير عنها، بطريقة من شأنها تمكين المدققين الداخليين أو مقدمي التأكد الخارجيين للتصديق على إمكانية الاعتماد عليها؛

أما الخاصية الوصفية الثامنة الباقية سياق الاستدامة، يتم تصميمها للتأكد من أن جودة وإمكانية الاعتماد على المعلومات والقابلية على التوصل إلى تلك المعلومات التي يتم التقرير عنها تعتبر ملائمة للهدف التنظيمي للاستدامة.

وكما ذكر في SAC 3 الخصائص النوعية للمعلومات المالية فإن معلومات المحاسبة عن التنمية المستدامة يجب أن تتسم بتلك الخواص الوصفية لتمكين معدي التقارير من الاضطلاع بالمساءلة المحاسبية تجاه المستخدمين.

ومصنوفة معلومات التي يتم إنتاجها من تطبيقات المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية موضحة وفق الجدول التالي:

¹ ينظر إلى الفصل الثالث من البحث.

جدول رقم 3-4: مصفوفة المؤشرات للمحاسبة عن الاستدامة

الفئة	اقتصادية	بيئي		
جوانب	<ul style="list-style-type: none"> الأداء الاقتصادي التواجد في السوق الاثار الاقتصادية غير المباشرة ممارسات الشراء الاداء الاقتصادي 	<ul style="list-style-type: none"> المواد الطاقة المياه التنوع البيولوجي الانبعاثات النفايات السائلة والصلبة المنتجات والخدمات الامتثال النقل التقييم البيئي للموارد أليات الشكاوي البيئية 		
	اجتماعية		الفئة	
	ممارسات العمالة والعمل اللائق	حقوق الانسان	المجتمع	مسؤولية المنتج
	التوظيف	الاستثمار	المجتمعات المحلية	صحة العميل وسلامته
	علاقات العمالة الادارة	عدم التميز	مكافحة الفساد	وضع ملصقات المعلومات على
	الصحة والسلامة المهنية	الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية	السياسة العامة	المنتجات والخدمات
	الفئات الفرعية			

	السلوك المناهض للمنافسة	عمالة الاطفال	التدريب والتعليم	
	الامتنال	العمل الجبري او القسري	التنوع وتكافؤ الفرص	
	تقييم الموردين فيما يتعلق بالآثار على المجتمع	الممارسات الامنية	مساوات الرجال والنساء في الاجر	
	آليات الشكاوى المتعلقة بالآثار على المجتمع	حقوق الشعوب الاصلية	تقييم الموردين فيما يتعلق بممارسات العدالة	
		التقييم	آليات الشكاوى المتعلقة بممارسات العدالة	
		تقييم الموردين فيما يتعلق بحقوق الانسان		
		اليات الشكاوى المتعلقة بحقوق الانسان		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على: GRI, 2013.

حيث تعتمد مصفوفة الأداء لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة على أولويات أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية، حيث يجب إشراكهم بشكل فعال في عملية التقرير المحاسبي للاستدامة وذلك لضمان القضايا المادية وتغطيتها بشكل ملائم، من خلال استشارتهم واستبيان مقترحاتهم وتطلعاتهم في ما يتعلق بالمعلومات.

وهذه العملية في رأينا تساهم وبشكل فعال في عملية تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة محل التقرير المحاسبي للاستدامة.

حيث الشكل الموالي يترجم لنا التأثير الحالي أو المحتمل للأطراف ذات المصلحة في المؤسسة الاقتصادية:

شكل رقم 6-4: التأثير الحالي والمحتمل للأطراف ذات المصلحة



المصدر: مبادرة الإبلاغ العالمية (الجيل الرابع) ينظر إلى:

-www.globalreporting.org/reporting/sector-guidance

المبحث الرابع: منهجية إطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة
من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ومبادرة التقرير العالمية (GRI, 4G, 2013)، يمكن وضع إطار محاسبي لشكل نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية.
بحيث أن شكل الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة يتوقف على سياسة واستراتيجية المؤسسات الاقتصادية للتنمية المستدامة، ومتطلبات واحتياجات الأطراف ذات المصلحة من المعلومات، ويمكن أن تتغير معلومات هذا الإطار في مؤسسة ما من فترة إلى أخرى، وفقاً لاستجابتها للبيئة المحيطة وظروف العمل المتغيرة.

المطلب الأول: أجزاء الإطار المحاسبي المقترح

بصفة عامة يتكون الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة من ثمانية أجزاء تتمثل في:

1- صفحة العنوان

تشمل صفحة العنوان عدة نقاط هي:

- اسم المؤسسة الاقتصادية؛
- عنوان تقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة؛
- تاريخ النشر؛
- الموقع الإلكتروني.

2- جدول المحتويات:

يتضمن العناوين الرئيسية والفرعية داخل تقرير التنمية المستدامة مع أرقام الصفحات الخاصة بها.

3- خطاب رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للمؤسسة:

يبدأ تقرير التنمية المستدامة بخطاب من رئيس مجلس إدارة المؤسسة الاقتصادية أو المدير العام لها، ويتضمن هذا الخطاب كلمة يلقيها المدير أو رئيس مجلس الإدارة حول التقرير المحاسبي عن الاستدامة، واستراتيجية المؤسسات الاقتصادية نحو الاستدامة، ووصف للتأثيرات الأساسية لعمليات المؤسسة، والمخاطر والفرص؛ ويوضح هذا الخطاب دعم القيادات التنفيذية للمؤسسة لخطط ومبادرات الاستدامة التي تتبناها وأسلوب هذا الخطاب يمكن أن يكون رسمي أو غير رسمي اعتماداً على اللهجة العامة التي سوف تسود في التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة.

4- الملامح التنظيمية:

تتضمن العناصر الآتية:

- اسم المؤسسة الاقتصادية؛
- العلامة التجارية؛

- المنتجات والخدمات الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية؛
- الهيكل التنظيمي والقطاعات الرئيسية والفروع؛
- موقع المركز الرئيسي؛
- عدد وأسماء الدول التي تعمل بها المؤسسات الاقتصادية؛
- طبيعة الملكية والشكل القانوني؛
- الأسواق التي تخدمها المؤسسات الاقتصادية؛
- رؤية المؤسسة الاقتصادية؛
- رسالة المؤسسة الاقتصادية؛
- قيم المؤسسة (على سبيل المثال، العمل الجماعي، القيادة، الأداء، الاحترام، المساءلة، الابتكار، التعلم، التميز، وغيرها)؛
- أولويات المؤسسة الاقتصادية.

5- وصف الآثار والمخاطر والفرص الأساسية:

- يشمل هذا الملخص عدة عناصر هي:
- **الرؤية:** تتناول تعريف المؤسسة للاستدامة؛
 - **المنافع:** تحدد المنافع التي يمكن أن تحققها المؤسسة وأصحاب المصالح من مبادرات الاستدامة الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية؛
 - **القيود والاستجابات:** تلخص العوائق والقيود التي واجهت المؤسسة عند تنفيذ مبادرات الاستدامة، وكيفية استجابة المؤسسة لها وفرص التعلم والشفافية والمساءلة.

6- ملامح التقرير (نطاق التقرير وحدوده):

- ويشمل العناصر الآتية:
- الفترة التي يغطيها التقرير؛
 - تاريخ آخر تقرير؛
 - دورة التقرير (سنوية، ربع سنوية، ... غيرها)؛
 - نطاق التقرير؛
 - الضمان (تحديد ما إذا كان هناك طرف ثالث يقدم خدمات تأكيد الثقة خاصة بالتقرير).

7- حوكمة المؤسسات و الاطراف ذات المصلحة:

- وتتضمن العناصر الآتية:
- هيكل ومبادئ حوكمة المؤسسات داخل المؤسسة الاقتصادية؛

- مشاركة الأطراف ذات المصلحة؛
- قائمة بالأطراف ذات المصلحة الرئيسيين؛
- أولويات ومتطلبات الحوار مع الاطراف ذات المصلحة.

8. مؤشرات الأداء: تتمثل مؤشرات الاستدامة وفق الجدول التالي:

جدول رقم 4-4: مؤشرات الأداء

مؤشرات الأداء				وحدة قياس المؤشر	أنشطة المؤسسة ذات المنظور التنموي المستدام	أنشطة المؤسسة
الأداء المستهدف للسنة n+1	السنة n	السنة n-1	السنة n-2			
				انخفاض في السلع المرتفعة	جودة خدمات ما بعد البيع المقدمة للعملاء	البعد الاقتصادي
				شهادة الجودة	جودة المنتج او الخدمة التي تنتجها الشركة	
				نسب توزيع الارباح	توزيع الارباح السنوية على المساهمين	
				زيادة في عدد العملاء	جودة العلاقة مع العملاء	
				زيادة في عدد الموردين	جودة العلاقة مع الموردين	
				دينار جزائري	مقبوضات العملاء	
				دينار جزائري	مدفوعات الموردين	
				دينار جزائري	مدفوعات الموظفين	
				دينار جزائري	دفع الضرائب والرسوم	
				نسبة مئوية	نسبة نمو الضرائب والرسوم	
				دينار جزائري	مدفوعات الفائدة على القروض	
				نسبة مئوية	نسبة نمو مدفوعات الفائدة على القروض	
				دينار جزائري	المستوى العام للرواتب والاجور التي تدفعها مقارنة مع الحد الادنى للأجور على المستوى المحلي	
				نسبة من السوق	الحصة السوقية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	
				نسبة من الانتاج	الحصة الانتاجية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	
				دينار جزائري	المنح والمساعدات المالية التي تحصل عليها المؤسسة من الحكومة	
				دينار جزائري	المنح والمساعدات والقروض التي تقدمها المؤسسة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	
				دينار جزائري	الانفاق الرأسمالي للمؤسسة على البنية التحتية والخدمات المقدمة للبيئة التي تعمل بها	
				نسب مئوية	نسب الادارة العليا المعنية من المجتمع المحلي في مواقع العمليات العامة	
				نسبة مئوية	نسب الانفاق على الموردين (المشتریات)	
				الطرق المستخدمة لإدارة المخاطر	المخاطر والقرص التي تولد تغيرات هامة في الانفاق او الدخل على المؤسسة	
معلومات أخرى من المؤسسة اتجاه الاستدامة						
				قطع، كلغ، طن، لتر ...	النفايات حسب درجة خطورتها في المؤسسة	البعد البيئي
				دينار جزائري	الإيرادات المتأتية نتيجة بيع النفايات	
				نسبة مئوية للآلات المتضررة	آثار المادية للتلوث في المؤسسة	
				دينار جزائري	مصاريف الصيانة في المؤسسة نتيجة التلوث	
				متر مكعب	كمية المخروقات المستخدمة في أنشطة المؤسسة	
				متر مكعب	كمية المياه المستخدمة في أنشطة المؤسسة	
				كيلو واط ساعة	كمية الطاقة الكهربائية المستخدمة في أنشطة المؤسسة	
				حسب وحدة القياس	كمية المواد المستخدمة في نشاط المؤسسة من حيث الحجم او الوزن	
				نسبة مئوية	نسبة المياه التي يتم اعادة تدويرها واستخدامها	
				دينار جزائري	قيمة المبالغ النقدية التي تدفعها المؤسسة لغرامات تفرض عليها بسبب عدم	

				الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية	
			نسب مئوية	نسبة المواد المستخدمة في النشاط التشغيلي كموارد يتم إعادة تدويرها	
			معدل الوفورات في الطاقة المستخدمة	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من المخروقات	
			عدد المبادرات	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	
			سمات المنطقة المحمية	مواقع المؤسسة بجوار المناطق المحمية والمناطق ذات التنوع البيولوجي	
			تغيرات سلبية وإيجابية	اثر السلبية والإيجابية على المناطق المتأثرة من المحمية	
			كلغ أو مضاعفاته	كمية الانبعاثات الهوائية نتيجة التلوث المنبعث من نشاط الشركة	
			منهجيات المستخدمة	الاثار البيئية لنقل المواد والمنتجات	
			نسبة مئوية	عدد الموردين الخاضعين للتقييم البيئي	
معلومات أخرى من المؤسسة اتجاه الاستدامة.....					
			عدد العمال في كل منصب	اجمالي عدد العمال تبعاً للمناصب الموجودة	
			عدد الحالات	حركة العمال تبعاً للحالات الممكنة في المؤسسة	
			نسبة مئوية	عدد الموظفين من الاناث	
			دينار جزائري	تحسن الرفاهية المادية والمعنوية للعمال	
			دينار جزائري	مصاريف تدريب العمال	
			نسبة الامراض	اضرار التلوث على العمال	
			دينار جزائري	التأمين الاجتماعي للعمال	
			نسبة الخطورة	عدد حوادث العمل	
			عدد القضايا المرفوعة على المؤسسة	طبيعة وفعالية اللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة للحد من الفساد الاداري والمالي	
			عدد المخالفات المسجلة ضد المؤسسة	مدى توافق السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مع القيم الاخلاقية السائدة في المجتمع	
			عدد القضايا المرفوعة على المؤسسة من طرف الموظفين	مدى عدالة شروط العقود المبرمة مع الموظفين ومدى توافقها مع قواعد قانون العمل	
			قوائم الاسعار للمؤسسة والمنافسين	مدى عدالة اسعار السلع والخدمات بالمقارنة مع تلك في المؤسسات المنافسة	البيد الاجتماعي
			عدد القضايا المسجلة على الشركة بهذا الخصوص	مدى توافق النظم واللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة مع حقوق الانسان	
			عدد الدورات والورش	عدد الورش والبرامج التدريبية التي تنظمها المؤسسة سنياً لتنمية وتطوير مهارات الموظفين	
			عدد المخالفات	طبيعة وفعالية البرامج التي تطبقها المؤسسة لتقييم اثار انشطتها على المجتمع	
			نسبة مئوية	عدد الموظفين من العمالة الوطنية منسوبا الى اجمالي العمالة الموظفة بها	
			ابحاث علمية ونظم مطبقة	طبيعة وفعالية النظم التي تطبقها المؤسسة لتقييم مخاطر عملها على المجتمع لهدف الحد من هذه المخاطر	
			بوالص التأمين	مزايا التأمين الصحي والمزايا العينية الاخرى التي توفرها المؤسسة بالمقارنة مع تلك التي توفرها المؤسسات المنافسة	
			نسبة مئوية	نسبة عدد الاناث في هيكله العمالة المستخدمة في أنشطة المؤسسة	
			دينار جزائري	اجمالي قيمة المساهمات المالية والعينية التي تقدمها المؤسسة للمنظمات والجمعيات الخيرية	
معلومات أخرى من المؤسسة اتجاه الاستدامة.....					
معلومات اخرى من خلال أنشطة المؤسسة لإدارة الاستدامة بما.....					
الأثار السلبية المحتملة الوقوع نتيجة نشاط المؤسسة محل التقرير.....					

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: محددات الإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة

من خلال هذا الإطار المقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، يرى الباحث ما يلي:

- أن يتناسب مجال القياس والافصاح ضمن مجالات المحاسبة عن التنمية المستدامة مع حجم وطبيعة المؤسسة سواء كانت:
 - ✓ مؤسسات تجارية؛
 - ✓ مؤسسات صناعية؛
 - ✓ مؤسسات خدمية؛
 - ✓ مؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- أن يتضمن التقرير المحاسبي معلومات حول أهداف المؤسسة، وأدائها بشأن الموضوعات الجوهرية، ذات الصلة بالتنمية المستدامة؛
- أن يعرض التقرير المحاسبي صورة صحيحة ومكتملة لأداء المؤسسة، بشأن التنمية المستدامة شاملاً الإنجازات والإخفاقات، والطرق التي يتم بها معالجة هذه الإخفاقات؛
- أن يصدر التقرير المحاسبي في عدة أشكال بناء على طبيعة المؤسسة، واحتياجات الأطراف ذات المصلحة، وقد يتضمن إصداره إلكترونياً أو/و ورقياً، ويمكن أن يكون هذا التقرير وثيقة مستقلة بذاتها، أو جزءاً من التقرير السنوي للمؤسسة؛
- التحاور مع الأطراف ذات المصلحة، فإنه يمكن للمؤسسة أن تستفيد من تلقي المعلومات بشكل مباشر، بشأن آراء هذه الاطراف، ويجب أن تسعى المؤسسة للتحاور مع تلك الأطراف بهدف :
 - ✓ تقييم مدى كفاءة وفاعلية المحتوى، وسائل الإعلام، ومجال التواصل، وبذلك يمكن تحسينه بالمستوى المطلوب؛
 - ✓ وضع الأولويات لمحتوى التواصل المستقبلي؛
 - ✓ تأمين عملية التحقق الخارجي لمعلومات المقدمة في التقرير من الأطراف المعنية في حالة استخدام هذا التوجه للتحقق؛
 - ✓ تحديد أفضل الممارسات ذات العلاقة.
- إيجاد علاقة مع الاستدامة يعتبر من الصعوبة بمكان ملاحظته من خلال المؤشرات الثلاثية الأبعاد، لاسيما في وجود آثار اقتصادية طويلة الأجل تمثل مظهرها هاما للاستدامة؛
- ومع ذلك فإن التقرير عن العلاقات المالية للمؤسسة مع العملاء والموردين والعاملين والمستثمرين تفسح عن مدى اعتماد هؤلاء أصحاب المصالح في المؤسسة محل التقرير على تدعيم مالي مع بعض الإشارة إلى المخاطر المالية إذا ما توقفت المؤسسة الاقتصادية محل التقرير عن المحاسبة؛

ولعل من المفيد هنا الإشارة إلى هذه الخصائص التي تم تناولها بالتفصيل المناسب عند التعرض للإطار المحاسبي لقياس المجالات المرتبط بالتنمية المستدامة، حيث تتميز هذه العناصر بالخصائص التالية:¹

- أنها ترتبط بموارد بيئية تعد حرة من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية ولا تخضع لقيود الملكية؛
- أنها ذات تأثيرات على نوعية حياة فئات عديدة من افراد المجتمع، وليس فئة وحيدة كما هو الحال بالنسبة لموضوع القياس المحاسبي المالي الذي تنحصر تأثيراته أساسا في فئة الملاك؛
- أنها ذات نتائج او تأثيرات جانبية للأنشطة المرتبطة أساسا بالوظيفة الاقتصادية للمؤسسات، وقد يصعب التعرف على هذه التأثيرات بصورة شمولية في حينها، كما في حالة بعض مسببات التلوث التي تظهر أثارها الضارة على الصحة بعد فترة طويلة نتيجة تراكمها؛
- أنها غير قابلة للقياس النقدي في معظمها حيث لا يتم تداولها في السوق، لذلك لا يتوافر المقياس الموضوعي لقياسها.

المطلب الثالث: آلية تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية

إن استخدام مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية لا بد أن تكون من المنظور الداخلي والخارجي، حيث نجد في الواقع العملي أن مديري المؤسسات غالبا ما يقومون على نحو متزايد بتصميم تقرير محاسبي لإستدامة المؤسسات الاقتصادية من مدخل الخارج للداخل، بمعنى أنهم يقومون بهيكله تقرير لاستدامة المؤسسات على أساس المعايير المطبقة عن طريق وكالات التصنيف، بالإضافة إلى الإرشادات العامة المنشورة، لو نظرنا إليه من زاوية أخرى نجد أنه يتناقض مع المدخل الاستراتيجي الداخل للخارج، الخاص بتقييم أداء الاستدامة وإدارتها والتقرير عنها، والذي يقوم المديرون أولا بتحليل مواطن الضعف الأساسية لاستدامة المؤسسات الاقتصادية، يقومون بتصميم حلول للمشكلة وتطبيقها، ووضع نظام للقياس ومؤشرات الأداء بالإضافة إلى وضع نظام للمحاسبة عن التنمية المستدامة، ورقابة البيانات من أجل أن يتم التقرير عن الموقف النهائي والإنجازات والأهداف الخاصة بالتحسينات المستقبلية، باستخدام مدخل الخارج للداخل في الجهة الأخرى يقوم المديرون على نحو منتظم بجمع وتوفير تلك المعلومات التي تكون مطلوبة خارجيا من أجل الوفاء بإحتياجات وكالات التصنيف ولتحقيق خطط المقاييس المرجعية الخارجية ومكافأة التقرير.²

¹ محمد عباس بدوي، يسرى محمد البتاجي، مرجع سابق، ص 58.

² Wagner m and schlegger s, **intergrative management of sustaunability performance, measurement and reporting**, international journal of accounting auditing and performance evaluation vol . 3. No. 1, 2006, p 16.

إن مدخل الخارج للداخل للتقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات الاقتصادية لديه مواطن القوة والضعف.

وعلى الرغم من أن مدخل الخارج للداخل بطبيعته يعتبر أكثر استجابة وتكيف مقارنة بمدخل الداخل للخارج، فإن هذا المدخل الأخير قد يميل إلى تجاهل بعض القضايا التي تعتبر هامة عن طريق بعض اصحاب المصالح الملائمين، حيث يوجد اعتبار كافة لنظم المعايير الخارجية يمكن من ضمان أن تتصرف المؤسسة الاقتصادية طبقا لمدارك وأهداف المجتمع.

وكنتيجة لذلك يرى الباحث أن مؤشرات المحاسبة عن التنمية المستدامة يجب أن يتم إدماجه في مدخل موحد أي ذو جانبين يمزج المدخل الاستراتيجي الداخل للخارج لقياس وإدارة الأداء مع مدخل الخارج للداخل للتكيف مع خطط التصنيف والتقييم لأصحاب المصالح الخارجين الرئيسيين.

والعناصر التي يجب وضعها في الاعتبار عند تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، موضحة في الجدول التالي:

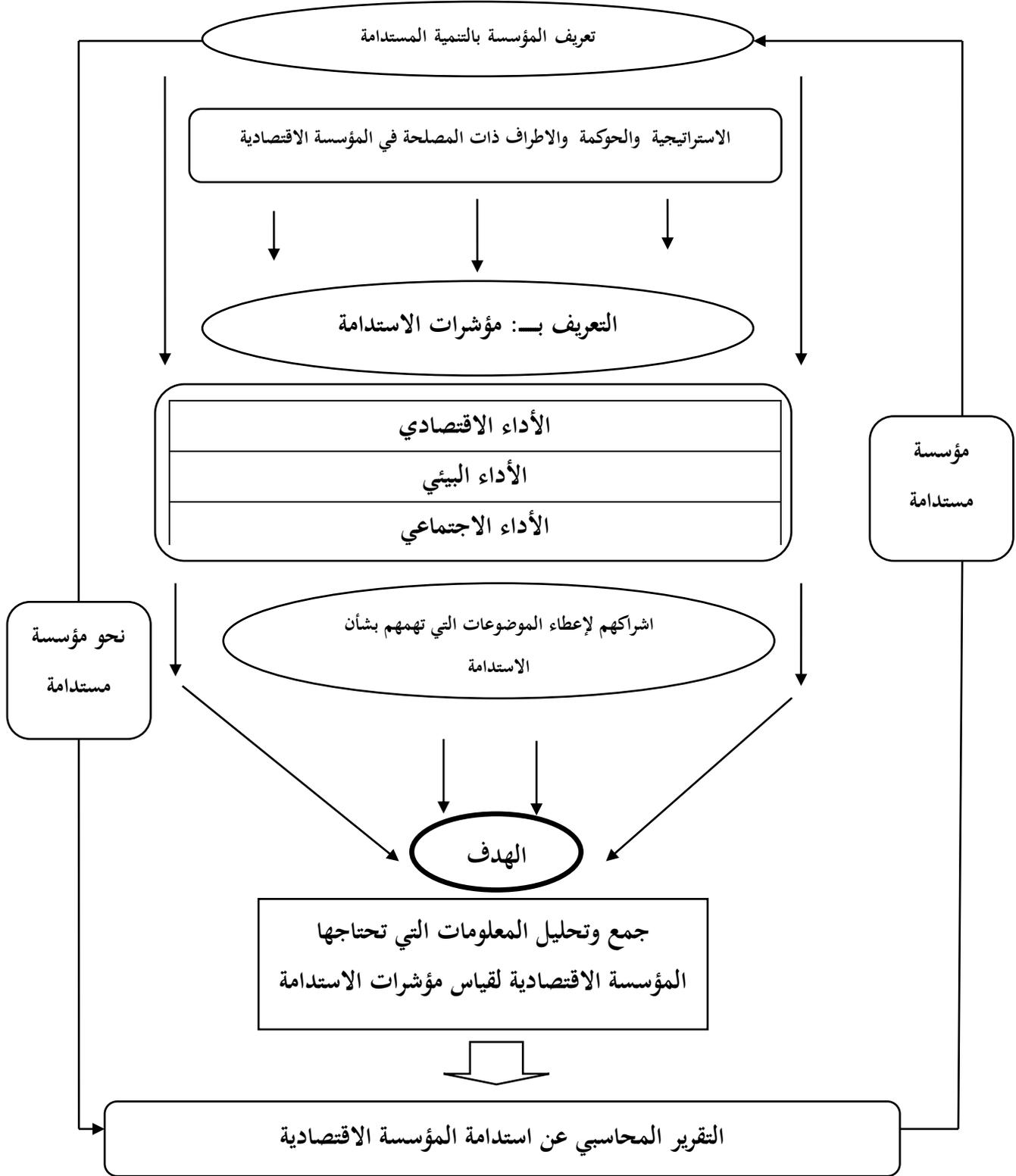
جدول رقم 5-4: اعتبارات مهمة عند تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة

ماهي المؤسسة التي هي في أفضل وضع يسمح لها بالأخذ بمبادرة المحاسبة عن التنمية المستدامة ؟	المؤسسة
(هل المؤشرات تطبق كلياً أم جزئياً، وماهي المسائل المتعلقة بالاستدامة التي تم تناولها؟ ما هو مجال التطبيق؟	المجال
ما هو الإطار المحاسبي الذي ينبغي استخدامه (مداخل تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة) ؟	إطار القياس والافصاح
هل الاطار متلائم مع المعايير الدولية؟ وهل تتضمن المبادرة أليات مثل معايير المحاسبة المالية؟ وماهي التدابير التي يمكن أن تكفل للإطار أقصى قدر من التطبيق؟	التصميم والتنفيذ

المصدر: من إعداد الباحث

مما سبق يمكن استنتاج مخطط عن كيفية البدء في تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لقياس أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) في المؤسسات الاقتصادية، وفق للمبادرة العالمية للتقرير عن الاستدامة، من وجهة نظر الباحث للمؤسسة التي تبحث على الاستدامة، كما هو ممثل الشكل الموالي:

شكل رقم 7-4 : مخطط لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحث

خلاصة الفصل الرابع:

تم التطرق في هذا الفصل إلى موضوع هام متمثل في إطار محاسبي مقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، الذي يأخذ في حسابه مدى توسع وتعقد ذلك النموذج الجديد للمحاسبة، حيث يعتمد الإطار على أنموذج المحاسبة المالية التقليدية في هيكله، بينما يشتق مضمون إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة من مداخل عديدة قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة بدراساتها للربط بين المحاسبة والاستدامة.

حيث أخذ الباحث مضمون ومدخل تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة وفق لمبادرة التقارير العالمية للاستدامة GRI الجيل الرابع لسنة 2013، حيث ربط الباحث هذا الإطار بتطوير هيكله بتغيير الهدف من النظام المحاسبي المالي وجعله يتناسب مع تحديات الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية وتوقعات الأطراف ذات المصلحة بها، وأخير توصل الباحث إلى مجموعه من النقاط التي من خلالها يتم تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الخامس:

التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح في مؤسسة
صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK

تمهيد الفصل الخامس:

لمناقشة التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة التنموية المستدامة لقياس وعرض إسهامات المؤسسة الاقتصادية في مجالات التنمية المستدامة، فقد تم اختيار إحدى المؤسسات الصناعية التي سوف نشير إليها لأغراض الدراسة باسم " مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK " وهي إحدى المؤسسات التي تقوم معظم عملياتها في إطار المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة، خصوصا وأنها توجد في موقع جغرافي لتوضيح تأثيراتها على الموارد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالمنطقة المحيطة بها.

حيث سيعتمد التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح في هذه الحالة؛ على مجموعة من التقارير التي تعدها المؤسسة في مختلف أقسامها وإداراتها بما يمس الجوانب الثلاثة للاستدامة، بالإضافة إلى مجموعة من البيانات التي تم الحصول عليها من الأطراف ذات المصلحة الخارجيين، وكذلك بعض الإحصائيات المرتبطة بالصناعة التي تنتمي إليها.

وعليه سوف يتم دراسة هذا الفصل في النقاط التالية:

المبحث الأول: الملامح التنظيمية للمؤسسة محل التقرير SCAEK؛

المبحث الثاني: الأنشطة ذات المضمون الاقتصادي، البيئي والاجتماعي للاستدامة ل: SCAEK؛

المبحث الثالث: الاستراتيجية، المنظور الحوكمي والأطراف ذات المصلحة في SCAEK؛

المبحث الرابع: مدخل للإدارة ومؤشرات الأداء من ناحية: (القياس المحاسبي) في SCAEK.

المبحث الأول: الملامح التنظيمية للمؤسسة محل التقرير SCAEK

يهدف هذا المبحث إلى توفير وجهة نظر استراتيجية لعلاقة المؤسسة محل الدراسة بالاستدامة، من أجل توفير سياق عام للتقرير عن التنمية المستدامة والأكثر تفصيلاً لفهم أدائها التنظيمي؛ حيث تعتبر الملامح التنظيمية من الموضوعات اللازمة أثناء فترة التقرير من أجل فهم أداء المؤسسة محل الدراسة، ومعرفة مدى تركيزها مثل: الأولويات الاستراتيجية، الموضوعات الرئيسية لفترة قصيرة ومتوسطة والطويلة الأجل المرتبطة بالاستدامة، الأحداث والإنجازات الرئيسية، ووصف التحديات الرئيسية وذات الأثر على الأطراف ذات المصلحة بها، وأخيراً الأهداف المتبناة للمؤسسة في المجالات (الاقتصادية، البيئية، الاجتماعية).

المطلب الأول: هيكل التقرير المتبع لـ: SCAEK

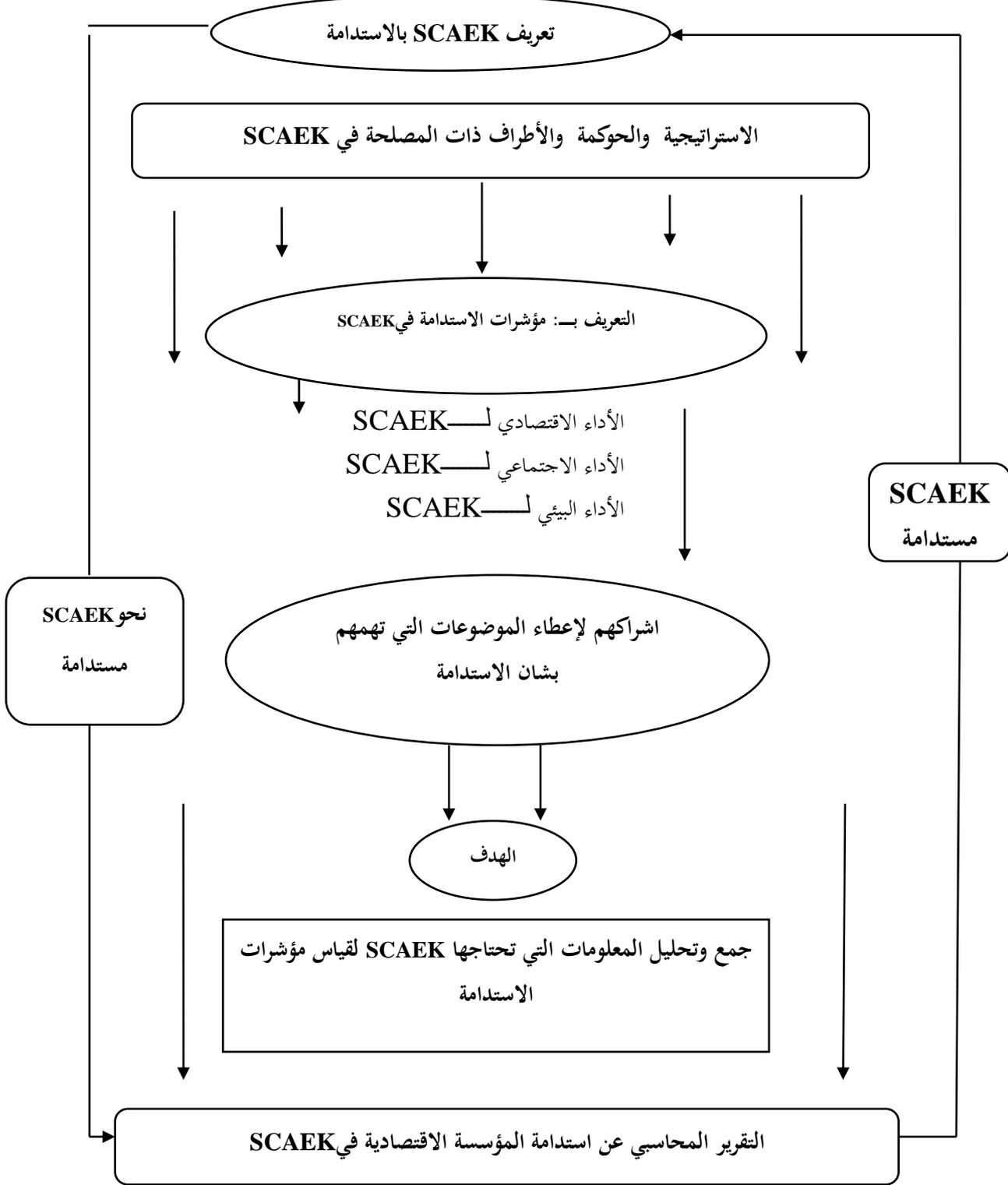
سيتم التطرق إلى منهجية إعداد التقرير المحاسبي للتنمية المستدامة لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، بالإضافة إلى الأدوات المنهجية المستعملة المساعدة في العملية التحليلية لهذا التقرير.

الفرع الأول: منهجية إعداد تقرير الاستدامة في SCAEK

تتمثل في الإفصاحات التي تضع السياق العام لفهم الأداء التنظيمي لـ: SCAEK متمثلة في استراتيجية المؤسسة وملاحظاتها التنظيمية وحوكمتها وأدائها اتجاه الاستدامة، في الأنموذج الموالي الذي يوضح كيفية البدء في تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة بـ: SCAEK، بدءاً بالتعريف للمؤسسة محل الدراسة بمفهوم الاستدامة وهي مرحلة الأولى وتحديد استراتيجية ونظامها المحكوم حسب وجهات نظر المدراء بها، تليها كيفية إشراك وتزويد الأطراف ذات المصلحة من ناحية متطلباتهم وأولوياتهم بالمعلومات الكافية، حيث هذه المراحل المتتالية تنتهي بشكل تقرير عن التنمية المستدامة كـمخرجات لهذا الإطار المحاسبي المقترح داخل SCAEK.

الشكل الموالي يوضح منهجية إعداد التقرير المحاسبي لاستدامة مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة:

شكل رقم 1-5: نموذج تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التحليلية لـ: SCAEK

أولاً: مصادر جمع المعلومات

بغرض تنفيذ أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم جمع المعطيات اللازمة عن طريق ما يلي:

- **الملاحظة:** زيارتنا الأولية للمؤسسة محل الدراسة بغية الحصول على الموافقة لإجراء الدراسة الميدانية، ويليه زيارات متكررة لمدة 02 سنة سمح لنا بالإعتماد على أداة الملاحظة، ذلك أن مقابلة المسؤولين في الإدارة والتحدث معهم وشرح مشكلة الدراسة والمعلومات التي نحتاجها للإجابة عليها، ووقوفنا عند كل نقطة في المصنعمكننا من أن نكون نظرة مبدئية على الخصائص الاقتصادية، البيئية والاجتماعية لميدان الدراسة، وهذا مما ساعدنا في الحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة.
- **المقابلة الشخصية مع مدراء الأقسام والمصالح والأطراف ذات المصلحة الخارجيين:** لقد اخترنا أسلوب المقابلة الشخصية من أجل الحصول على المعلومات التي تهم أبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة، من أجل قياس مؤشرات التنمية المستدامة وأخذ صورة واضحة على طريقة سير عملها اتجاه تطبيق أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية).
- **طريقة المعطيات المجمعة:** تنطلق هذه الدراسة من فهم الأداء التنظيمي وعلاقتها بالاستدامة وجمع المعطيات الخاصة بمؤشرات قياس الأداء الاقتصادي، البيئي والاجتماعي لمؤسسة صناعة الإسمنت عين كبيرة بسطيف، وتمثل هذه المعطيات في تحديد البيانات من التقارير التي تعدها المؤسسة في مختلف أقسامها وإداراتها بما يمس الجوانب الثلاثة للاستدامة، بالإضافة إلى مجموعة من البيانات التي تم الحصول عليها من الأطراف ذات المصلحة الخارجيين، وكذلك بعض الإحصائيات المرتبطة بالصناعة التي تنمي إليها من خلال:

☞ حساب المؤشرات الاقتصادية؛

☞ حساب المؤشرات البيئية؛

☞ حساب المؤشرات الاجتماعية؛

☞ الآثار السلبية لنشاط المؤسسة؛

☞ تحليل وتفسير هذه المؤشرات والخروج بنتائج.

ثانيا: الأدوات المستخدمة

تم استخدام مجموعة من الأدوات للإجابة عن اشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، ومن أجل حساب المؤشرات المالية ورسم الأشكال البيانية تم الاستعانة ببرنامج الجدول الالكتروني Micro soft Excel نسخة 2010.

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة صناعة الإسمنت SCAEK

تعد مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة -سطيف- أحد فروع المجمع الصناعي لمؤسسات إسمنت الجزائر (GICA)، يتمثل نشاطها الرئيسي في إنتاج وتسويق الإسمنت الخاص بمواد البناء، ويرجع اختيار المؤسسة محل الدراسة لما لها من دور اقتصادي واجتماعي واثارها البيئية الملموسة.

الفرع الأول: أسباب اختيار مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة

تحتل صناعة الإسمنت مكانا بارزا في اقتصادات جميع الأمم؛ حيث تعتبر من القطاعات الحيوية في الاقتصاديات البلدان، من خلال إنتاج المواد الأكثر استخداما في بناء الهياكل والمباني والبنية التحتية، والغرض الرئيسي من الإسمنت يسهم في تحسين ظروف الرفاه للمجتمعات، ويتميز قطاع الإسمنت بارتفاع التكاليف وبنسبة كثافة عالية من رأس المال/نسبة مصاريف التشغيل.

كذلك يعتبر من الصناعات الثقيلة الجد مستهلكة للطاقة، وترتبط التنمية المحلية في الجزائر بقوة استهلاك لهذه المادة، حيث في السنوات الأخيرة؛ ونتيجة للتطورات الحاصلة في مجال الإنشاء والتعمير جعلت الحاجة إلى منتج الإسمنت ملححة أكثر مما كانت عليه ما قبل سنوات الثمانينات، نتيجة لبرنامج الإنعاش الاقتصادي والمشاريع الكبرى التي تقوم بها الجزائر (الطريق السريع شرق غرب، والسكك الحديدية، سدود ، مليون سكن...).

بالإضافة إلى كونه قطاعا استراتيجيا؛ كذلك تطلب الأمر اختيار قطاع الإسمنت نظرا لدوره الاقتصادي والاجتماعي المهمين، وكذلك لما لهذا القطاع من تأثير بالغ على البيئة.

أولا: الدور الاقتصادي

فالإسمنت هو المادة الأولية الأساسية اللازمة لإنجاز كافة مشاريع البناء، فمخطط الإنعاش الاقتصادي الذي شرعت الدولة الجزائرية في تطبيقه منذ سنة 2001 ما كان له أن يتحقق بوتيرته الحالية لولا المساهمة الفاعلة لهذا القطاع، لذلك ونتيجة شدة الطلب المتزايد على مادة الإسمنت خلال السنوات العشر الأخيرة؛ يعرف السوق حاليا تذبذبا ذلك أن حجم الإنتاج الوطني الحالي أصبح غير كافي لمواجهة العرض المتأني من السوق نظرا لكثرة المشاريع العمرانية المبرمج إنجازها.

ويمكن حصر هذه الأهمية في النقاط التالية:

- تلبية الحاجات المتزايدة في مجال البناء والإسكان، نظرا للحاجة المتزايدة للسكن؛ حيث تتفاقم هذه المشكلة وتزداد حدتها الاجتماعية من سنة إلى أخرى؛
- تطوير الأنشطة الاقتصادية وتعزيز الجهود الوطنية المبذولة في مجال التصنيع عبر مخطط التنمية الشاملة.

ثانيا: الدور الاجتماعي

يعتبر قطاع الإسمنت من أحد أهم القطاعات الاقتصادية التي تستقطب العدد الكبير لليد العاملة، فبواسطته يتم خلق مناصب شغل كثيرة ويقلل بذلك من حدة أزمة البطالة، والمساهمة في امتصاص البطالة التي تفشت خاصة لدى الشباب، مع العلم أن هذه الصناعة هي أكثر الصناعات استقطابا لليد العاملة.

فقطاع الإسمنت التابع للقطاع العام يوظف لوحده أكثر من 6.000 عامل مباشر، ناهيك عن مناصب العمل غير المباشرة التي تخلقها الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بهذه الصناعة، فبعض الدراسات أكدت أن مصنع واحد للإسمنت في الجزائر بإمكانه أن يوظف أكثر من 500 عامل، وبإمكانه خلق مناصب شغل غير مباشرة تصل إلى 10 مرات عدد العمال المباشرين، وتمثل مناصب الشغل غير المباشرة في اليد العاملة المستعملة من طرف المقالع ومؤسسات النقل ومؤسسات الصيانة ومؤسسات الوقاية والأمن.

ثالثا: أثره على البيئة والمحيط

يعتبر التلوث البيئي الناجم عن العمليات الصناعية من أخطر أنواع التلوث والأكثر تأثيرا على الإنسان والحيوان والنبات، حيث تنفث المصانع المختلفة في العالم ملايين الأطنان سنويا من الملوثات التي ينتجها الإنسان إضافة إلى الملوثات الطبيعية من براكين وزلازل وأعاصير وغيرها والتي لا دخل للإنسان لحدوثها، وتعتبر صناعة الإسمنت من الصناعات الملوثة للبيئة وخاصة تلويث الهواء سواء داخل بيئة المصنع أو في البيئة المحيطة في المصنع لما تفرجه في الجو من غبار وغازات بدءا من قسم المقالع وانتهاءا بقسم التعبئة.

الفرع الثاني: بطاقة فنية لـ: SCAEK

تتمثل البطاقة الفنية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK في النقاط التالية:

- الاسم: مؤسسة إسمنت عين الكبيرة «SCAEK» ؛
- العنوان: أولاد عدوان BP Adouane Ouled رقم 01، عين الكبيرة (19400) - ولاية سطيف؛
- الإدارة العامة: حي بونشادة Bounechada، شارع أباشا عمار سطيف؛
- الهاتف: 036 66 00 28 / 036 66 00 29؛
- الفاكس: 036 84 56 97؛
- السجل التجاري: B غ 3 26 82 00 98؛
- الموقع: www.scaek.dz؛
- المدير العام: خابر العيد؛

- النشاط الرئيسي: إنتاج وتسويق الإسمنت؛
 - الصناعة: مواد البناء؛
 - الوضع القانوني: شركة مساهمة Spa برأس مال قدره 2.2 مليار دج، موزعة على 11000 سهم مملوكة بالكامل لـ: Groupe GICA؛
 - المساهم الوحيد: Groupe GICA؛
 - البنك: بنك الخارجي الجزائري؛
 - الطاقة الإنتاجية: 1000000 طن من الإسمنت سنويا.
- المطلب الثالث: نبذة عن SCAEK

تعد مؤسسة صناعة الإسمنت عين كبيرة بسطيف أحد فروع الجمع الصناعي لمؤسسات الإسمنت بالجزائر (GICA)، وهي مؤسسة عمومية مساهمة Spa تقع ببلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة ولاية سطيف، تحت مساحة تقدر بـ: 60 هكتار، يقدر رأسمالها الاجتماعي بـ: 2200 مليون دج، يتمثل نشاطها الرئيسي في إنتاج وتسويق الإسمنت الخاص بمواد البناء، تحت طاقة إنتاجية تقدر بـ مليون طن سنويا.

وقد تطورت مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة عبر المراحل التالية وفق الجدول التالي:

جدول رقم 1-5: نبذة عن SCAEK

بيان الحدث	السنة
إمضاء الاتفاقية وبداية إنشاء مصنع الإسمنت عين الكبيرة - سطيف -؛	1974
بداية النشاط في شهر نوفمبر؛	1978
إنفصال المؤسسة عن باقي وحدات صناعة الإسمنت الوطنية وتأسيس مؤسسة الإسمنت بسطيف SCAEK التي تقوم بإنتاج وتسويق مادة الإسمنت؛	1998
قامت المؤسسة لأول مرة في تاريخها بتجاوز عتبة إنتاج مليون طن من الإسمنت؛	2000
قامت المؤسسة بوضع معايير الجودة ISO 9001 نسخة 2000، تزويد المصنع بجسر مكشط Lho450/41؛	2002
تزويد المصنع لنظام تسخين الفرن؛	2003
إمضاء عقد مع مؤسسة فرنسية ICER من أجل تزويد ورشات الإنتاج بنظام تشغيل ألي؛	2005

قامت المؤسسة بتركيب مصفاة كيسية على مستوى الفرن من اجل التحكم في انبعاث الغبار ومعالجة الغازات، وهذه التكنولوجيا استخدمت لأول مره في الجزائر من طرف المؤسسة؛	2006
تركيب مصفاة كيسية على مستوى ورشة طحن الإسمنت؛	2007
تمكنت المؤسسة في شهر جوان من الحصول على شهادة الإيزو 14001 نسخة 2004 وحققت المرتبة الثانية وطنيا في مجال حماية البيئة؛	2008
تموين المصنع بنظام تصفية الغبار لمنطقة الطهي؛	2009
تركيب مصفاة كيسية على مستوى ورشة تبريد الكلنكر؛ تم الحصول على شهادة الإيزو 14001 نسخة 2008؛	2010
الحصول على شهادة المطابقة OHSAS 18001؛	2011
انجاز مستودع بألياف حديدية؛	2012
انجاز خط حديد لمادة الإسمنت؛	2013
في 23 جانفي 2014 إمضاء اتفاقية مع Polysius France	2014
الجمعية العامة تتخذ قرار الدخول إلى البورصة بعد رفع 35% من راس المال	2015

المصدر: من إعداد الباحث وفقا للوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (الاقتصادي، البيئي، الاجتماعي) في

SCAEK

هذا وتحليل العمليات التي تتم خلال المؤسسة محل الدراسة الأساسية السابقة الذكر، بغرض حصر العمليات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة، التي تدور في نطاق مجالات استدامة مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK، نحدد في ثلاث مجالات: (المجال الاقتصادي، البيئي والاجتماعي).

المطلب الأول: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (المجال الاقتصادي)

يتمثل النشاط الأساسي لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK في إنتاج وتسويق الإسمنت بالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب، حيث تقوم المؤسسة بصناعة أنواع من الإسمنت تتمثل في الآتي:

✓ CEM-CPJ 32,5 إسمنت بروتولاند متعدد الاستخدامات حسب المعيار 2000p ; Na4220؛

✓ الإسمنت المقاوم للكبريت CRS400 حسب المعيار 2000p ; Na443؛

✓ الإسمنت سريع التصلب تحت الماء (على الطلب)؛

✓ إسمنت أبار البترول (على الطلب).

فنشاطها لا يقتصر على الإنتاج فقط بل يتعدى ذلك إلى الأنشطة التجارية والتطويرية وغيرها... إلخ، من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وتوطيد العلاقة مع بيئتها.

حيث تعتمد صناعة الإسمنت على متابعة سيرورة الإنتاج دون انقطاع، مع ضمان وتوفير المواد الأولية حيث تقوم بمراقبة الجودة على الإسمنت لضمان مطابقتها لإنتاجها للمواصفات القياسية، حيث أدركت المؤسسة كغيرها من المؤسسات المنتجة، أن جودة المنتج له أهمية بالغة خاصة في مجال نشاطها؛ فعملت منذ سنة 2002 على تطبيق متطلبات نظام إدارة الجودة ISO 9000.

حيث اعتمدت مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على وضع سياسة وأهداف الجودة الخاصة بها (الإنتاج، التسويق، البحث والتطوير...)، ويتمثل شعارها الأساسي هو اهتمامها برضا الزبون على منتجاتها، ووضع التزام من طرف الإدارة العليا بتسخير كل الوسائل المادية، البشرية والتكنولوجية، والتنظيمية من أجل ترقية قيم المؤسسة، ووضع حيز التنفيذ لنظام إدارة الجودة وفق سياسة معتمدة ومعلنة وأهداف معروفة وفق للبرامج المسطرة، من خلال المحافظة على جودة المنتج ومطابقته للمواصفات العالمية مهما زادت كمية الإنتاج، بالإضافة تدقيق النظام والتصديق عليه من جهات خارجية وفق لضمان التحسين المستمر لجودة منتجاتها.

المطلب الثاني: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (المجال البيئي)

فيما مضى ينظر إلى البيئة من جوانبها الفيزيائية والبيولوجية، ولكن في الوقت الحالي أصبح ينظر إليها من جوانبها الاجتماعية والإنسانية والاقتصادية، ولهذا تعسى مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة إلى الحفاظ على البيئة.

حيث سعت المؤسسة محل الدراسة إلى تبني الإيزو 14000 وذلك لرغبتها في تحسين وضعها من أجل الحفاظ على البيئة، والدليل على مصداقيتها أنها وقعت اتفاقية في 13 افريل 2002 بهدف التقليل والتحكم في التلوث بالمناطق المجاورة بولاية سطيف.

وفي سنة 2008 وبالضبط في شهر جوان تمكنت المؤسسة من الحصول على شهادة الإيزو 14001 من خلال احتلالها المرتبة الثانية على المستوى الوطني في مجال المحافظة على البيئة، والذي يترجم هدفها الرئيسي في المجال البيئي بتحملها تكاليف إضافية خارجة عن تكاليف الاستغلال والمتمثلة في الأصول التي تقوم المؤسسة بشرائها للحد من التلوث، وكذلك مختلف التكاليف التي يتم خصمها من الربح من أجل تحسين المظهر البيئي وتتمثل هذه التكاليف في الآتي:

أولاً: بناء أحواض مائية

قامت المؤسسة محل الدراسة ببناء عدة أحواض مائية متتالية في مخارج المياه المستعملة التي من شأنها الحفاظ على البيئة والحد من تلوث المياه من خلال تصفيتها عن طريق ترسب مخلفات الإنتاج من الإسمنت في قعر هذه الأحواض مع العمل على تنقيتها بشكل متواصل؛

ثانيا: إنشاء مصفاة أنبوبية

قامت المؤسسة بإنشاء مصفاة أنبوبية في منطقة الطهي (الفرن) لأجل الحد من تلوث الهواء، من خلال كيس الغازات السامة المحترقة المستعملة في الفرن للطهي، ومنع الغبار من التطاير الذي بذاته يمثل نسبة 15% من المنتج النصف المصنع (مادة الكلنكار)، والتقليل من نسبة الأمراض التي تصيب العمال والسكان المجاورين للمصنع، وكذا الحفاظ على المحاصيل الزراعية المجاورة، مع أن ثمن هذه المصفاة يقدر بـ 40% من الربح الصافي للمؤسسة في سنة الإنشاء؛

ثالثا: اقتناء مصفاة

قامت المؤسسة بشراء مصفاتي تم تركيبها في المبرد للحد من تلوث الهواء ومنع تطاير الغبار من أجل الحفاظ على صحة العمال؛

رابعا: شراء معدات خفض الطاقة

قامت المؤسسة محل الدراسة بشراء ما يعادل 400 خوذة إيقاف الضوضاء Stop Bruit من أجل حماية العمال الذي يزاولون عملهم بالقرب من الآلات التي تصدر درجة عالية من الضجيج.

المطلب الثاني: الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (المجال الاجتماعي)

في ظل التعامل الحديث للمؤسسات الاقتصادية مع القوى البشرية باعتبارها رأس مال استراتيجي، ومن أهم الموجودات الإنتاجية بها، فإن الحفاظ عليها وتوفير متطلبات الأمن المهني والصحي لها يعتبر من أبرز الأهداف التي تسعى مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة- سطيف- اليوم إلى تحقيقها، وخاصة أن ذلك يؤثر بشكل مباشر على أداء مواردها البشرية.

بخصوص المجال الاجتماعي؛ فإن المؤسسة تقوم بالتدريب والتكوين وكذا اهتمامها بالرضا الوظيفي للعمال ومحاولة إسقاط ممارسات المجال الاجتماعي، نظرا لتفاقم عدد حوادث العمل في السنوات الماضية السابقة وخاصة سنة 2006 والتي وصل عددها إلى 35 حادث عمل معظمهم يميل إلى الخطورة، بالإضافة إلى التكاليف الناتجة جراء ساعات العمل الضائعة وتدهور ظروف العمل وزيادة الضغوط من طرف العمال وغيرها.

كل ذلك أدى بالمؤسسة إلى البدء فعليا في إدراج العديد من طرق التنظيم والتسيير فيما يخص الصحة والسلامة المهنية من خلال تخصيص إدارة مستقلة تهتم بهذا الجانب اهتماما كبيرا، وتضع سلامة العامل الهدف الأول لها وخاصة العمال التقنيين والتنفيذيين لأنهم الأكثر عرضة للخطر، وذلك من أجل تهيئة المؤسسة كما يجب لتبني نظام السلامة والصحة المهنية والحصول على شهادة OHSAS 18000 مستقبلا، وهذا ما أدى إلى ظهور بوادر النتائج الجيدة سنة 2011، ووصول الحوادث إلى ثلاث (03) حوادث فقط، وبهذا تحصلت المؤسسة على شهادة OHSAS 18000 سنة 2011، ومنذ ذلك الحين أصبحت حوادث العمل في تناقص مستمر، وبتالي تناقصت قيمة مؤشر تكرار الحوادث وكذلك درجة الخطورة.

وهذا يتجلى من خلال:

- وضع بيان لسياسة الصحة والسلامة المهنية؛
- التزام الإدارة؛
- برامج ادارة الصحة والسلامة المهنية؛
- الفحص والاجراءات التصحيحية؛
- تدقيق الإدارة.

مما سبق يرى الباحث أن الأداء الكلي (المستدام) في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة- سطيف، يرتكز على إدماج أبعاد التنمية المستدامة (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية) من خلال اعتماد المؤسسة لمواصفات الإيزو (9000، 14000، 18000)، مما جعلها تتحكم في أنشطتها التي تمس مجالات المضمون التنموي المستدام.

المبحث الثالث: الاستراتيجية والمنظور الحوكمي لـ SCAEK

نعكس في هذه النقطة الوجهة الاستراتيجية والمنظور الحوكمي (حوكمة المؤسسات) لعلاقة إدارة مؤسسة صناعة الإسمنت لعين الكبيرة بإدماج أبعاد التنمية المستدامة، من حيث الأولويات الاستراتيجية في إنجاح العمل التنظيمي داخلها من حيث تقريب وجهة نظرنا عن التحديات والأهداف الرئيسية لها.

المطلب الأول: الاستراتيجية، الرؤيا، الرسالة والقيم لـ SCAEK

إن سياسة والتعريف المعلن للتنمية المستدامة من طرف مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تترجم من خلال ثلاث أنظمة مدمجة ومعلنة متمثلة في سياسة: الجودة، الأمن والبيئة (سياسة الجودة وفقا لمقاييس الجودة 9001/2008، الصحة والأمن وفقا لمرجع OHSAS 2007/18001 والبيئة وفقا لمقاييس إيزو 14001/2004).

الفرع الأول: الاستراتيجية لـ SCAEK

منذ استكمال سعي عملية الحصول على حصة سوقية متقاربة مع مؤسسات صناعة الإسمنت التابعة إلى الجمع (Gica) وكذا المؤسسة المنافسة لافارج هولسيم، تميزت SCAEK بسعيها المتواصل نحو التميز في العمل وتطبيق أفضل الممارسات الإدارية بها، ويعد مفهوم التنمية المستدامة هو جزء لا يتجزأ من استراتيجية المؤسسة وبيئة العمل وتوازن النمو الاقتصادي وحماية البيئة والمسؤولية الاجتماعية بها، كما أنها تساهم في خلق القيمة ومفهوم الأهداف طويلة الأجل والميزة التنافسية من حيث (تقليل التكاليف، جودة المنتج)، وتساعد كذلك على توقع مخاطر العمل والتعامل معها، من المسؤولية بوصفها إلتزام طويل الأجل اتجاه التنمية المستدامة؛ الصدق بوصفه سلوك أخلاقي في قلب نشاط العمل؛ الكفاءة بوصفها تميز عملي من خلال التحسين المستمر والابتكار في

تطوير المنتجات؛ تنوع الهويات المحلية، كل ذلك يمثل مصادر مؤسسة SCAEK الرئيسية للقيمة (ينظر إلى الملحق رقم 01).

الفرع الثاني: الرؤيا، الرسالة والقيم لـ SCAEK

أ. رؤية SCAEK لعام 2016

تلتزم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة باتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة، وهو يعمل على أن يكون مرجعا دائما ومعروفا في مجال:

1. الصحة والسلامة؛
2. تطوير الأشخاص وتدريبهم؛
3. الأداء؛
4. البيئة: فيما يخص البيئة، يتطلب الأمر ما يلي:
 - ✓ التمكن من السيطرة على انبعاثات الغبار وانتشار الغاز؛
 - ✓ تعزيز العلاقات مع السكان المجاورين والسلطات المحلية؛
 - ✓ محاولة إطلاق مشاريع في سياق التنمية المحلية.
5. الحصول على مواصفة القياسية حول الطاقة ISO 50001 ؛
6. الحصول على الإيزو 27000.

ب. أولويات لعام SCAEK 2016

يضع المصنع مجموعة من الشروط ضمن أولوياته تتمثل في:

■ الأمن والسلامة

يتحقق ذلك من خلال:

- ❖ تعزيز دور ومسؤوليات إدارة الأمن والسلامة؛
- ❖ تعزيز ثقافة تقييم المخاطر لدى عمال SCAEK؛
- ❖ استمرار نشر المعايير الأمنية والمبادئ التوجيهية؛
- ❖ وضع الأسس لنظام تسيير الأمن والسلامة.

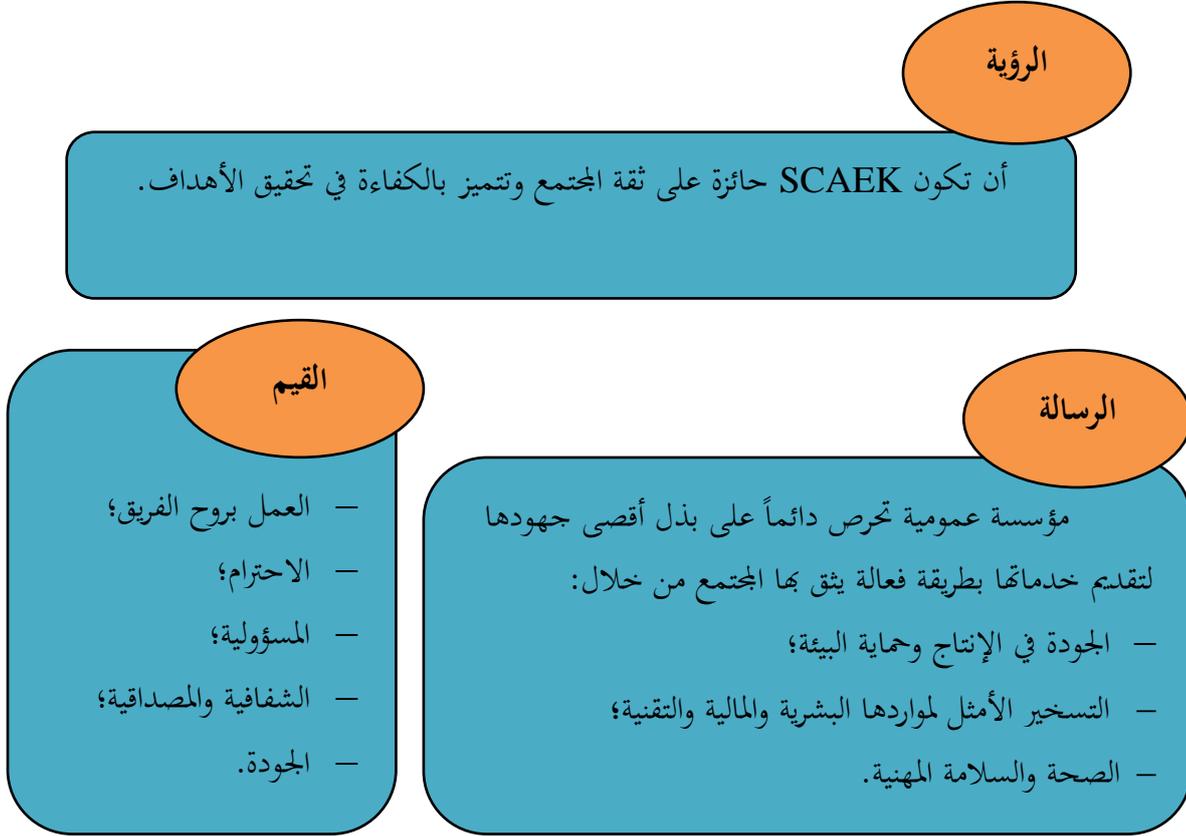
■ تطوير الأشخاص، الإدماج والتقييم

يتطلب ذلك ما يلي:

- ❖ تطوير المهارات التقنية؛
- ❖ إطلاق تكوينات ذات طابع تسييري.

ومن خلال مقابلتنا مع مدير الفرعي لمصلحة البيئة والتنمية المستدامة، تمحورت: الرؤية، رسالة وقيم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة في الشكل التالي:

شكل رقم 2-5: الرؤية، الرسالة والقيم في SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث وفقاً للمقابلة مع المدير الفرعي للبيئة والتنمية المستدامة بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الثاني: نطاق حوكمة المؤسسات لـ SCAEK.

من خلال مقابلتنا مع جل المدراء الفرعيين وحتى العمال كل باختصاصه داخل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تبين لنا أن نطاق حوكمة المؤسسات يعتمد على القيم الأساسية التي تؤمن بها SCAEK إيماناً عميقاً من خلال تبنيها مجموعة من قوانين حسن الإدارة.

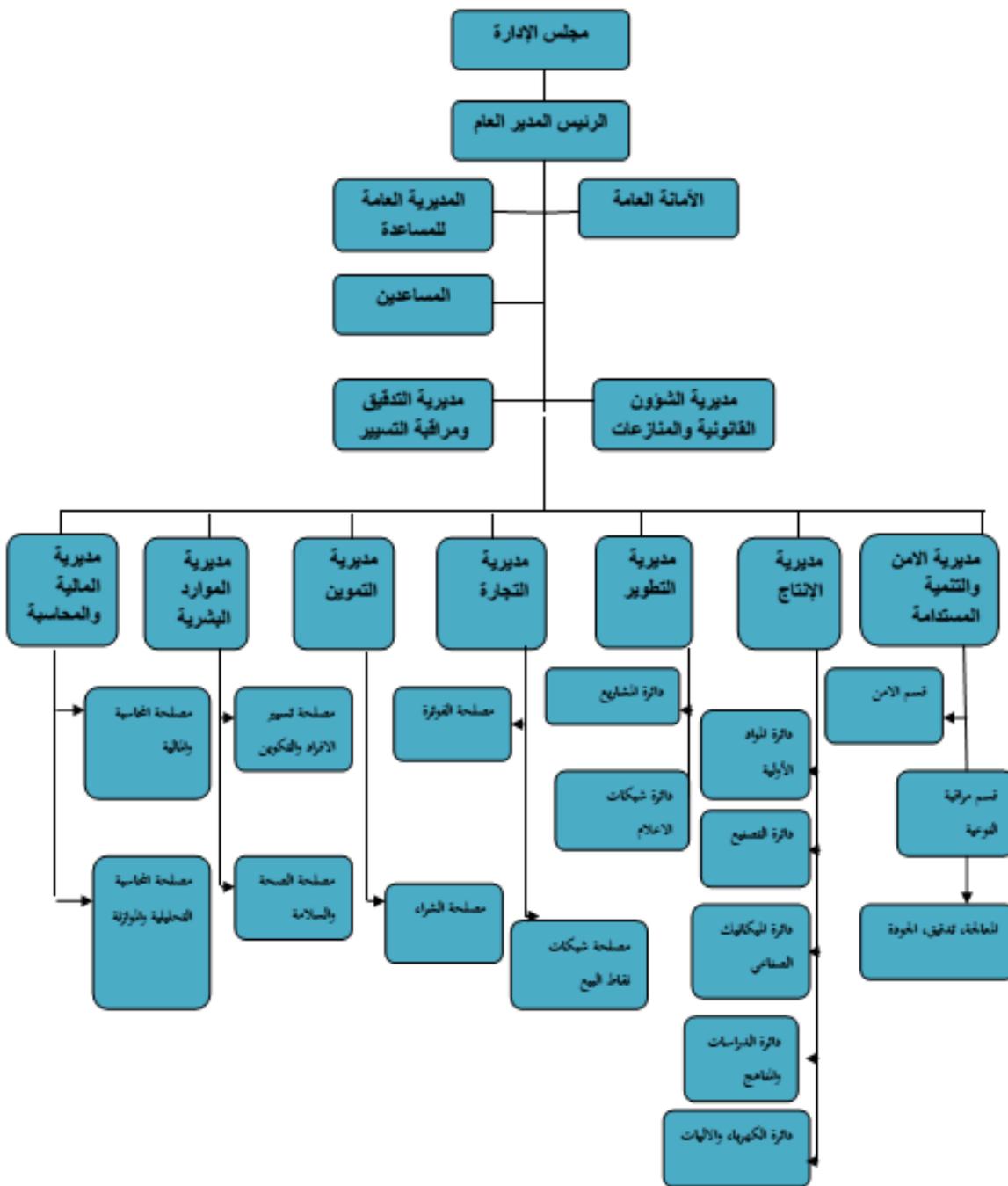
تترجم مبادئ حوكمة المؤسسات في SCAEK إلى هيكل يخضع دائماً للمراقبة والتحديث المستمر، مما يوفر صورة عامة واضحة لكل من المساهمة والهياكل التنظيمية والسلطات والصلاحيات وعمليات التشغيل والإجراءات المتخذة، وكذا علاقاتها مع الأطراف ذات المصلحة بها.

تعهد إدارة مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بغرس وتشجيع الممارسات اتجاه التنمية المستدامة، حيث تتجلى حوكمة المؤسسات في SCAEK من خلال تفعيل العمل المؤسسي، والتزام الإدارة العليا للمؤسسة بالتميز المؤسسي عن باقي فروع الجمع (Gica)، وحرصها على تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال:

أولاً: العلاقة ما بين ثقافة المؤسسة التنظيمية والقيم التي أطلقتها الإدارة العليا في جميع أنحاء المؤسسة؛
ثانياً: تشكيل فرق العمل وتكامل ممارسات المؤسسة مع استراتيجيتها وسياساتها وأهدافها وتوجهاتها المتمثلة بالالتزام بالمبادئ الأساسية التالية:

- **السلوك الأخلاقي:** تعمل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بموجبه على تطوير وتشجيع الممارسات الأخلاقية المتعلقة بالتعامل مع الأطراف ذات المصلحة داخل المؤسسة وخارجها؛
 - **احترام القوانين الدولية، التشريعات والمراسيم القانونية المحلية:** تلتزم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بجميع القوانين واللوائح النافذة المحلية والدولية المكتوبة والمعلنة والمنفذة طبقاً لإجراءات راسخة ومحددة، كما تحترم المؤسسة الاتفاقيات الدولية والحكومية واللوائح التنفيذية والإعلانات والمواثيق والقرارات والخطوط الإرشادية عند قيامها بتطوير سياساتها وممارستها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة بها؛
 - **احترام الأطراف ذات المصلحة:** تقرر مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة وتقبل أن هناك تنوعاً في مصالح الأطراف ذات المصلحة بها، وفي أنشطتها ومنتجاتها الرئيسية وغيرها من العناصر التي قد تؤثر على الأطراف ذات المصلحة بها؛
 - **المساءلة والمحاسبة:** تكشف مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة وبشكل منتظم للجهات الرسمية والسلطات القانونية والأطراف ذات المصلحة بطريقة واضحة وحيادية وأمانة وإلى حد ملائم للسياسات والقرارات والإجراءات التصحيحية التي تتحمل مسؤوليتها بشكل مباشر، وتوضيح الآثار المتوقعة على الرفاهية المجتمعية وعلى التنمية المستدامة؛
 - **احترام الحقوق الأساسية للإنسان:** تنفذ مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة السياسات والممارسات التي من شأنها احترام حقوق الإنسان وضمن مجال تأثيرها.
- ثالثاً: الهيكل التنظيمي والوظائف الرئيسية؛ حيث يبين الهيكل التنظيمي المستويات الإدارية وخطوط الاتصال الأفقي والعمودي، وصلاحيات اتخاذ القرارات ومسؤولية تنفيذها.
- حيث يمكن إبراز مختلف اقسام مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة والوحدات الاستراتيجية الخاصة بها، وكذا كيفية تسيير أنشطتها من خلال الهيكل التنظيمي وما أدخل عليه من تحديث منذ تاريخ انشائها إلى اليوم، والمقسم على أساس وظيفي للإشراف على إدارة شؤون المؤسسة من المدير العام وأعضاء آخرين من اختياره، كما هو موضح في الرسم البياني التالي:

شكل رقم 3-5: الهيكل التنظيمي لـ: SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

من خلال الهيكل التنظيمي لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة؛ يتبين لنا أنها تحوز على تسعة (09) مديريات، ثلاث (03) منها ملحقة مباشرة بالرئيس المدير العام، تتمثل في المديرية العامة للمساعدة، مديرية التدقيق ومراقبة التسيير، مديرية الشؤون القانونية والمنازعات، كما نلاحظ وجود بعض المساعدين التابعين مباشرة للرئيس المدير العام؛ وهما مسؤول الجودة، الصحة، السلامة والبيئة، ومسؤول الاتصال، بالإضافة إلى وجود ستة (06) مديريات أخرى تتمثل في مديرية المالية والمحاسبة، مديرية الموارد البشرية، مديرية التجارة، مديرية التموين، مديرية التطوير ومديرية الإنتاج.

في ما يلي شرح لمختلف الأقسام والوظائف:

■ الرئيس المدير العام

يمثل الرئيس المدير العام أعلى مستوى إداري في المؤسسة ورئيس مجلس الإدارة، من أهم مهامه وضع الاستراتيجية العامة، تحديد الخطوط العريضة لسياسة المؤسسة بالتعاون مع فريقه الخاص، الإشراف العام على جل أنشطة المؤسسة، التنسيق بين كفاءات الإدارة، تمثيل المؤسسة في جميع الاجتماعات والنشاطات الاجتماعية، الثقافية، الرياضية، وكذا تمثيل المؤسسة أمام السلطات العمومية؛

■ المديرية العامة للمساعدة

تضم المديرية العامة للمساعدة ثلاثة مدراء مساعدين، كل مدير عام مساعد مكلف بمتابعة مديرية مركزية معينة؛

■ مديرية التدقيق ومراقبة التسيير

تابعة مباشرة بمجلس الإدارة ومستقلة تماما عن المديريات التشغيلية، تشتمل هذه المديرية على مدير مساعد مكلف بالتدقيق ومراقبة التسيير، حيث تتولى هذه المديرية تسيير عملية التدقيق ومراقبة التسيير، ومراقبة ومتابعة كافة التقارير، كما تتولى أيضا تقييم مختلف الموازنات التقديرية المعدة من قبل باقي المديريات؛

■ مديرية الشؤون القانونية والمنازعات

تتولى مديرية الشؤون القانونية والمنازعات والدراسة القانونية للعقود والاتفاقيات المبرمة ودراسة الشكاوي وتحصيل الحقوق، إضافة إلى الإجابة عن مختلف استفسارات المستخدمين حول القضايا القانونية؛

■ مديرية المحاسبة والمالية: تتولى مديرية المحاسبة والمالية للمؤسسة توضيح وتحديد الاحتياجات المالية، توجيه وتنسيق الموارد المالية المتاحة مع مختلف العمليات المرتبطة بالسياسة المعتمدة، وتضم ثلاث مصالح؛ مصلحة المحاسبة العامة، مصلحة المحاسبة التحليلية، مصلحة المالية؛

■ مديرية الموارد البشرية والأمن

تقوم بوضع استراتيجيات الموارد البشرية الضرورية والملائمة للاستراتيجية العامة للمؤسسة، تحديد الموارد البشرية اللازمة في الهياكل المعنية، تسيير الموارد البشرية، ضمان توافق كفاءات ومهارات وخبرات المستخدمين مع المهام المنوطة بهم، ويتم ذلك عن طريق إعداد برامج سنوية للتوظيف والتكوين في كافة الميادين؛

■ مديرية التموين

تتولى مديرية التموين السهر على ضمان التحكم في المشتريات التي تستوفي متطلبات المؤسسة لضمان جودة منتجاتها، فهي تحرص على إعداد ودراسة عقود الشراء، توفير كل المواد التي تدخل في عملية الإنتاج، متابعة كل موردين المؤسسة والسعي على توطيد العلاقة معهم؛

■ مديرية التجارة

يتمثل دور مديرية التجارة في معرفة وتحديد احتياجات مختلف العملاء، مسك وتسيير ملفاتهم، اعداد برامج البيع ومتابعة تنفيذها، اعداد التقارير الدورية والسنوية، المساهمة في تطوير رقم الاعمال، متابعة العملاء وقياس مدى رضاهم؛

■ مديرية التطوير

تعمل على دراسة وتنفيذ المشاريع ذات العلاقة بالبحث والإبداع، بما يسمح بتحسين الأداء التقني للمؤسسة، وتزويدها بأفضل التكنولوجيات في مختلف الميادين، كما تتكفل بتزويد كافة الجهات بالمعلومات والنصائح في كل المجالات التقنية؛

■ مديرية الإنتاج

تعتبر من أهم المديريات في المؤسسة، حيث تتولى إدارة خط الإنتاج، وأي تعطل في أية دائرة من دوائرها قد يؤدي إلى توقف المؤسسة بأكملها، وتعمل المديرية على تأمين كافة احتياجات المديرية التجارية بالموصفات الكمية والمواعيد المحددة وذلك بمساعدة مختلف الدوائر التي تشتملها.

■ مديرية الأمن والتنمية المستدامة

تعمل على اقتراح السياسات والخطط المتعلقة بالوقاية من المخاطر وحماية البيئة، كما تقوم بمراقبة جودة المواد الأولية لإنتاج الإسمنت وفقاً للمتطلبات القانونية.

المطلب الثالث: الأطراف ذات المصلحة لـ SCAEK

يجب أن تحدد مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة أثناء فترة التقرير الأطراف ذات المصلحة بها، وتقوم بالشرح في التقرير بأنها قد استجابت لتوقعاتهم واهتماماتهم ومتطلباتهم المعقولة. هذا ما سنتطرق اليه في الفروع التالية:

الفروع الأولى: ترتيب الأطراف ذات المصلحة لـ SCAEK

يتعاون مع مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة عدد كبير من الأطراف ذات المصلحة الداخليين والخارجيين، بعضهم تكون علاقته بالمؤسسة على المستوى التشغيلي، بينما يكون البعض الآخر على مستوى المستفيدين أو المتأثرين بنشاطها.

من خلال مقابلتنا مع رئيس المصلحة التجارية والتسويق؛ تبين لنا إيمان مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة إيماناً تاماً بأن إدارتها لأعمالها واتخاذ قراراتها يجب أن يكون مبنياً على أسس اقتصادية واجتماعية بحثة، وأن عملية التوظيف وتولي المناصب في المؤسسة مبنية على أساس الكفاءات، من أجل ذلك؛ تعمل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على تفادي وجود أي تعارض للمصالح بينها وبين الأطراف ذات المصلحة بها من أي نوع يمكن أن يؤثر على الأسس الاقتصادية في إدارة الأعمال أو اتخاذ القرارات، وإذا وجد أي تعارض للمصالح تعمل المؤسسة على إدارته بما لا يؤثر على قراراتها.

في ما يلي ترتيب للأطراف ذات المصلحة (حسب المصلحة التجارية، التسويق ومصلحة الشراء) في

SCAEK:

1. الشركاء: الإطارات السامية التابعة لمؤسسة تسيير المساهمات صناعة الإسمنت بالجزائر (Gica)؛

2. مجلس الإدارة؛

3. إطارات المؤسسة:

■ إطارات التسيير؛

■ إطارات سامية؛

■ الإطارات المتوسطة.

4. الزبائن - ممثلين في أكبر المتعاملين بالمصنع:

■ مؤسسة الأشغال العمومية:

■ مؤسسة زواوي للأشغال العمومية؛

■ مجموعة تواتي للأشغال العمومية والبناء.

■ المؤسسات الأجنبية:

- مؤسسة Kayi التركية؛
- مؤسسة الصين للبناء والهندسة China state Construction Engineering Corporation.
- مؤسسة Polysiussas France
- مصنعي البلاط والطوب (المحولون):
- مؤسسة Setif Canal؛
- مؤسسة Mecheri Canalisation.
- الترقويين (Promoteurs):
- مؤسسة بلعياط سطيف؛
- مؤسسة أريج بجاية.

5. الموردون:

■ الموردون المحليون:

- مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة برج بوعريريج Embag BBA؛
- فرع شركة مناجم الحديد الجزائرية Somifer؛
- مؤسسة Siemens Algérie؛
- مؤسسة صيانة والاصلاحات Dani net؛
- مؤسسة تنظيف منطقة الارسال SNC Merc؛
- مؤسسة الصيانة والتصليلحات ASS Batna؛
- مؤسسة Mapic.

■ الموردون الأجانب:

- المورد الفرنسي للصفائح الحديدية والخرسانة: Calderys Refratech
- Nik GmbH؛
- مورد الأجر المقاوم التركي kumas turquie؛
- المورد الفرنسي للمعدات الكهربائية: Condu Ctixw Ampfler؛
- المورد الفرنسي للآلات والمعدات الكهربائية: Helmke Orbis.

6. السلطات العمومية:

- مديرية البيئة لولاية سطيف؛
- دائرة عين كبيرة؛

- بلدية أولاد عدوان؛
- مديرية الفلاحة لولاية سطيف.

7. الجمعيات:

- جمعية مرض الربو والحساسية عين الكبيرة.

8. المجتمع المحلي

9. المنافسون:

- مؤسسة لافارج هولسيم .

الفرع الثاني: آليات إشراك الأطراف ذات المصلحة في SCAEK

تقوم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بإشراك الأطراف ذات المصلحة من خلال معرفة متطلباتهم وأولوياتهم؛ كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 2-5: آليات إشراك الأطراف ذات المصلحة في SCAEK

الأطراف	كيف يتم إشراكهم؟	متطلباتهم/أولوياتهم
العملاء	<ul style="list-style-type: none"> - الاجتماعات الدورية؛ - استبيان رضا المتعاملين؛ - الملصقات. 	<ul style="list-style-type: none"> - العناية والاهتمام الشخصي؛ - الدعم المادي والمعنوي؛ - سهولة التعامل وسرعة الاستجابة؛ - كفاية مرافق الخدمة؛ - الاتصال والتواصل - تنفيذ الوعود والالتزامات؛ - السرية ومراعاة الخصوصية.
المساهمين "الشريك"	<ul style="list-style-type: none"> - الاجتماعات الدورية؛ - الكتب والتقارير الرسمية؛ - اللجان المشتركة. 	<ul style="list-style-type: none"> - علاقات متوازنة تنفع الطرفين؛ - موارد/ مشاريع مشتركة؛ - عمليات إلكترونية مشتركة؛ - الشفافية؛ - وضوح التوقعات؛ - التنسيق الدائم والمباشر؛ - التفاهم والثقة؛ - قواعد بيانات مشتركة.

<ul style="list-style-type: none"> - وضوح الشروط والمتطلبات؛ - العدالة في إرساء وإحالة المناقصات؛ - دفع المستحقات في مواعيدها؛ - الاتصال والتواصل والتغذية الراجعة؛ 	<ul style="list-style-type: none"> - الاجتماعات الدورية؛ - استبيان تقييم رضا الموردين؛ 	<p>المورّدون</p>
<ul style="list-style-type: none"> - الأمن الوظيفي والشعور بالانتماء؛ - التقدم الوظيفي والارتقاء المهني؛ - الشفافية ووضوح الاتصالات؛ - وضوح التوقعات ومستهدفات الأداء؛ - كفاية الموارد لتنفيذ المهام؛ - الحوافز والمكافآت؛ - الاحترام والتقدير؛ - التمكين الوظيفي وتوفير الصلاحيات؛ - العدالة في الأجور. 	<ul style="list-style-type: none"> - الاجتماعات الدورية؛ - سياسة الباب المفتوح؛ - اللجان وفرق العمل؛ - استبيان رضا العاملين. 	<p>الموظفون</p>
<ul style="list-style-type: none"> - توفير فرص العمل للمواطنين؛ - احترام الثقافة والعادات المحلية؛ - حماية البيئة والطبيعة. 	<ul style="list-style-type: none"> - الموقع الإلكتروني للمؤسسة؛ - صفحة المؤسسة على مواقع التواصل الاجتماعي (رؤية المؤسسة في المستقبل). 	<p>المجتمع</p>

المصدر : من اعداد الباحث وفقا لمقابلة مع اطارات المؤسسة محل الدراسة

الفرع الثالث: سياسة حماية الأطراف ذات المصلحة من طرف SCAEK

تضع مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة كل السياسات والإجراءات الواضحة التي تنظم علاقاتها بكافة الأطراف ذات المصلحة بما من موظفين وموردين وزبائن وغيرها؛ بما يكفل حقوق المؤسسة وكافة هذه الأطراف، وتشكل الأنظمة والعقود المصدر الأساس في تحديد حقوق وواجبات كافة الأطراف ذات المصلحة، وتعمل المؤسسة على تحديد وإيضاح هذه العقود، وحقوق وواجبات المتعاقدين وطريقة أداءها، وتبعت التقصير في الأداء، وحدود المسؤولية وطريقة تسوية الخلافات التي قد تنشأ من جراء تنفيذ هذه العقود، بشكل يكفل حماية الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة من خلال الآليات منها تعويض الأطراف ذات المصلحة في حالة الإضرار بحقوقهم واليات تسوية الشكاوي أو الخلافات التي قد تقع معهم.

المطلب الرابع: الأهداف العامة وأغراض التطوير في SCAEK

إن تطبيق مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة لاستراتيجية محكمة وفقا لأهداف محددة، ومحاولة المؤسسة التميز في عملها عن باقي مؤسسات المجمع (Gica)، إنجر عنه تحقيق مجموعة من الأهداف بشكل فعال، وهذا من خلال إلتزامها دائما بالتحسين المستمر، من حيث (نظم الإدارة، التنمية الاقتصادية، حماية البيئة والمسؤولية الاجتماعية)، كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 3-5: الأهداف العامة وأغراض التطوير في SCAEK

السنة	الأهداف	
نظم الإدارة		
2008 إلى الآن	المؤسسة حاصلة على شهادة الإيزو 14001	شهادات الإيزو
2002 إلى الآن	المؤسسة حاصلة على شهادة الإيزو 9000	
2011 إلى الآن	المؤسسة حاصلة على شهادة المواصفة 18000	
2002 إلى 2015	تدقيق نظم الإدارة كل ثلاث سنوات	
التنمية الاقتصادية		
2002 إلى 2015	تحديد معيار مدى رضا العمال	العملاء
2002 إلى 2015	100 بالمئة موردين مؤهلين من خلال ادوات الانتقاء	الموردين
2002 إلى 2015	مستوى متكافئ للعاملين	المقاولون
2002 إلى 2015	البحث عن الجودة بشكل مستمر	الابتكار
2002 إلى 2015	على الأقل 1 بالمئة مخصصة لدعم المجتمعات المحلية	المجتمعات المحلية
حماية البيئة		
2006 إلى 2015	تقليل اجمالي الانبعاثات من ثاني اكسيد الكاربون	حماية المناخ
2006 إلى 2015	تطبيق ارشادات الطاقة والمواد الخام	الاستخدام المسؤول عن الموارد
2006 إلى 2015	الأفران مجهزة بأجهزة رصد انبعاثات بشكل مستمر للأتربة	انبعاثات الهواء
2006 إلى 2015	لديها خطة عمل لتأهيل المحجرة	المحاجر والتنسيق الطبيعي
المسؤولية الاجتماعية		
طويل المدى	صفر حوادث في مكان العمل	الصحة والسلامة المهنية

2011 إلى 2015	تقليل معدل وقوع الحوادث بنسب متدنية	
2011 إلى 2015	اجراء تدقيق خارجي لنظم إدارة السلامة	
2011 إلى 2015	التدريب على السلامة قبل البدء بالعمل	
سياسة المؤسسة	تنفيذ نظام اجور عادل وواقعي	إدارة الموارد البشرية
-	اتباع معايير ثابتة ومتغيرة لمستوى الأجور للعاملين	

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لوثائق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه؛ تبين أن مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة اتجهت إلى تبني الممارسات الإدارية التي ترمس جوانب التنمية المستدامة، إضافة إلى تطبيق تقنيات وأدوات وأساليب إدارية حديثة من خلال نمط استراتيجي تسييري يعمل لصالح التأثيرات البيئية والاجتماعية إضافة إلى التأثيرات الاقتصادية، حيث نجد من هذه الأساليب إستخدام مواصفات الإيزو لإدارة الجودة والبيئية والصحة والسلامة المهنية.

المبحث الرابع: مدخل للإدارة ومؤشرات الأداء من ناحية: (القياس المحاسبي) في SCAEK

ندرك أن القيمة الاقتصادية في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة؛ تساهم في إيجاد قيمة مضافة في المجتمع، كما تدرك أن القيمة الاقتصادية تعتمد في حد ذاتها على العلاقات الاجتماعية مع الأطراف ذات المصلحة بها.

إن الترابط بين الهدف الاقتصادي لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة يرتبط ارتباطاً قوياً بعلاقتها بالأطراف ذات المصلحة فيها، مما يحفز الطريقة التي تُشكل أداء فيما يتعلق بإيجاد القيمة.

حيث استطاعت مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تحسين مستوياتها الاقتصادية للتنمية المستدامة، وذلك بتحقيق تطورات هائلة ومستويات جد مرغوبة في الإنتاج نتيجة استثماراتها في المحافظة على البيئة عن طريق جمع الاستثمارات البيئية، من خلالها تتم معالجة أثارها غير المرغوبة على تأثيرها في بيئتها من خلال منع ومعالجة التلوث المنبعث نتيجة نشاطها، واهتمامها بموردها الاستراتيجي المتمثل في المورد البشري.

المطلب الأول: القياس المحاسبي للأداء الاقتصادي لـ SCAEK

يوضح البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تدفق رأس المال بين مختلف الأطراف ذات المصلحة، والآثار غير المباشرة الاقتصادية الرئيسية للمؤسسة على المجتمع بأسره. لدراسة وتحليل مؤشرات الإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة من الناحية الاقتصادية (ينظر إلى الملاحق رقم 02 إلى 05)، نعتمد على المؤشرات الاقتصادية التالية:

الفرع الأول: البعد الاقتصادي المباشر

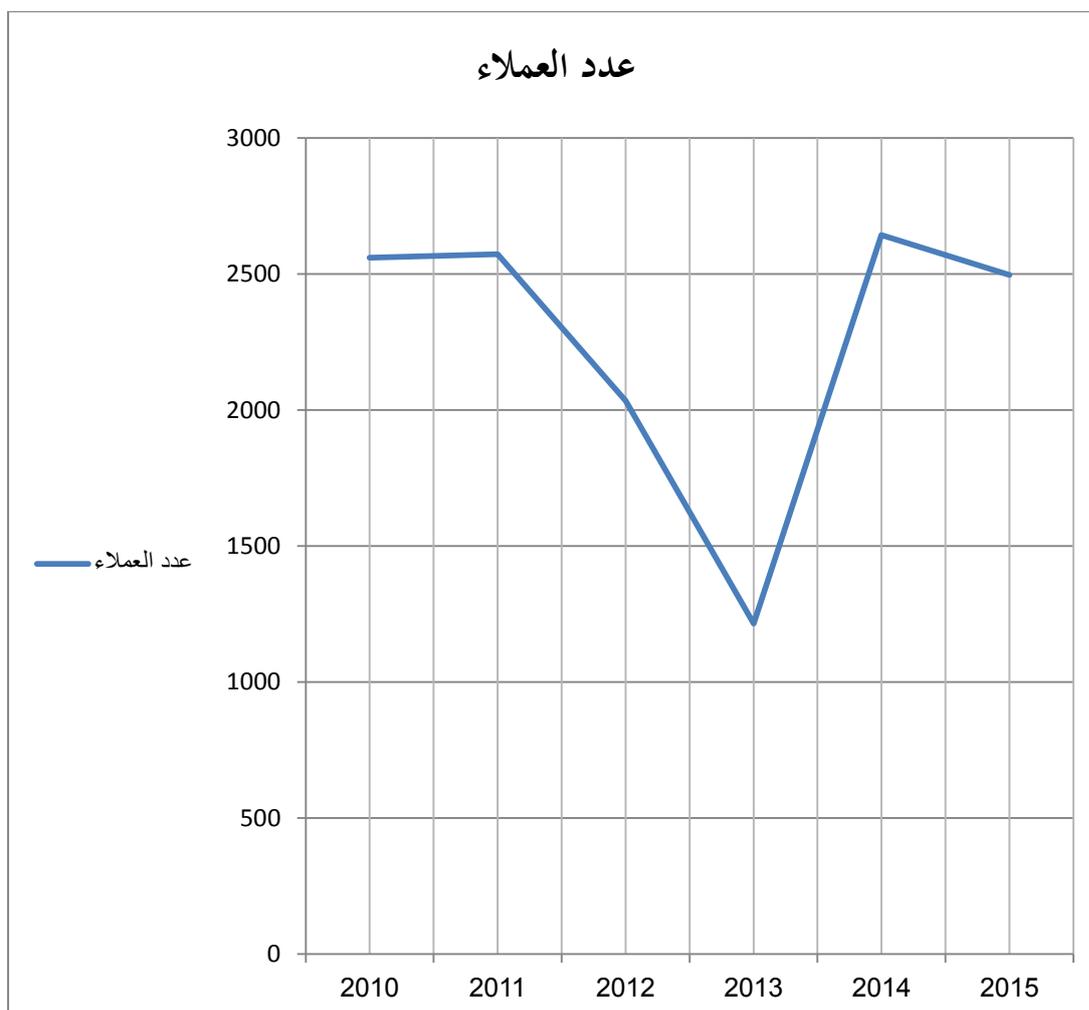
أ. الزبائن (العملاء): نوجز في ما يلي بعد العملاء بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، من خلال الجدول والأشكال البيانية أدناه:

جدول رقم 4-5: عدد العملاء ومقبوضاتهم

السنوات	عدد العملاء	نسبة النمو	المقبوضات	نسبة النمو
2010	2560	-	170819627,34	-
2011	2573	0,5%	6914064773,86	39,47%
2012	2035	-20,90%	7583980916,66	9,68%
2013	1215	-40,29%	8765463723,31	15,57%
2014	2644	117,61%	9708689358,58	10,76%
2015	2497	-5,56%	9917262730,26	2,14%

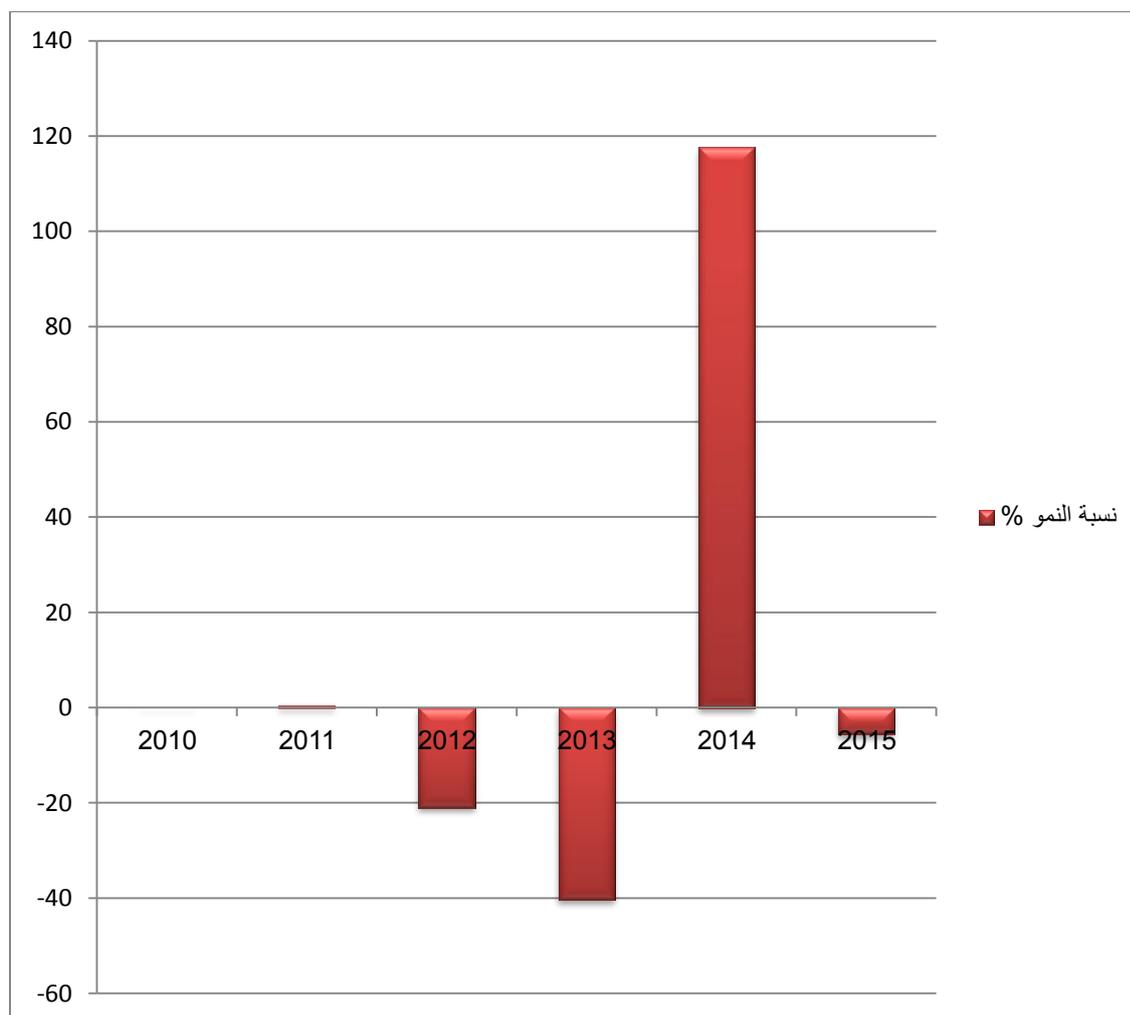
المصدر: من إعداد لباحث وفقاً لوثائق مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 4-5: تطور عدد العملاء



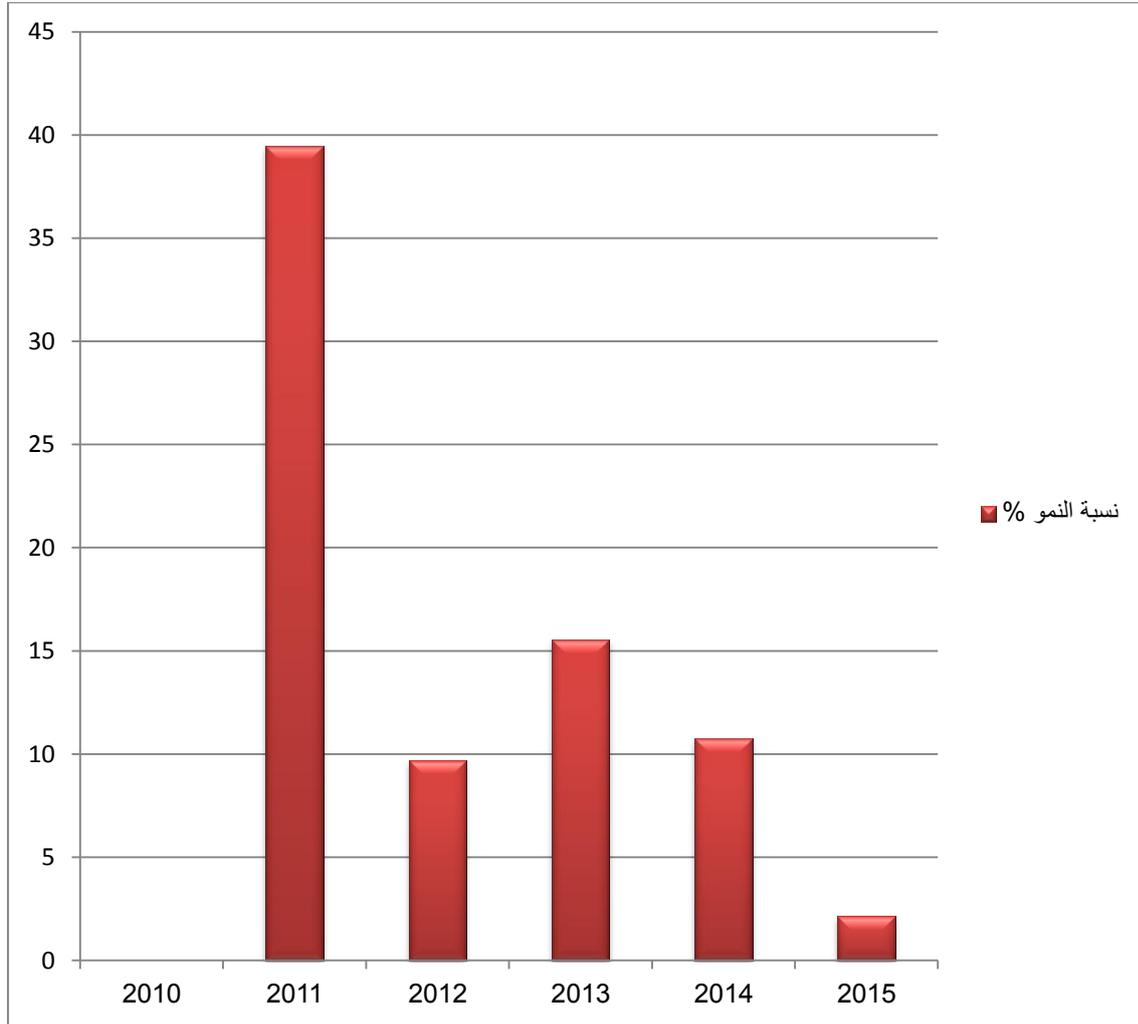
المصدر: من إعداد الباحث

شكل رقم 5-5: نسبة نمو العملاء



المصدر: من إعداد الباحث

شكل رقم 6-5: نسبة نمو مقبوضات العملاء



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والأشكال البيانية أعلاه؛ يلاحظ أن سوق الإسمنت لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة سطيْف_ واصل النمو في المقبوضات من طرف الزبائن من خلال سنة 2011 بمعدل 39,47% وذلك بفضل الاستثمار في قطاع السكن والاستثمار الأجنبي المباشر وعدة مشاريع أطلقتها الدولة؛ حيث شهد نمو عدد الزبائن لنفس السنة بمعدل 0,5%، لتشهد قيمة المقبوضات ارتفاعا ستي 2012 و 2013 بمعدل 9,68% و 15,57% على التوالي، رغم هذه الزيادة لكن لوحظ تناقص في عدد العملاء لنفس السنتين بمعدل 20,90% و 40,29%، أما في سنة 2014 و 2015 واصلت المقبوضات في الارتفاع على التوالي بنسب تقدر بـ: 10,76% و 2,14%، حيث ارتفع عدد العملاء في سنة 2014 إلى نسبة 117,61% لتشهد تذبذب في عدد العملاء في سنة 2015 إلى نسبة 5,56%.

لمواجهة هذا المناخ الذي يتسم بسرعة التغير عملت المؤسسة بفعالية من أجل تعزيز مكانتها والانفراد على منافسيها من خلال مستوى الخدمة التي تقدمها لعملائها، كما يظل الدعم الفني والكفاءة اللوجستية وجودة الإسمنت هي الدعائم الثلاثة التي تركز عليها المؤسسة في تحقيق التميز المهني لاستقطاب عملائها.

أما من ناحية إدارة العلاقة من العملاء تقوم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة باستطلاع آراء العملاء حيث تجري المؤسسة سنويا إستقصاءات تمس عينة من الزبائن (ينظر الملحق رقم 06)، ومن خلال نتائج هذه الاستقصاءات يتم قياس مستوى رضا الزبائن، تمس هذه الاستقصاءات جملة من الجوانب الأساسية التي تدخل ضمن المتطلبات التي يجب الالتزام بها من أجل اشباع رغبتهم، من هذه الجوانب : وفرة المنتج، جودة المنتج ، الآجال، جودة وسائل التعبئة والتغليف، عمليات الاتصال، جودة الخدمات المقدمة للزبائن مثل الاستقبال والاستماع والحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة وبمنتوجها، وهذه الاستقصاءات توضع على مستوى المصلحة التجارية بالمؤسسة محل الدراسة.

تقوم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة بإدارة العلاقة مع الزبائن بالطرق التالية:

- **توطيد العلاقة مع الزبائن والمتعاملين:** من خلال خدمة الزبائن ALO SCAEK (مركز خدمة الزبائن) الذي أطلق في 2010 والذي يهدف إلى تقليص وقت الانتظار والحجز المسبق للدخول إلى المصنع لتحميل الإسمنت أو التفريغ وفق جدول مواعيد محدد، وتبيين الأسعار الجديدة للإسمنت المطبقة (ينظر الملحق رقم 07)
- **العملاء:**

تتعامل المؤسسة بالطرق الآتية مع عملائها:

- **عن طريق البيع بالجملة:** بواسطة صهاريج ضخمة، لمن يريد الشراء مباشرة من المصنع من تجار أو مقاولين أو إسمنت معبئ في أكياس 50 كغ؛
 - **عن طريق التعاقد مع هيئات أو مؤسسات لإمدادها بالإسمنت:** كعملاء رئيسيين للمؤسسة من الولايات (سطيف، برج بوعرييج، بجاية إضافة إلى باقي الولايات).
- إن الإنتاج بالجودة المرضية والمرافقة لحاجات الزبائن وفي الوقت المحدد؛ تجسيد حقيقي للاستجابة لحاجات العميل، حيث أن مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تنتج الإسمنت بالجودة اللازمة، كما تسع إلى إرضاء زبائنهم من خلال خفض زمن الانتظار والإصغاء إلى انشغالاتهم ومشاكلهم.

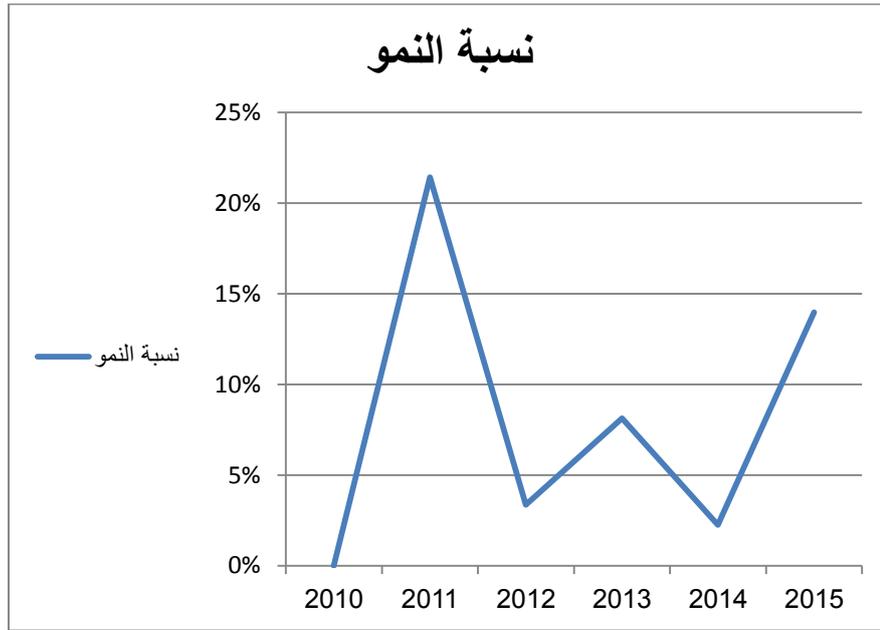
ب. الموردین: نوجز في ما يلي بعد الموردین بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، من خلال الجدول والأشكال البيانية أدناه:

جدول رقم 5-5: عدد الموردین ومدفوعاتهم

السنوات	عدد الموردین	نسبة النمو	المدفوعات	نسبة النمو
2010	98	-	4322640456,73	-
2011	119	21,42%	3691661697,99	14,59%-
2012	123	3,36%	3389211721,74	8,19%-
2013	133	8,13%	3911242453,60	15,4%
2014	136	2,25%	5582873643,97	29,94%
2015	155	13,97%	2688488042,69	51,84%-

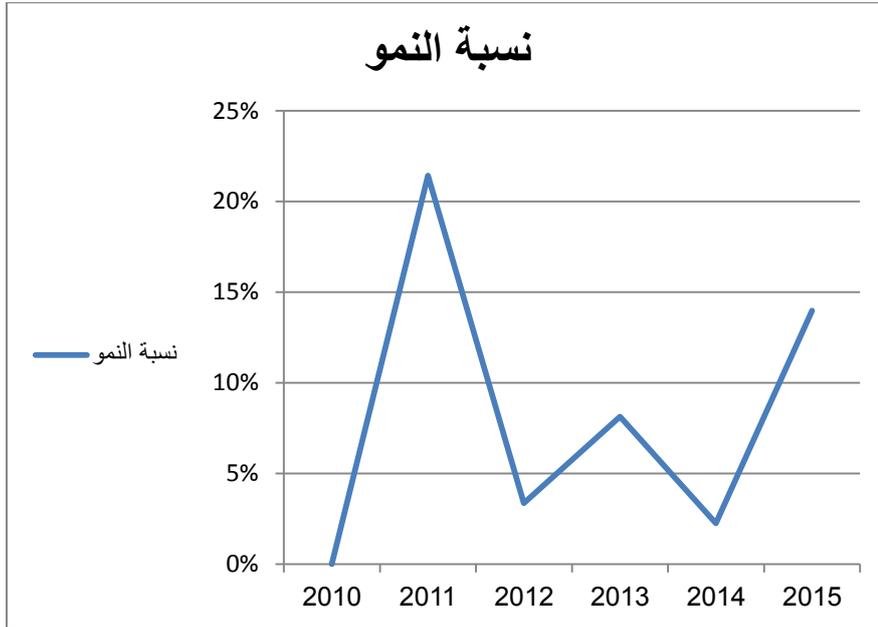
المصدر: من إعداد الباحث وفقا لوثائق مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 5-7: نسبة نمو الموردین



المصدر: من إعداد الباحث

شكل رقم 8-5: نسبة نمو مدفوعات الموردين



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والأشكال البيانية أعلاه؛ تبين لنا أن المدفوعات النقدية للموردين في سنة 2011 قد تراجعت بنسبة 14,59% وزيادة عدد الموردين بنسبة 21,42%، أما المدفوعات سنة 2012 تتراجع أيضا بنسبة 8,19% في حين تزايد عدد الموردين خلال نفس السنة بنسبة 3,36%، أما سنة 2013 ترتفع المدفوعات إلى نسبة تقدر بـ 15,4% وقد صاحب ذلك الارتفاع زيادة في عدد الموردين إلى نسبة تقدر بـ 8,13%، أما سنة 2014 فالمدفوعات شهدت تطورا ملحوظا بما نسبته 29,94% وزيادة في عدد الموردين لنفس السنة بنسبة تقدر بـ 2,25%، أما سنة 2015 شهدت المدفوعات تراجعا تدريجيا بنسبة 51,84% وفي نفس الفترة شهد تزايد في عدد الموردين بنسبة 13,97% .

في هذه الفترة من 2010 إلى 2015 سبب المدفوعات راجع للمدفوعات على المواد الخام والوقود وغيرها من السلع، ويرجع كذلك إلى ارتفاع تكاليف المصفاة الأنبوبية التي تم اقتناؤها في منطقة الطهي لمنع تطاير الغبار والغازات، بالإضافة إلى المواد واللوازم الخاصة بعملية انشاء المصفاة وعمليات الصيانة والإصلاح ومعدات توقيف الضوضاء هذا من جهة، ومن جهة أخرى عمليات التدقيق البيئي التي تقوم بها المؤسسة من فترة إلى أخرى، بالإضافة إلى قيام المؤسسة بـ تسطير ملتقيات وأيام توعوية من أجل الحفاظ على البيئة، ما يميز هذه المدفوعات هو دفعها في مواعيدها.

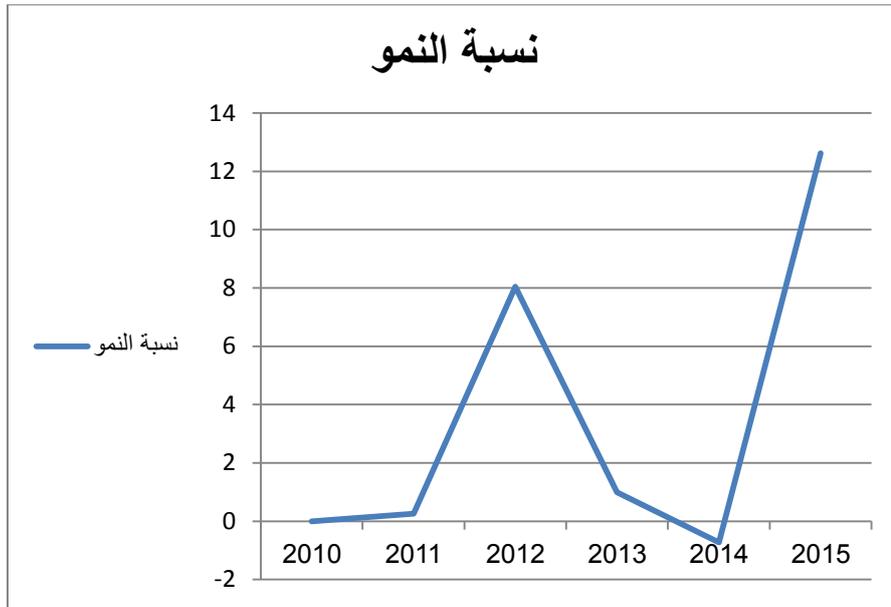
ت. الموظفين: نوجز في ما يلي بعد الموظفين (الأجور) بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، من خلال الجدول والأشكال البيانية أدناه:

جدول رقم 5-6: عدد الموظفين ومدفوعاتهم

السنوات	عدد الموظفين	نسبة النمو	المدفوعات	نسبة النمو
2010	372	-	106379113,00	-
2011	373	0,26%	63868077,59	-39,96%
2012	403	08,04%	764224689,92	10,96%
2013	407	0,99%	937445903,19	22,66%
2014	404	-0,73%	1450263047,07	54,70%
2015	455	12,62%	1373819799,64	-5,27%

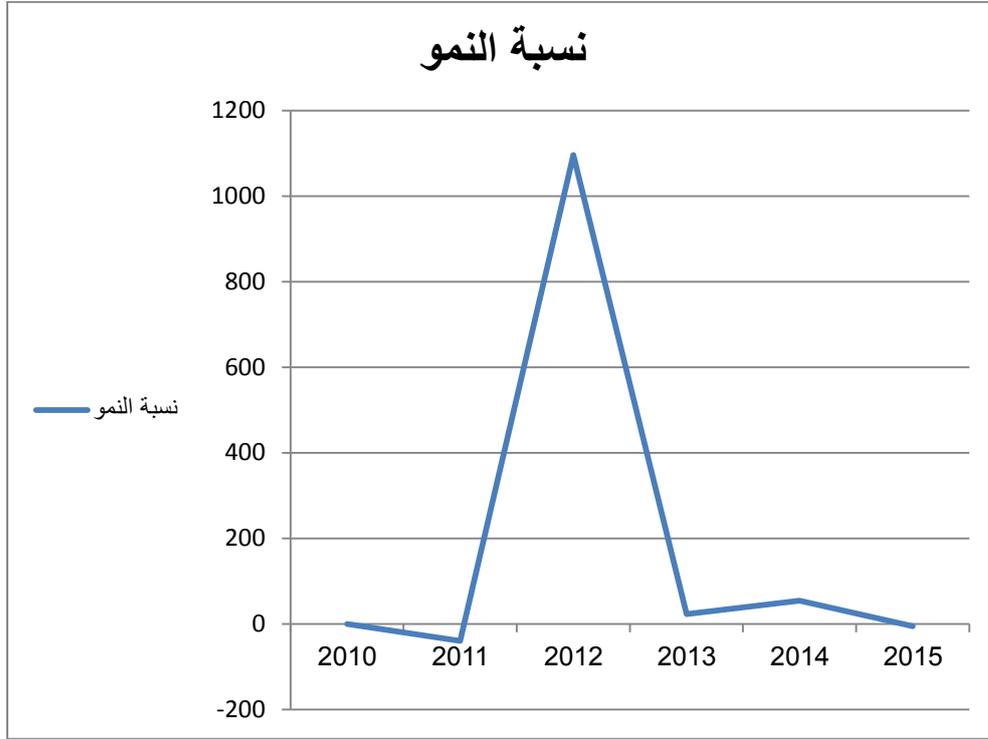
المصدر: من إعداد الباحث وفقا لوثائق مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 5-9: نسبة نمو الموظفين



المصدر: من إعداد الباحث

شكل رقم 10-5: نسبة نمو المدفوعات للموظفين



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والأشكال البيانية أعلاه، تبين أن أجور الموظفين شهدت انخفاضا سنة 2011 بنسبة 39,96% التي صاحبها زيادة في عدد الموظفين بنسبة 0,26%، أما سنة 2012 فقد ارتفعت الأجور بنسبة 10,96% بمقابل زيادة في عدد الموظفين بنسبة 08,04%، وفي سنة 2013 تستمر أجور الموظفين في الارتفاع بنسبة تقدر بـ 22,66% والذي صاحبها زيادة في عدد الموظفين بنسبة تقدر بـ 0,99%، أما سنة 2014 فقد شهدت ارتفاعا بنسبة 54,70% وبالمقابل صاحبه انخفاض في عدد الموظفين إلى نسبة تقدر بـ 0,73%، أما سنة 2015 فشهدت المدفوعات انخفاضا بنسبة 5,27% وبالمقابل صاحبه انخفاض في عدد الموظفين إلى نسبة تقدر بـ 12,62% وذلك راجع إلى زيادة عدد العمال في الخط الإنتاجي الثاني.

من خلال قراءتنا للأرقام في الجدول أعلاه؛ تعتبر الأجور من أهم العوامل التي تزيد من رضا العامل، وتحقيق الرفاهية وإيجاد علاقة طيبة بينه وبين الإدارة التابع لها، مما يؤدي إلى زيادة مقدرته ورغبته في العمل وتحسين جودة المنتجات.

لتحقيق ضمان العدالة في منح الأجور تقوم إدارة الموارد البشرية بتحديد هيكل الأجور والرواتب للعامل على أساس المنصب الشاغر سلم الأجر المقابل له، تكوينه، الشهادة المحصل عليها والخبرة المهنية حسب سنوات العمل.

حيث يتكون الأجر في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة من جزئين هما:

- جزء ثابت: لجميع العمال ويتعلق بالأجر القاعدي والتعويضات؛
- جزء متغير: قابلة للزيادة حسب المردودية الفردية و/أو الجماعية.

كما تسعى شبكة الأجور إلى تشجيع العمال ورفع كفاءتهم عن طريق إمكانية زيادة الأجور القاعدية من خلال الترقية أو الخبرة المهنية، حيث تحدد الزيادة في الأجر حسب الخبرة في المؤسسة كما يلي:

- الزيادة بنسبة 2 بالمئة لمن لهم الخبرة من 1 إلى 10 سنوات خبرة؛
- الزيادة بنسبة 2.5 بالمئة لمن لهم الخبرة من 11 إلى 15 سنوات خبرة؛
- الزيادة بنسبة 3 بالمئة لمن لهم الخبرة من 16 إلى 20 سنوات خبرة؛
- الزيادة بنسبة 3.5 بالمئة لمن لهم الخبرة من 21 إلى 30 سنوات خبرة.

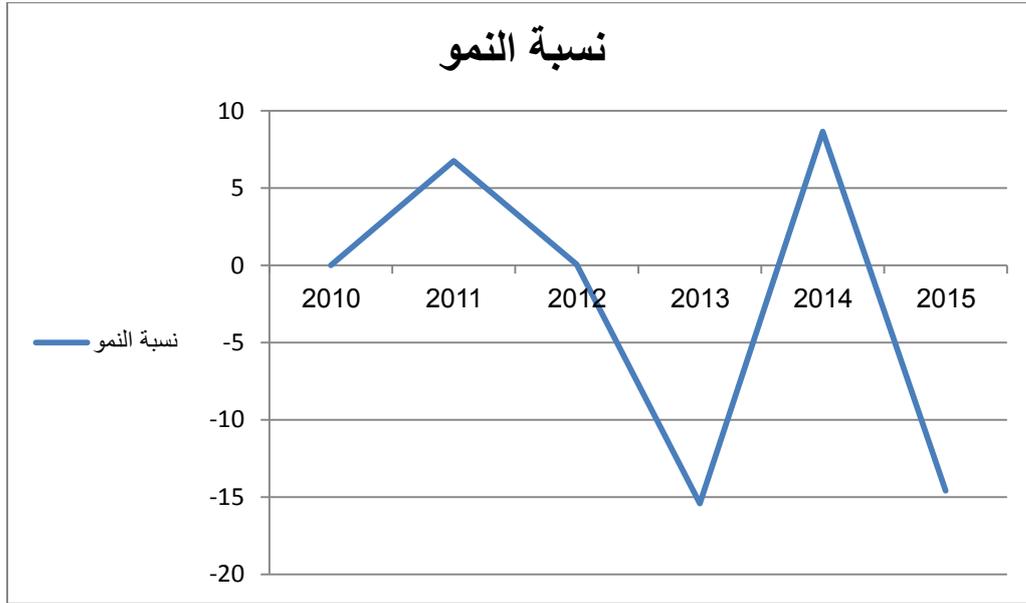
ث. الحكومة: نوجز في ما يلي دفع الرسوم والضرائب للحكومة من طرف مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، من خلال الجدول والشكل البياني أدناه:

جدول رقم 7-5: مدفوعات الرسوم والضرائب

السنوات	المدفوعات	نسبة النمو
2010	140786876,67	-
2011	150298765,06	6,75%
2012	150389631,32	0,06%
2013	127190521,42	-15,42%
2014	138208400,62	8,66%
2015	118029275,02	-14,60%

المصدر: من إعداد لباحث وفقا لمعطيات مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 11-5: نسبة نمو مدفوعات الضرائب والرسوم



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والشكل البياني أعلاه، يلاحظ ارتفاع في دفع الضرائب والرسوم خلال سنة 2011 بنسبة تقدر بـ: 6,75% لترتفع سنة 2012 إلى نسبة تقدر بـ: 0,06% أما في سنة 2013 فقد شهدت انخفاضا بنسبة 15,42% أما سنة 2014 فقد شهدت المدفوعات ارتفاعا بنسبة 8,66% لتتخف سنة 2015 بنسبة 14,60%.

تتمثل مدفوعات الضرائب والرسوم في الرسم على النشاط المهني، كذلك الرسم على (la marne) تصل إلى 500دج/ طن إلى 450 دج/ طن بالإضافة إلى ضرائب أخرى. حيث في سنة 2015 كان الرسم على النشاط المهني 1% بدلا من 2%.

ج. المستثمرون: نوجز في ما يلي مدفوعات الفائدة على القروض، من خلال الجدول والشكل البياني أدناه:

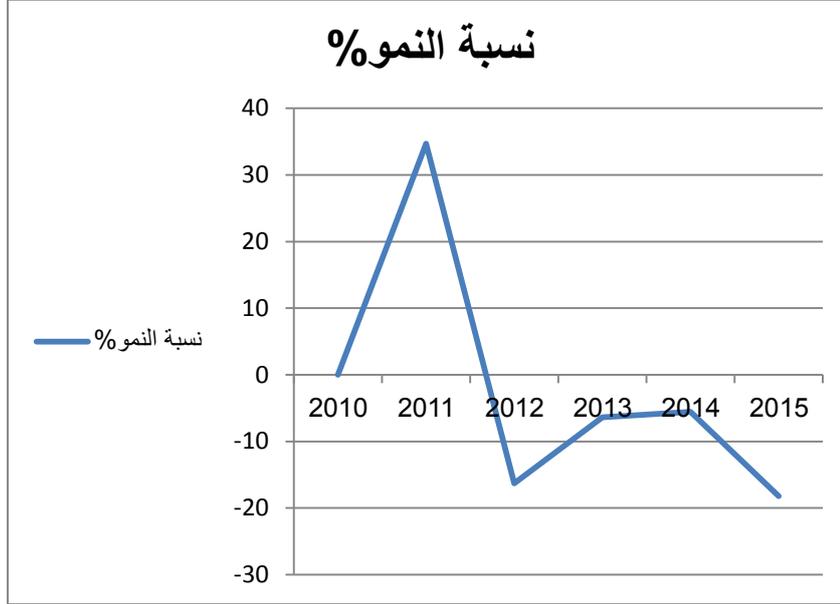
جدول رقم 8-5: مدفوعات الفائدة على القروض

السنوات	المدفوعات	نسبة النمو
2010	8035947,47	-
2011	12301845,43	34,67%
2012	10578000,73	-16,3%
2013	9904157,08	-6,37%
2014	9354884,91	-5,54%

	7650661,26	2015
	18,21%	

المصدر: من اعداد الباحث وفقا لمعطيات مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 12-5 : نسبة نمو مدفوعات الفائدة على القروض



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والشكل البياني أعلاه؛ تتباين الفوائد والمصاريف المدفوعة فنجد سنة 2011 تشهد ارتفاعا بنسبة 34,67% لتتخفف في سنتي 2012 حتى 2015 بمعدلات على التوالي 16,3% و 6,37% و 5,54% و 18,21%.

أما مدفوعات المساهمين فإن المساهم والشريك الوحيد هو مجمع إسمنت الجزائر، حيث تمتلك مؤسسة الجزائر لصناعة الإسمنت (Gica) كل أسهم مصانع الإسمنت الإثني عشر (12) ماعدا:

- مؤسسه إسمنت بني صاف اين يمتلك مجمع فرعون السعودي للاستثمار 10 بالمئة من اسهم المصنع؛
- مؤسسه إسمنت زهانة أين تمتلك المؤسسة المصرية أسيك 35 بالمئة من اسهم المصنع؛
- مؤسسه إسمنت حجار السود اين تتلك شركه بوزي إنيسيم الإيطالية 35 بالمئة من اسهم المصنع؛
- مؤسسه الإسمنت المتيجه اين يمتلك مجمع لافارج هولسيم 32 بالمئة من اسهم المصنع.

ح. المبيعات في مؤسسة صناعة الإسمنت عين كبيرة:

شهدت المؤسسة ارتفاعا ملحوظا في كمية المبيعات ورقم الأعمال خلال سنوات 2010 إلى 2015

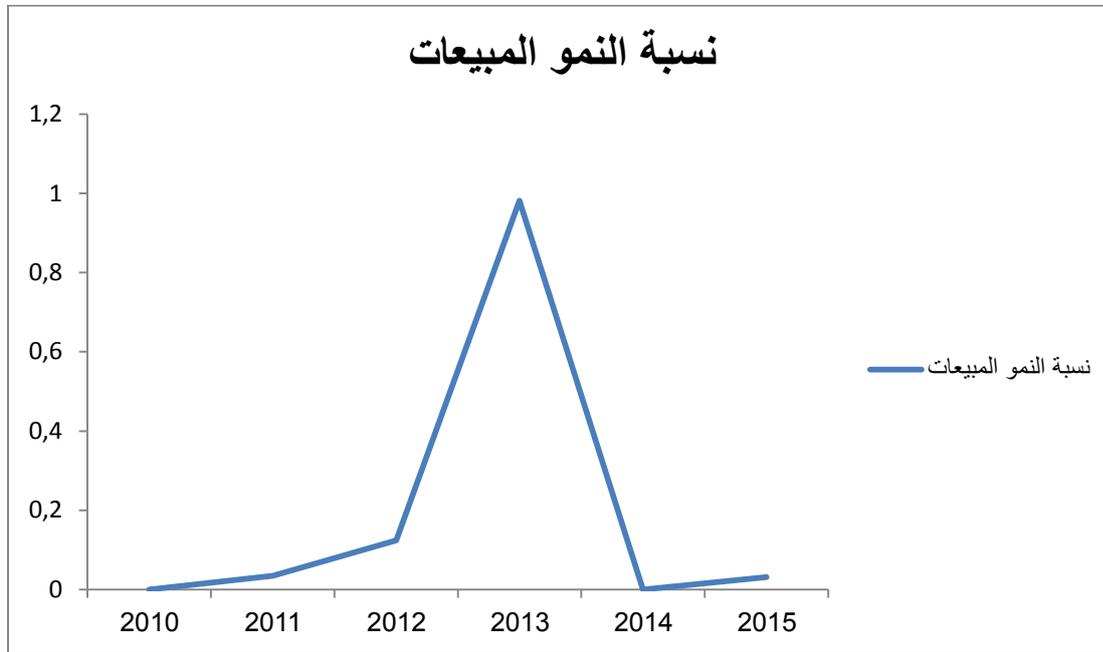
كما هي مبينة في الجدول والشكل البياني التالي:

جدول رقم 9-5: كمية المبيعات ورقم الأعمال

السنة	كمية المبيعات بالطن	رقم الاعمال مليون	نسبة النمو
2010	1027855	5929217455.03	-
2011	1228895	6135834012,74	3,48%
2012	1263145	6897428888,73	12,41%
2013	1279125	7457639024,66	7,51%
2014	1300491	8198404832.92	9.93%
2015	1335470	8453844795.67	3,11%

المصدر: من اعداد لباحث وفقا للتقارير المالية المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 13-5: معدل نمو المبيعات



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والشكل البياني أعلاه؛ نجد أن المؤسسة حققت كميات مرتفعة من المبيعات خلال ستة (06) سنوات الأخيرة، حيث قدرت كمية المبيعات سنة 2010 بـ: 1027855 طن إلى أن تصل إلى ارتفاع يعتبر جيدا خلال سنة 2015 حيث قدرت كمية المبيعات بها 1335470 طن هذا من جهة، ومن جهة أخرى ما يصاحب زيادة هذه الكميات في زيادة في رقم الأعمال.

حيث تتمثل نقاط البيع للمؤسسة في سنة 2015 كما يلي: سطيف حيث بلغت نسبة المبيعات بـ: 47% (99% CPJ %1 CRS)، بجاية حيث بلغت نسبة المبيعات بها ب 19% (95% CRS %05)

(CPJ)، أما عن ولاية برج بوعريريج فبلغت نسبة مبيعاتها بـ 24% (97% CRS% CPJ03%)، وما نسبته 10% تخص نقاط البيع بباقي الولايات الأخرى (97% CRS% CPJ03%).

أما الحصة السوقية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة مقارنة بباقي مصانع الجمع قد بلغت خلال السنوات 2013، 2014، 2015 النسب التالية على التوالي: 11,27%، 11,28%، 10,92%، أما الحصة الإنتاجية لنفس السنوات فقد بلغت نسبها كما يلي: 11,21%، 11,34%، 10,87%.

خ. القيمة المضافة

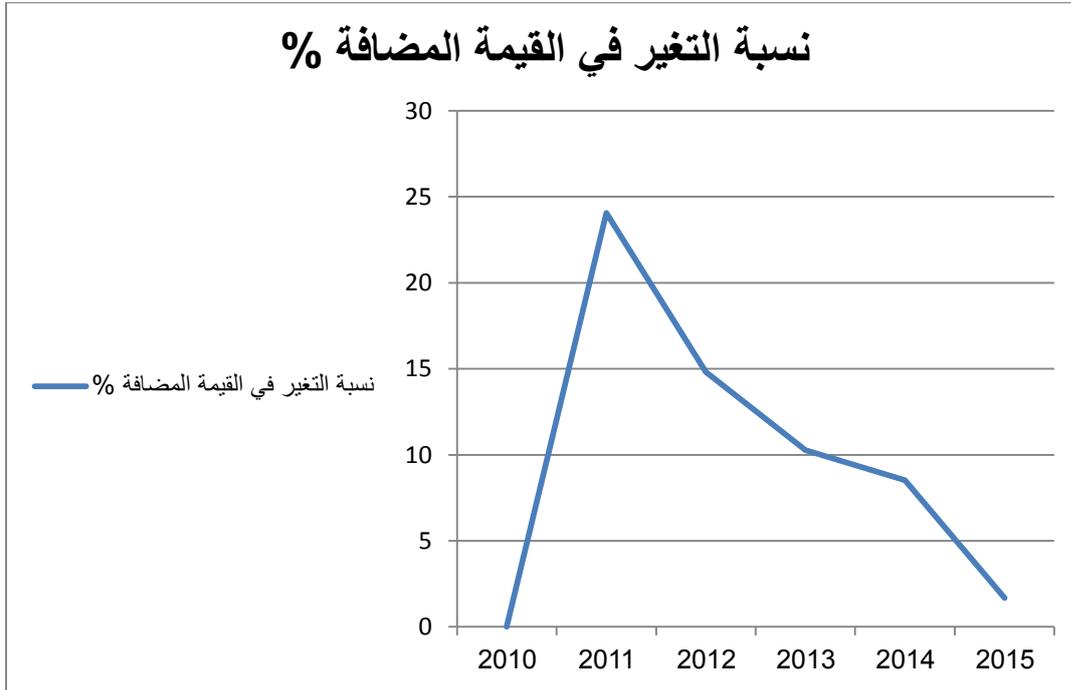
إن تحقيق المؤسسة لقيمة مضافة يجعلها رائدة في السوق ويبين الجدول والشكل البياني التالي تحليلاً لتطور القيمة المضافة التي استطاعت المؤسسة تحقيقها من سنة 2010 إلى سنة 2015.

جدول رقم 10-5 : القيمة المضافة

السنة	القيمة المضافة مليون دج	نسبة التغير في القيمة المضافة
2010	3096789020,89	0
2011	4079012847,90	24,07%
2012	4788738088,42	14,82%
2013	5337052586,03	10,27%
2014	5835309286,57	8,53%
2015	5932740401,55	1,64%

المصدر: من إعداد لباحث وفق لمعطيات مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 14-5: معدل نمو القيمة المضافة



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والشكل البياني أعلاه؛ نجد أن القيمة المضافة في ارتفاع مستمر خلال سنوات الدراسة من سنة 2011 بلغت نسبة النمو بها %24,07 لترتفع بعد ذلك سنوات 2012، 2013، 2014 إلى أن تصل إلى نسبة نمو سنة 2015 مقدرة ب 1,67 % ، وهذه الزيادات المرتفعة سببها ارتفاع في مبيعات المؤسسة محل الدراسة خلال هذه السنوات.

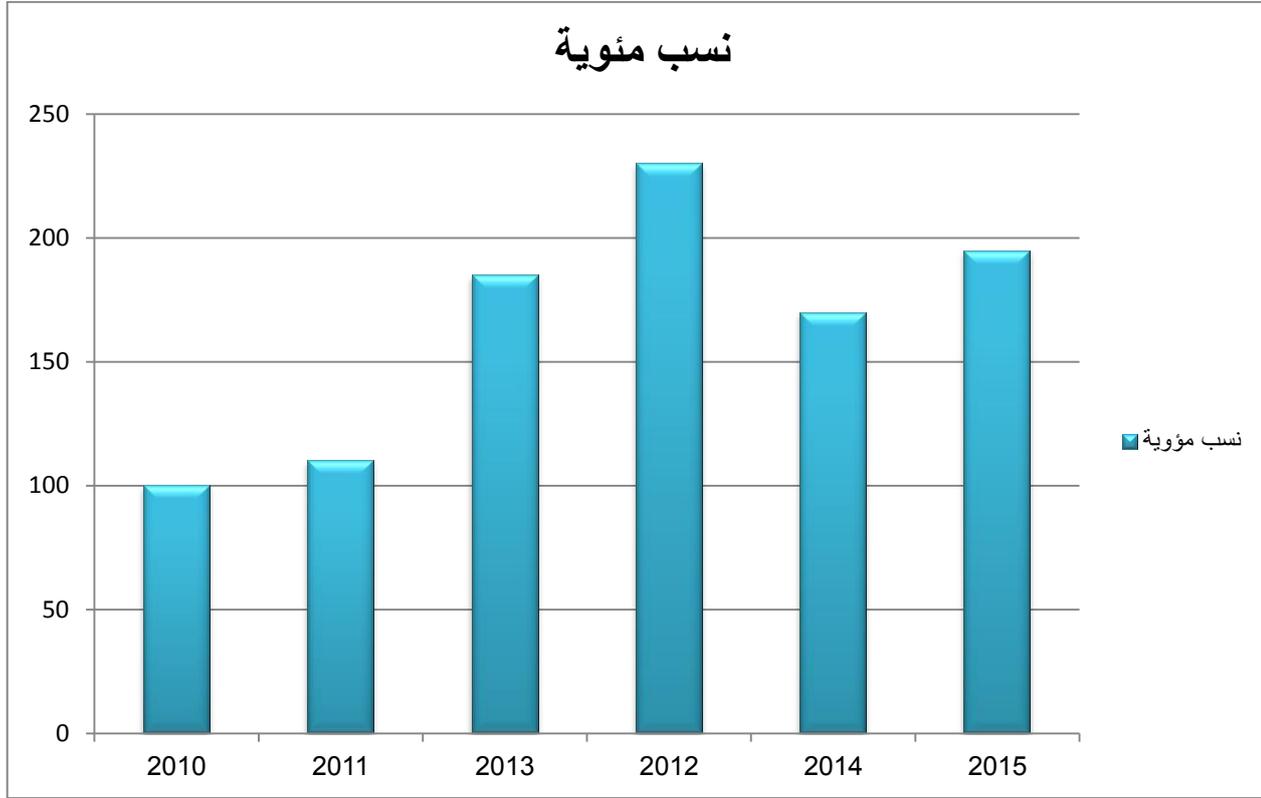
د. توزيع علاوة المردودية: توزع العلاوات بالتساوي على عمال المؤسسة بعد نهاية الدورة الإنتاجية كما هو مبين في الجدول والشكل البياني التالي:

جدول رقم 11-5 : نسب توزيع علاوة المردودية

السنة	2015	2014	2012	2013	2011	2010
نسب مؤوية	%195	%170	%230	%185	%110	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من قسم المحاسبة التحليلية في المؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 15-5 : نسب توزيع علاوة المردودية



المصدر: من إعداد الباحث

وفق الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ ارتفاع نسب توزيع المردودية تصل إلى نسب مرتفعة من سنة 2010 بنسبة 100% لتواصل الارتفاع خلال سنوات 2011، 2012، 2013، 2014 بشكل ملحوظ إلى أن تصل إلى ارتفاع سنة 2015 نسبة 195%، وهذه الزيادات تعكس مجهود العمال في زيادة إنتاج المؤسسة لأكثر من مليون طن سنويا كما كان مسطر من مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ميول العمال إلى زيادة رواتبهم من خلال سلم تم التطرق له سابقا، مما استفادت منه المؤسسة محل الدراسة من زيادة إنتاجها ومن ثم مبيعاتها خلال سنوات الدراسة.

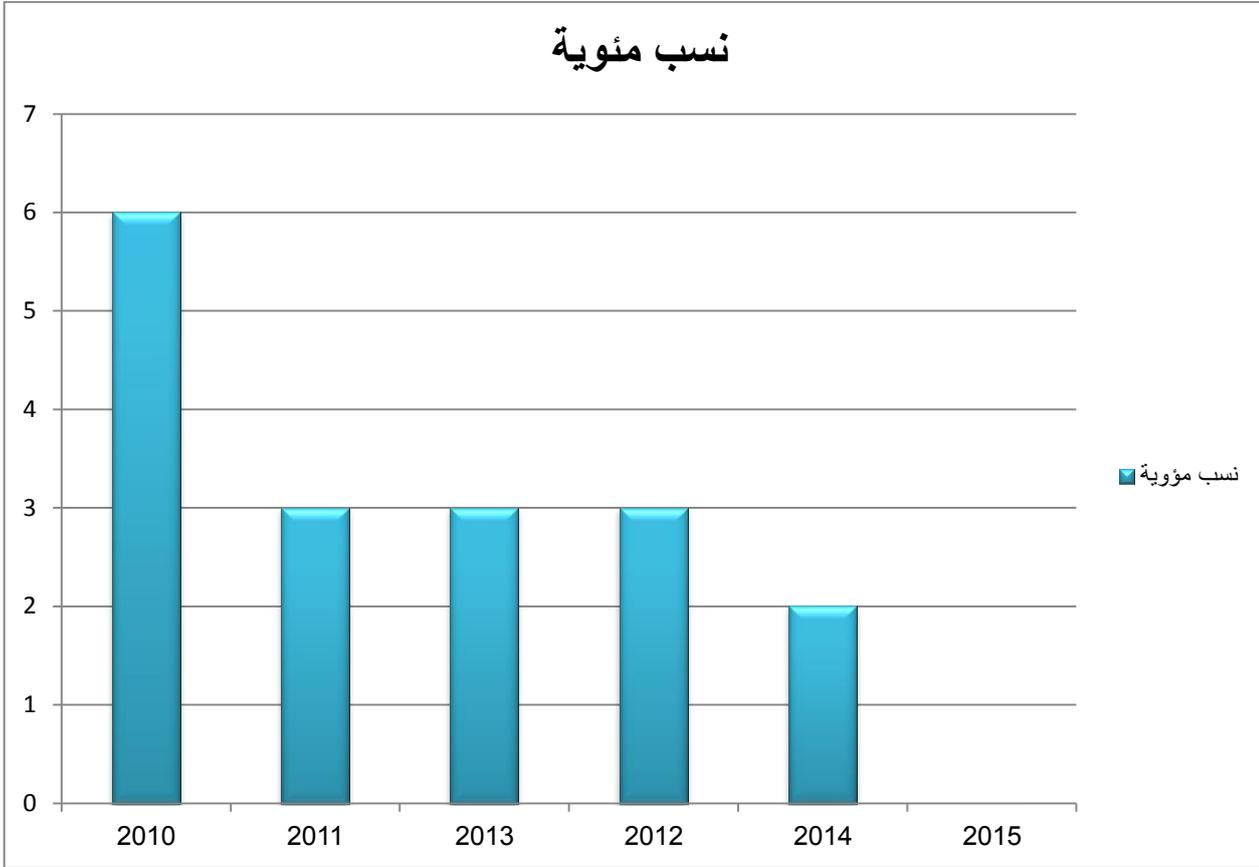
ذ. توزيع الأرباح السنوية

جدول رقم 12-5: توزيع الأرباح السنوية

السنة	2015	2014	2013	2012	2011	2010
نسب مئوية	/	%2,4	%3.5	%3.28	%3.6	%6.1

المصدر: من إعداد لباحث وفقا لمعطيات قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 16-5: نسبة توزيع الأرباح السنوية



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ تباين نسب توزيع الأرباح من سنة إلى أخرى، فنجد سنة 2010 نسبة توزيع الأرباح قدرت ب 6.1% لتتخفص سنة 2011 بنسبة 3.6% لترتفع سنة 2012 الى نسبة 3.28% أما سنة 2013 تصل إلى نسبة 3.5%، أما سنة 2014 تصل إلى نسبة 2.4%. أما فيما يخص توزيع الأرباح فهي عادة تكون بقرار من طرف مجمع اسمنت الجزائر (GICA) تمثل 10% من الأرباح المحققة.

الفرع الثاني: البعد الاقتصادي غير المباشر

في هذا البعد يتم وصف الآثار الاقتصادية غير المباشرة متضمنا مدى تلك الآثار، ويتبين ذلك في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة وفق التالي:

- من خلال مقابلتنا مع مدير الموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة تبين دعم المؤسسة لاقتصاد المحلي من خلال توظيف العمال من السكان المحليين بالولاية تقريبا تصل إلى 90 % منهم؛
- دعم الاقتصاد المحلي من خلال دعم الموردين المحليين.

وهذا ما توضحه الجداول والأشكال البيانية التالية:

✓ جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي

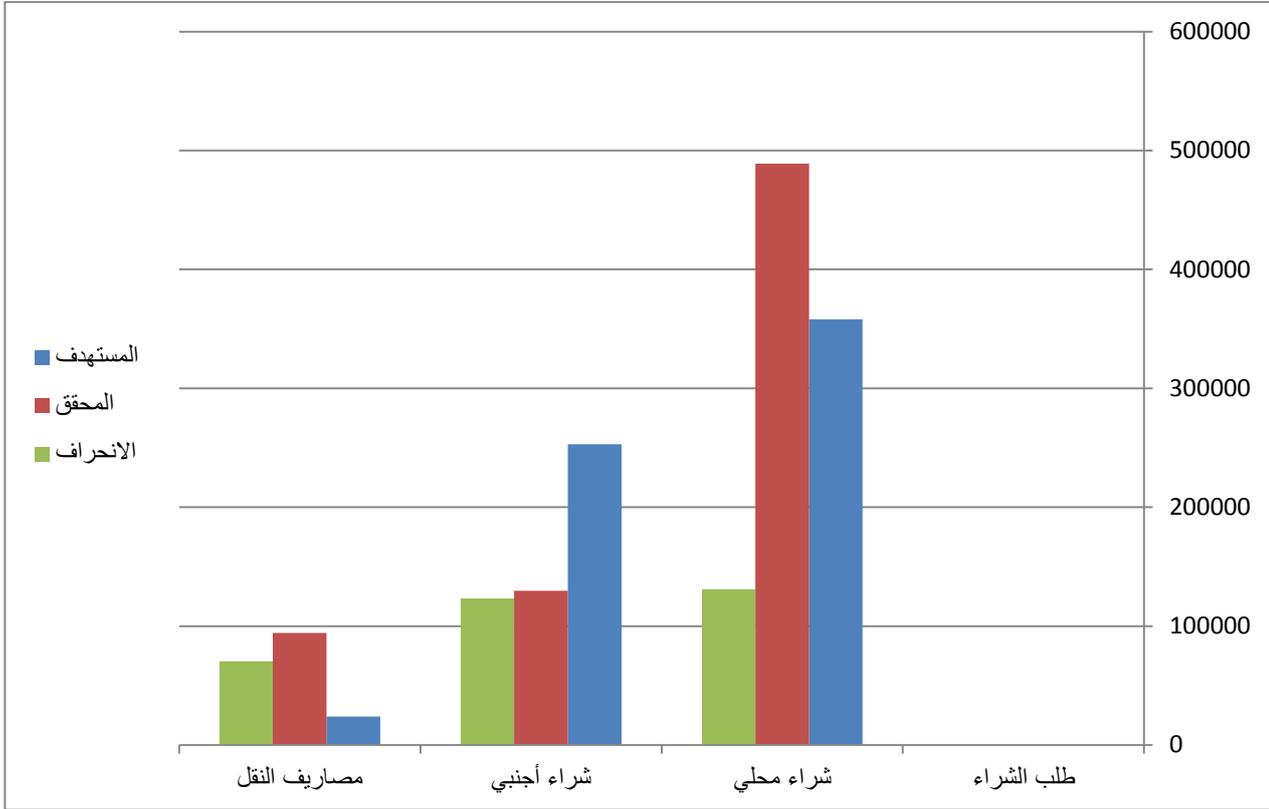
نوجز في الجداول والأشكال البيانية أدناه جانب من طلبات الشراء، شراء المحلي والأجنبي، وفي الأخير مصاريف النقل:

جدول رقم 13-5: جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2010

الانحراف	المحقق	المستهدف	وحدة القياس	البيان	السنة
39	429	468	عدد	طلب الشراء	2010
131120	488934	357814	دج	شراء محلي	
123344	129706	253050	دج	شراء أجنبي	
70421	94250	23829	دج	مصاريف النقل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الشراء للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 17-5: الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2010



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ انخفاض في عدد طلبيات الشراء سواء كان الشراء محلي أو أجنبي بانحراف قدره 39 طلبية، وذلك لوجود ارتفاع في عمليات الشراء المحلي بـ 131120 دج وانخفاض في الشراء الأجنبي بـ 123344 دج، أما عن مصاريف النقل فقد ارتفعت بقيمة 70421 دج، حيث تتمثل عمليات الشراء في المواد الأولية غير متوفرة بمنطقة عين كبيرة (الحديد، بوزولان، الجبس...)، إضافة إلى شراء مواد التعبئة والتغليف.

جدول رقم 14-5: جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2011

الانحراف	المحقق	المستهدف	وحدة القياس	البيان	السنة
207	589	796	عدد	طلب الشراء	2011
137162	687849	550687	دج	شراء محلي	
156485	363053	206568	دج	شراء أجنبي	
3910	103984	100074	دج	مصاريف النقل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الشراء للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 18-5: الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2011



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه، يلاحظ انخفاض في عدد طلبيات الشراء سواء كان الشراء محلي أو أجنبي بانحراف قدره 207 طلبية، وذلك وجود ارتفاع في عمليات الشراء المحلي بـ 137162 دج وارتفاع في الشراء الأجنبي بـ: 156485 دج، أما عن مصاريف النقل فقد ارتفعت بقيمة 3910 دج، حيث تتمثل عمليات الشراء في المواد الأولية غير متوفرة بمنطقة عين كبيرة (الحديد، بوزولان، الجبس...)، إضافة إلى شراء مواد التعبئة والتغليف.

جدول رقم 15-5: جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2012

السنة	البيان	وحدة القياس	المستهدف	المحقق	الإنحراف
2012	طلب الشراء	عدد	694	417	277
	شراء محلي	دج	557353	766722	209369
	شراء أجنبي	دج	331995	406181	74186
	مصاريف النقل	دج	105952	48991	56961

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الشراء للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 19-5: الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2012



المصدر: من إعداد الباحث

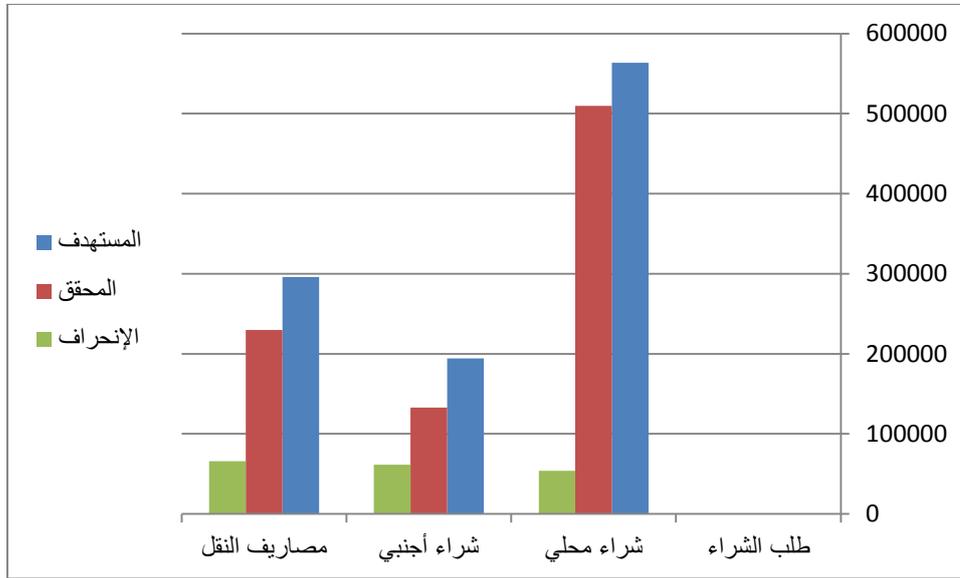
من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ انخفاض في عدد طلبيات الشراء سواء كان الشراء محلي أو أجنبي بانحراف قدره 277 طلبية، وذلك وجود ارتفاع في عمليات الشراء المحلي بـ 209369 دج وارتفاع في الشراء الأجنبي بـ: 74186 دج، أما عن مصاريف النقل فقد ارتفعت بقيمة 56961 دج، حيث تتمثل عمليات الشراء في المواد الأولية غير متوفرة بمنطقة عين كبيرة (الحديد، بوزولان، الجبس...)، إضافة إلى شراء مواد التعبئة والتغليف.

جدول رقم 5-16: جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2013

السنة	البيان	وحدة القياس	المستهدف	المحقق	الإنحراف
2013	طلب الشراء	عدد	184	148	36
	شراء محلي	دج	245039	184068	60971
	شراء أجنبي	دج	145810	154709	8899
	مصاريف النقل	دج	34800	37171	2371

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الشراء للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 20-5: الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2013



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ انخفاض في عدد طلبيات الشراء سواء كان الشراء محلي أو أجنبي بانحراف قدره 36 طلبية، وذلك وجود انخفاض في عمليات الشراء المحلي بـ 60971 دج وارتفاع في الشراء الأجنبي بـ: 8899 دج، أما عن مصاريف النقل فقد ارتفعت بقيمة 2371 دج، حيث تتمثل عمليات الشراء في المواد الأولية غير متوفرة بمنطقة عين كبيرة (الحديد، بوزولان، الجبس...)، إضافة إلى شراء مواد التعبئة والتغليف.

جدول رقم 17-5: جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2014

الإحراف	الحقق	المستهدف	وحدة القياس	البيان	السنة
265	484	749	عدد	طلب الشراء	2014
245284	726386	971670	دج	شراء محلي	
119056	325350	444406	دج	شراء أجنبي	
65977	229783	295760	دج	مصاريف النقل	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديريةية الشراء للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 21-5: الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2014



المصدر: من إعداد الباحث

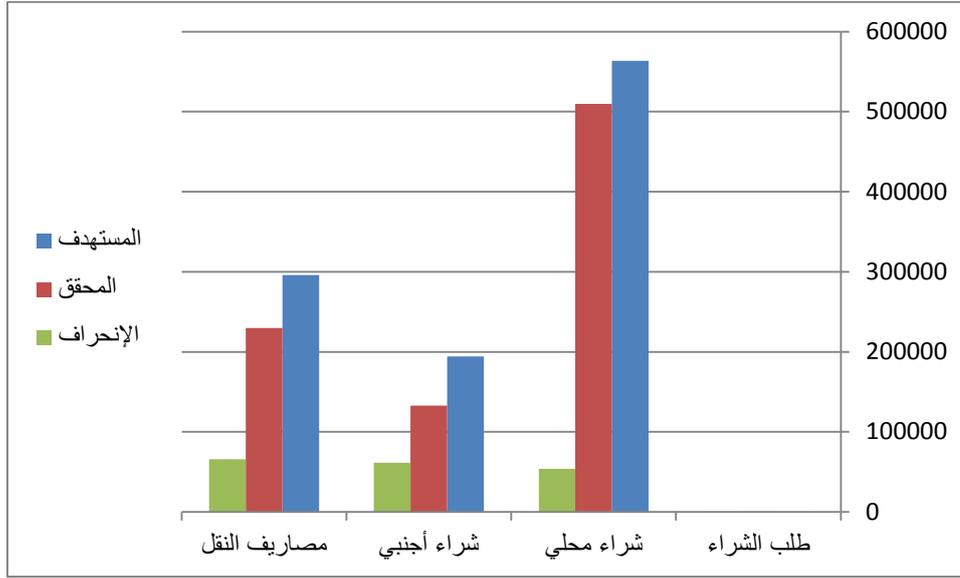
من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ انخفاض في عدد طلبيات الشراء سواء كان الشراء محلي أو أجنبي بانحراف قدره 265 طلبية، وذلك وجود انخفاض في عمليات الشراء المحلي بـ 245284 دج وانخفاض في الشراء الأجنبي بـ: 119056 دج، أما عن مصاريف النقل فقد انخفضت بقيمة 65977 دج، حيث تتمثل عمليات الشراء في المواد الأولية غير متوفرة بمنطقة عين كبيرة (الحديد، بزلان، الجبس...)، إضافة إلى شراء مواد التعبئة والتغليف.

جدول رقم 18-5: جانب الشراء على المستوى المحلي والأجنبي سنة 2015

السنة	البيان	وحدة القياس	المستهدف	المحقق	الإخلاف
2015	طلب الشراء	عدد	446	332	114
	شراء محلي	دج	563636	509697	53939
	شراء أجنبي	دج	194434	133015	61419
	مصاريف النقل	دج	295760	229783	65977

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مديرية الشراء للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 22-5: الشراء (المحلي، الأجنبي)، طلب الشراء، مصاريف النقل لسنة 2015



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ انخفاض في عدد طلبيات الشراء سواء كان الشراء محلي أو أجنبي بانحراف قدره 114 طلبية، وذلك وجود انخفاض في عمليات الشراء المحلي بـ 53939 دج وانخفاض في الشراء الأجنبي بـ: 61419 دج، أما عن مصاريف النقل فقد انخفضت بقيمة 65977 دج، حيث تتمثل عمليات الشراء في المواد الأولية غير متوفرة بمنطقة عين كبيرة (الحديد، بوزولان، الجبس...)، إضافة إلى شراء مواد التعبئة والتغليف.

المطلب الثاني: الأهداف والإجراءات المتبعة لعملية قياس المحاسبي للأداء البيئي لـ SCAEK

يتم توفير القياس والافصاح عن بنود مدخل الإدارة بالإشارة إلى الجوانب البيئية (المواد، النفايات والانبعاثات، الطاقة، الماء، الالتزام، المنتجات والخدمات، أثار النقل... الخ).
قبل الحديث عن بنود مدخل الإدارة اتجاه الجانب البيئي؛ نوجز الغايات الواسعة لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة المرتبطة بالأداء الملائم للجوانب البيئية.

الفرع الأول: الأهداف ومدخل للأداء البيئي في SCAEK

نحاول إعطاء الملامح الأساسية لتطبيق نظام الإدارة البيئية في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، من خلال تبنيها للمحاور العريضة للنظام والمتمثلة في السياسة البيئية، التخطيط البيئي، التنفيذ والتشغيل، التدقيق والمراجعة.

● السياسة البيئية

تعمل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على انتهاج سياسة بيئية بعنوان "الجودة، الأمن، البيئة"، والذي تبنته لسنة 2008 (ينظر الملحق 01)، وكانت السياسة معلنة وملصقة ومنشورة بكامل الأماكن في الإدارة والتي تمحورت حول:

- تلبية الاحتياجات والتطلعات الحالية والمستقبلية للزبون؛
- تعزيز الصحة الوقائية وسلامه المستخدمين من خلال تحسين ظروف العمال؛
- تكون متطابقة مع الاجراءات القانونية والتشريعية والاجراءات الأخرى المتعلقة بالمنتوج، الصحة، الأمن والبيئة؛

- فرز مختلف النفايات وإعادة تدوير الناتج منها عن الإنتاج؛
- استخدام كل الإمكانيات للوقاية من التلوث وحمايه المحيط؛
- التقليل من استهلاك الطاقة؛
- تنمية قدرات وكفاءات المستخدمين بموجب مخطط تكويني وتحسسي يتناسب وتطوره؛
- استمرار الاتصال مع اصحاب المصلحة.

● التخطيط البيئي

ويتعلق الأمر بتحديد ما يلي:

أولا/ الجوانب البيئية: تقوم مصلحة البيئة بتحديد أهم الجوانب البيئية وأثرها البيئي وفقا لما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 19-5: أهم الجوانب البيئية وتأثيراتها

الجانب البيئي	المجال	الأثر البيئي
استخراج المواد الأولية اللازمة لتصنيع الإسمنت.	الهواء	تناثر الغبار والأتربة وتلويث الجو (الغازات).
الاستهلاك الكبير لمصادر الطاقة في العملية الإنتاجية للإسمنت (وقود، كهرباء، غاز طبيعي).	مصادر الطاقة	استنزاف الموارد الطبيعية وتناقصها.
الاستعمال المفرط للمياه في الصناعة	الآبار والسدود	تناقص مورد الماء وتلوثه بفعل الصناعة.
ضحيج الطواحين والأفران خلال عملية الطحن.	الضوضاء	آثر صحية على العمال وخاصة السمع.
استخراج الحجر الجيري (المادة الأساسية من المحاجر والمقالع) وتخزين النفايات.	التربة	إجهاد التربة وفقد خصائصها.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق وسجلات المؤسسة محل الدراسة من قسم البيئة

ثانيا/ احترام المتطلبات القانونية

تعمل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على القيام بجدد لمختلف القوانين والمراسيم الداخلة في العمل خاصة فيما يتعلق بانبعاث الغازات والغبار والأتربة في خط الإنتاج، وتقليصها لكي لا تتجاوز النسب المحددة في المرسوم التنفيذي رقم (06-138) المؤرخ في 15 أبريل 2006 والمحددة بـ $50\text{mg}/\text{Nm}^3$ وتصنيع الإسمنت وفق المعايير المحددة في القانون الجزائري NA 442.

ثالثا/ الأهداف والغايات والبرامج

وهنا يتم العمل على ترجمة الالتزامات إلى أهداف ملموسة قابلة للقياس، قصد تحديد الأثر الإيكولوجي لأنشطة وعمليات SCAEK، وتحديد الوسائل الضرورية لتنفيذ الأهداف من طرف كل فرد في المجموعة كتخفيض نسب انبعاثات NO_x ، CO_2 في الجو إلى $50\text{mg}/\text{Nm}^3$ أو التقليل من عدد الحوادث والإصابات داخل الموقع الصناعي إلى الصفر.

ويضمن هذا التحول:

- 1- اقتصاد في الطاقة الكهربائية والمائية تصل إلى $30\text{M}^3/\text{سا}$ ؛
- 2- كفاءة Filtre A Manches وأدائه العالي يخفض الانبعاث إلى أقل من $10\text{Mg}/\text{Nm}^3$.

● التشغيل والتنفيذ

يتحقق من خلال:

أولا/الهيكل والمسؤوليات: تعمل إدارة المؤسسة على توفير الموارد المالية والبشرية الملائمة لتحسين وتكوين الموظفين قصد التحسين المستمر في مجال الأداء البيئي، ولقد تم تعيين مسؤول عن مصلحة البيئة والجودة؛ حيث منحت له سلطة التدقيق في الوضع البيئي بالمصنع بالتنسيق مع مصلحة الجودة، والذي يعمل على:

1. القيام بتحليل المخاطر البيئية كأحد المهام الرئيسية لمختبر الجودة حول الصحة والسلامة؛

2. التنفيذ والنشر في المقر والمناطق بالرسوم والصور الخاصة بالأمن والسلامة؛

3. تطوير استخدام مواد مساعدة لتحسين الأداء؛

4. مراقبة ورصد والإبلاغ عن انبعاثات الغبار وتتبع ووضع إجراءات لإدارة النفايات.

ثانيا/التدريب والتوعية والتميز: تعمل إدارة مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على إعداد برامج تدريب للعمالة والموظفين، وتقوم على توعية ومراقبة العمال والمقنين والمناولين بخصوص احترام البيئة، وحول معايير الصحة والسلامة وتطبيقها في المصنع.

ثالثا/الاتصال: لغرض ضمان الاتصال الدائم والتفاعل المستمر بين مختلف الأطراف ذات المصلحة خصصت الإدارة نظام معلوماتي فعال لتسهيل عملية دوران المعلومة والاتصال بالاعتماد على الأنترنت والأنترنات؛ يهدف إلى:

1. التفاعل وتشجيع الحوار المنظم والمفتوح مع الأطراف المعنية حول المؤسسة ومنتجاتها؛

2. تلبية تطلعات وحاجات الشركاء والمتعاملين؛ وفي هذا السياق تضع المؤسسة التزامات على الشركاء ومقدمي الخدمات تتمثل في:

١- احترام التعليمات القانونية للأمن والبيئة؛

٢- يجب أن تجمع النفايات البسيطة في الأماكن الملائمة؛

٣- يجب أن يتم تنظيم وإزالة النفايات والمخلفات الخاصة بشكل صحيح وفقا للتشريعات البيئية؛

٤- يجب على الشركاء ضمان نظافة المواقع والمناطق المحيطة بها، وترك الأماكن نظيفة ومرتبطة في نهاية الأشغال؛

٥- يجب أن يكون الموردون سباقون لحماية البيئة، وتشجيع الموظفين على الإبلاغ عن أي مشاكل تتعلق بالبيئة دون الخوف من العواقب.

رابعا/ التوثيق: تحرص إدارة البيئة والجودة على توثيق كل العمليات وتسجيلها في سجلات خاصة، إضافة إلى مراجعتها والاطلاع والتصديق عليها وتقديمها حين الحاجة، إليها لتكون حجة على كل إجراء أو عملية.

خامسا/ التحكم في العمليات

تعمل إدارة البيئة بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على:

1. تكييف ممارسات حسن التسيير البيئي عند التصميم وصناعة وتوزيع منتجات المؤسسة؛
2. ترقية المبادرات والحلول والمنتجات المتعلقة بالمباني المستدامة الأكثر نجاعة والتي توفر الديمومة والاقتصاد في الطاقة والراحة.

وحسب آخر تقرير لمصلحة البيئة (أفريل 2013) فقد تم استبدال فلتر الفرن الكهربائي بمصفاة ذات أكامم للحد من الانبعاثات التي تتجاوز الحدود، وحسب القانون مثبت على ارتفاع 7779م² والذي أدى إلى الزيادة في إنتاجية الفرن تقريبا. 2000طن/اليوم.

سادسا/ الاستعداد والاستجابة للطوارئ: توضع خطة للطوارئ وعليه يتم اتخاذ كل التدابير والإجراءات الوقائية التي تلزم العمال بارتداء الخوذة الواقية Casque، النظارات الواقية، القفازات، الأحذية والرقابة اليومية لكل المعدات والوسائل قبل بدء التشغيل، وذلك قصد التقليل من حوادث العمل وتدئتها إلى أقل حد ممكن.

• التحقق والإجراءات التصحيحية

أولا/ المراقبة والقياس: يقوم مسؤول مصلحة البيئة في المصنع بمتابعة العمليات والإجراءات الداخلية (تسيير نفايات، مساحة خضراء، انبعاثات)، وعلى أساس ذلك يقوم بقياس ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المخططة وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لذلك فتركيب Electro filtre قلل من الانبعاثات لأقل من 8Mg/ Nm³.

ثانيا/ التقييم والمطابقة: بناء على عمليات التقييم الدورية للنظام البيئي وتطابقه مع المتطلبات القانونية للبيئة وباقي المتطلبات الأخرى، يتقرر منح أو عدم منح شهادة المطابقة، وإذا لم يحدث التطابق لن يتحصل المصنع على الشهادة البيئية.

ثالثا/ السجلات: يحضر مندوب البيئة ويوثق كل الدراسات والنتائج والتقارير وكل ما هو ذو علاقة بالبيئة في المصنع بوضوح، للتمكن من متابعة النشاط ضمن سجلات منظمة ومرتبطة، ومنسقة ومفهومة للجوء إليها وقت الحاجة والاستفادة منها لاحقا.

• مراجعة الإدارة

تقوم إدارة المصنع بالمراجعة الدورية للنظام البيئي في المؤسسة وفعاليتها، قصد معرفة مدى تحقق الأهداف من عدمها، كما تأخذ بعين الاعتبار الشكاوي المقدمة من الأطراف ذوي العلاقة.

الفرع الثاني: إجراءات الحد من التلوث في SCAEK

من خلال تبيان هدف الإدارة وغاياتها من الاداء البيئي لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، نوجز أنواع التلوث بها والاجراءات التي قامت بها المؤسسة للحد من التلوث وصولا إلى النتائج المحققة، كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 20-5: مصادر التلوث SCAEK وكيفية علاجها

نوع التلوث	إجراءات الحد من التلوث من طرف المؤسسة	النتائج
الهواء	<ul style="list-style-type: none"> - اتخذت المؤسسة بهذا الخصوص مجموعة من التدابير، وكأفضل أسلوب للحد من التلوث هو احتجاز أتربة الفرن من خلال نوعين من المرسبات: ➤ filtre a Manche (مرشحات أكمام كبيرة على مستوى منطقة الطحن، ومرشحات صغير على مستوى خط الإنتاج)، (ينظر الملحق رقم 09) - تتميز بـ: <ul style="list-style-type: none"> ○ الفعالية بنسبة 99% والقدرة على احتجاز الأتربة ذات القطر الأقل من 0.3Um؛ ○ استهلاك أقل للطاقة؛ ○ قدرة معالجة تفوق ما هو مطلوب؛ ○ قدرة على جمع الغبار بكميات كبيرة خلال الساعة. 	<ul style="list-style-type: none"> - خفض الغبار، أي أقل من القيمة المسموح بها للمؤسسة؛ - تحقيق وفورات مالية باستخدام المصافي الكهربائية ومرشحات الأكمام؛ - تخفيض سعر تكلفة الإنتاج للكيس؛ - تهدف إلى زيادة الحصص الإنتاجية بإطلاق خط إنتاجي ثاني بـ 2 مليون طن سنويا (ينظر الملحق رقم 08)
المياه	<ul style="list-style-type: none"> - اهتمت المؤسسة بإدارة المياه من خلال تطبيق تكنولوجيا الإنتاج الأنظف التي تهدف إلى ترشيد استخدام المياه والحد من تلوثها عن طريق: <ol style="list-style-type: none"> 1) تبريد غازات الكلنكار عن طريق تقنية الحلقة المغلقة التي تمنع تسرب أو صرف مياه التبريد في المجاري المائية وإعادة استخدامها بشكل دوري للغرض نفسه؛ 2) زيادة مصادر وتوزيع المياه بحفر 5 أبار على مستوى المصنع وتوفير المياه الصالحة للشرب للمناطق المجاورة؛ 3) تجهيز محطة لتصفية المياه المستعملة وإعادة تدويرها من خلال تحليل ومراقبة جودة المياه فيزيائيا وكيميائيا، بالتنسيق مع مخبر الجودة لتحليل المياه، من خلال أخذ العينات من مواقعها داخل المصنع (المطعم، الإدارة، طابق التقنيين، 	<ul style="list-style-type: none"> - الاستفادة من المياه المستعملة بإعادة استخدامها مرة أخرى في الإنتاج أو الري أي عدم هدر مورد المياه.

	<p>محطة معالجة المياه الخام) وفحصها وتحليلها للكشف عن الميكروبات والجراثيم الملوثة؛ 4) قبل تشكل الحمأة يتم إعادة استخدام المياه العادمة المعالجة لري الأشجار والنباتات من المساحات الخضراء (تدوير المياه)</p>	
<p>- الحفاظ على الموارد الطبيعية وإعادة تأهيل التربة.</p>	<p>1) تعمل المؤسسة على توسيع المساحة الخضراء فهي تشكل تقريباً 30% من المساحة الإجمالية للمصنع، مغروسة بأكثر من 2000 شجرة مضادة للرياح بجانب الفرن، بجانب منطقة الشحن؛ (ينظر الملحق رقم 10) 2) تسيير النفايات الصناعية، حيث خصصت الإدارة منطقة لعبور النفايات وجمعها وفرزها لاتخاذ القرار بتخفيضها أو معالجتها. 3) تم تزويد المصنع بشاحنة لشطف المياه (من مجاري الصرف الصحي) وتنظيف المواد الدقيقة (فرينة، إسمنت) داخل خط الإنتاج وشاحنة لرش الغبار؛ 4) إعادة تأهيل المحاجر.</p>	<p>التربة</p>
<p>- تقليل معدل الإصابات والأمراض والحوادث من خلال التشدد في تطبيق الإجراءات الوقائية من طرف العمال بالمصنع.</p>	<p>- اتخذت إدارة المؤسسة إجراءات صارمة فيما يتعلق باستخدام الأجهزة والأدوات الوقائية خاصة تلك التي تعكس الضوضاء وعزل الصوت للتقليل من مستويات الضوضاء، وإجبارية استخدامها في الموقع الصناعي مثل: الخوذة، النظارات، أحذية خاصة، اللباس الخاص بالعمل، القفازات... إلخ.</p>	<p>الضوضاء والإهتزازات</p>

المصدر: من إعداد الباحث بناء على وثائق المؤسسة المقدمة من طرف قسم البيئة

الفرع الثالث: القياس المحاسبي للأداء البيئي لـ SCAEK

تغطي المؤشرات البيئية أثار مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة على النظم الطبيعية حيث تغطي المجالات
(المواد، الانبعاثات والنفايات، الطاقة، الماء، المنتجات والخدمات، الالتزام، أثار النقل... إلخ)، وهذا بغية تحليل
سياستها اتجاه الجوانب البيئية المحددة.

أولاً: جانب المواد

تبين لنا أن موقع SCAEK قريب من المواد الخام /المواد الأولية ، حيث توصلنا إلى أن سبب اختيار
الموقع لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة هو القرب من مصادر المادة الخام الأساسية والمتمثلة في الحجر الجيري
(Calcaire) والذي يعتبر المكون الأساسي لمنتج الإسمنت، وهذا ما لاحظناه من خلال الزيارة الميدانية؛ حيث

يتم الحصول على المادة الأولية من منطقة بجانب المصنع والمسماة (عين الكبيرة)، حيث تدخل هذه المادة في المنتج بنسبة 80%، وهذا ما يساهم في تخفيض تكاليف نقل المادة الأولية إلى المصنع، كما يتم الحصول على مادة الطفلة (argile) من نفس المنطقة (عين الكبيرة)؛ بحيث تدخل كمكون ثاني في منتج الإسمنت، ويمكن التذكير أن مادة الحديد Minerai de Fer يتم الحصول عليها من منطقته (عين روى)، أما باقي المواد والمتمثلة في الرمل والحديد وغيرها فتدخل في تركيبه المنتج بنسبه 5%؛ أما مادة الجبس فيتم الحصول عليها من منطقته (جميلة)، أما مادة البوزولان Pouzzolane تدخل في تركيبة مادة الإسمنت بنسبه 11% ويتم الحصول عليها من منطقته (بني صاف)، أما مادته laitier فيتم الحصول عليها من منطقة (عنابة: فضلات مؤسسة الحجر).

يمكننا القول أن قرب المؤسسة من المادة الأولية الأساسية، قد وفر لها تكاليف نقل من أماكن بعيدة إلى موقع الإسمنت وتحمل تكاليف متدنية جدا لنقل المواد التي تمثل فقط ما نسبته 5% من مكونات المنتج، أما باقي التكاليف فهي غير متحكم فيها نظرا لبعدها عن المناطق السالفة الذكر (عين روى، جميلة، بني صاف، عنابة) قد حملها تكاليف نقل مرتفعة، خاصة وأنها لا تملك وسائل نقل خاصة بها مما يستدعي دائما كراء معدات نقل بأسعار خيالية.

الجدول الموالي يوضح استخدام المادة الأولية في عمله صناعة الإسمنت — SCAEK:

جدول رقم 21-5: المدخلات والاستهلاكات من المواد الأولية

2011			2010			المواد الأولية
انحراف	الاستهلاك	المدخلات	انحراف	الاستهلاك	المدخلات	
3062	1563742	1560680	10383	1317659	1307276	الحجر الجيري
2768	103113	100345	15	86015	86050	المارن
4962	67199	62237	3333	56531	59864	الحديد
10	41434	41444	11680	40320	52000	الجبس
1493	55664	54171	350	55010	54660	الحجر الجيري (Ajout)
2772	42933	45705	1005	85363	84358	بزولان
2229	1732272	1734501	12	1 460 823	1460835	الفرين
2013			2012			المواد الأولية
انحراف	الاستهلاك	المدخلات	انحراف	الاستهلاك	المدخلات	
12002	10539102	10527100	22341-	1474759	1497100	الحجر الجيري

1053	91497	92550	652	10023	10675	المارن
1327	78645	77318	18728	71104	89832	الحديد
51897	102057	50160	9294	50728	41434	الجبس
35	114990	114955	1139	114597	113458	الحجر الجيري (Ajout)
47205	48142	95347	40322	30056	70378	بزولان
450	1709695	1709245	1876	1646010	1647886	الفرين
	2015			2014		المواد الأولية
انحراف	الاستهلاك	المدخلات	انحراف	الاستهلاك	المدخلات	
33269	1602950	1569684	4355	1602495	1606850	الحجر الجيري
7065	132685	139750	1979	91159	89180	المارن
7135	93526	86391	2684	77203	79887	الحديد
2842	66821	63979	4866	65252	70118	الجبس
10952	102892	91940	988	75162	76150	الحجر الجيري (Ajout)
22372	109468	131840	19765	110911	91146	بزولان
773	1796620	1795847	2263	1791067	1788804	الفرين

المصدر: من إعداد الباحث بناء على معلومات مديره الإنتاج للمؤسسة محل الدراسة

من الجدول أعلاه؛ يتضح أن المؤسسة استطاعت تحقيق وفورات في المواد الأولية بكميات متناقصة من سنة إلى أخرى، ويرجع ذلك إلى تطبيق نظام الجودة وعمليات التحديد على مستوى خط الإنتاج، وكذلك عمليات الصيانة المناسبة، وهذا مما يدل على زياده كفاءة المؤسسة في استغلال المواد الأولية، تنتج المؤسسة منتج نصف مصنع متمثل في الكلنكر والمنتج التام الصنع متمثل في مادة الإسمنت، حيث الجدول الموالي يوضح المقدر مع المحق لإنتاج المنتجين بالمؤسسة محل الدراسة:

جدول رقم 22-5: إنتاج الكلنكر والإسمنت في SCAEK

2011			2010			الإنتاج
انحراف	المحقق	المقدر	انحراف	المحقق	المقدر	
219096	1219096	1000000	64648	1054648	990000	الإسمنت
242040	1022040	780000	60286	861886	801600	الكلنكر
2013			2012			الإنتاج

المقدر	المحقق	انحراف	المقدر	المحقق	انحراف	
1000000	1266004	266004	1000000	1028414	28414	الإسمنت
779000	971146	192146	770000	1008720	238720	الكلنكر
2015			2014			الإنتاج
المقدر	المحقق	انحراف	المقدر	المحقق	انحراف	
990000	1054648	64648	1000000	1219096	219096	الإسمنت
801600	861886	60286	780000	1022040	242040	الكلنكر

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على معلومات مديره الإنتاج للمؤسسة محل الدراسة

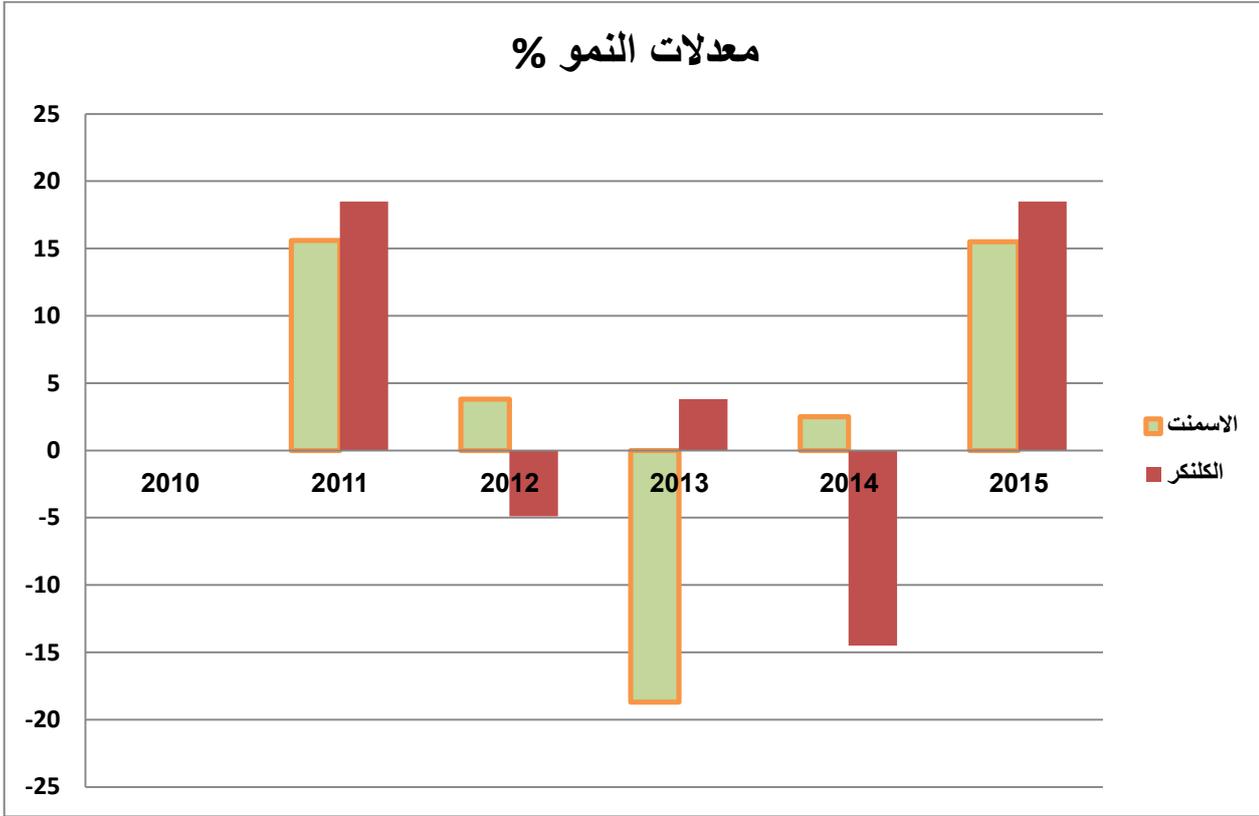
من خلال الجدول أعلاه؛ تبين أن المؤسسة مسطرة في إنتاجها قاعدة متمثلة في إنتاج 1000000 طن سنوياً، لكن المؤسسة أحيانا تحقق كميات إنتاج أكثر من كمية الإنتاج المحددة، وبإجراء مقابلة مع مدير الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة؛ تبين لنا أن المؤسسة تتعرض إلى حالات توقف أحيانا للصيانة وبعض التوقفات المفاجئة أحيانا أخرى مما يستدعي توقع كميات إنتاج أقل من 1000000 طن سنوياً تفادياً للحيطة والحذر هذا من جهة، ومن جهة أخرى التحفيزات المقدمة للعمال بمنطقة الإنتاج تؤدي إلى إنتاج طاقة إضافية تفوق الكميات المسطرة، حيث يمكن إيجاز معدلات النمو بالنسبة لمادة الكلنكر والإسمنت وفق الجدول والشكل البياني التالي:

جدول رقم 23-5: معدلات نمو إنتاج المحقق لمادة الإسمنت والكلنكر

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
معدلات	-	%15,6	%3,8	%18,7-	%2,5	%15,5	الإسمنت
النمو	-	%18,5	%-4,9	%3,8	%-14,5	%18,5	الكلنكر

المصدر: من إعداد الباحث وفقاً للجدول أعلاه

شكل رقم 23-5: معدلات نمو إنتاج المحقق لمادة الإسمنت والكلنكر



المصدر: من إعداد الباحث

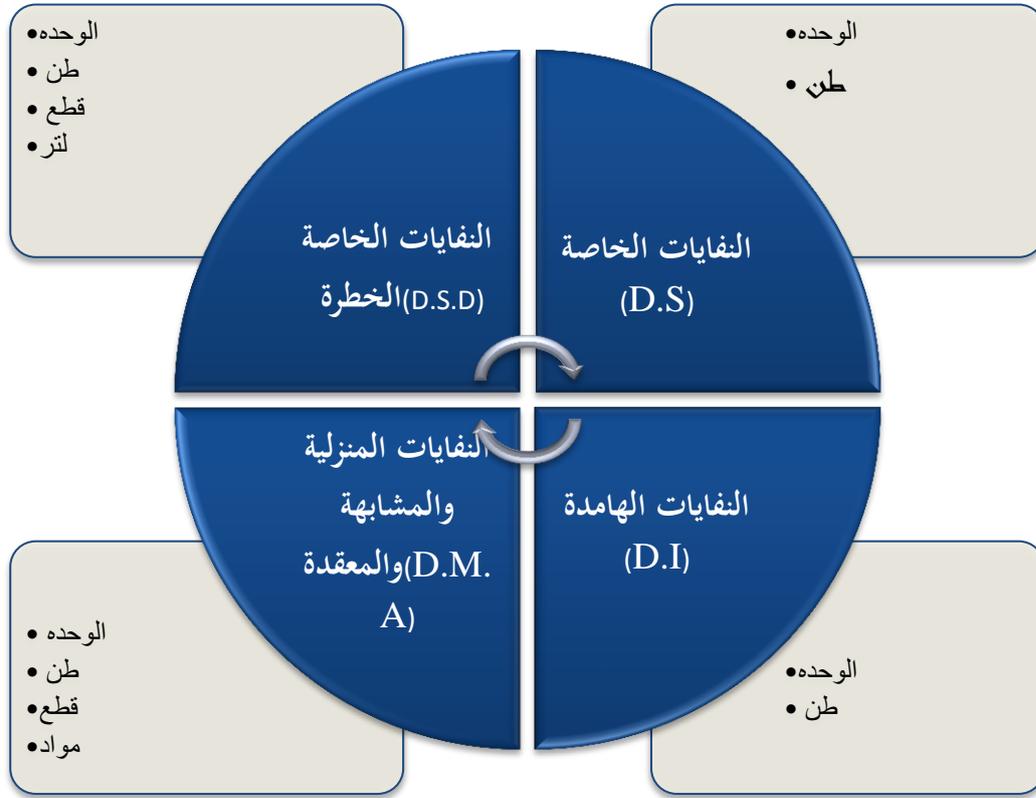
من الجدول والشكل البياني أعلاه؛ نجد أن نسبة إنتاج الإسمنت في تزايد مستمر من سنة 2011 التي بلغت 15,6 % ثم تراجع سنة 2012 إلى 3,8%، لتتخفف سنة 2013 إلى مستوى 18,7%، لتتعد الارتفاع سنتين 2014 و2015 وصولاً إلى مستويات مرتفعة جداً أكثر من 1000000 طن سنوياً، ففي سنة 2015 التي بلغت 1219096 طن أي بزيادة قدرها 219096 طن بمعدل نمو 15,5 %، كم سبقت الإشارة فإن التذبذبات في الإنتاج سببها الرئيسي في تهيئة معدات الإنتاج وبعض التوقفات التي يعترض لها المصنع، بالإضافة إلى الطلب المتزايد على مادة الإسمنت مما يجعلها تزيد في كميات الإنتاج.

ثانياً: جانب النفايات السائلة والصلبة

• تسيير النفايات ومعالجتها في مؤسسة SCAEK

تصنفها إدارة النفايات إلى أربعة عناصر وفقاً للشكل التالي:

شكل رقم 24-5: إدارة النفايات في SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث وفقا لوثائق مقدمة من قسم البيئة بالمؤسسة محل الدراسة

تمر عملية تسيير النفايات بـ: SCAEK بالمراحل التالية:

- **تصنيف النفايات:** تصنف النفايات حسب درجة خطورتها إلى نفايات خاصة خطيرة، نفايات خاصة، نفايات منزلية، نفايات هامدة؛
 - **فرز النفايات:** وتتم حسب التصنيف السابق الذكر ليسهل معالجتها؛
 - **تخزين النفايات:** خصصت مستودعات محددة لإلقاء النفايات فيها، كل حسب نوعها بحيث تكون الأماكن نظيفة ومؤقتة، منها المستودعات المغطاة والتي تخص النفايات الضارة والخطرة (كالزيوت) والمستودعات غير المغطاة والتي تخص النفايات الصلبة العادية؛
 - **معالجة النفايات:** بعد نقل النفايات إلى المستودع والفرز حسب التصنيف السابق؛ تأتي عملية المعالجة وهي كالتالي:
- 1) **التخلي/ التخلص:** يتخلى المصنع عن الزيوت المستعملة إلى مؤسسة نفعال وإرجاعها إلى المورد، وتسترجع المؤسسة البطاريات المستعملة؛
 - 2) **الحرق:** تقوم إدارة النفايات بحرق النفايات التي لا يمكن بيعها أو إعادة تدويرها أو استرجاعها (أكياس الإسمنت التالفة، الأدوية الفاسدة)؛

3) البيع في المزاد العلني: للنفايات الداخلية والصلبة؛

4) متابعة النفايات: تكون هناك عملية متابعة للنفايات ابتداء من المرحلة الأولى لمسؤول المعالجة، وفي حالة البيع يتم تتبع العملية لحين وصولها للمشتري، وعلى المسؤول تحرير فاتورة للمشتري، وكما يجب أن يكون معتمداً من طرف الدولة.

وفي ما يلي جدول يوضح قائمة النفايات التي تنتج من طرف مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة:

جدول رقم 24-5: قائمة النفايات التي تنتج من طرف SCAEK

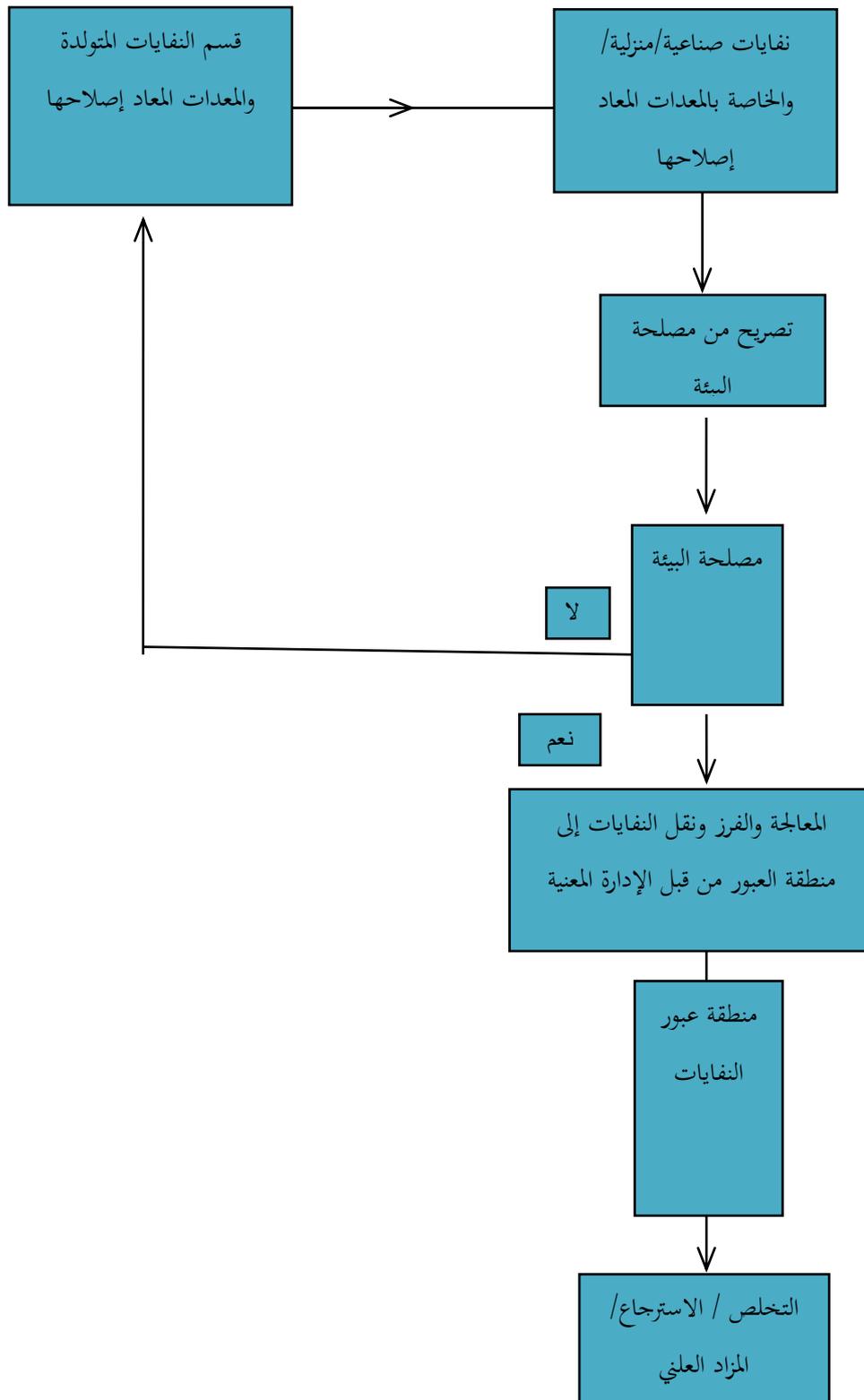
رقم النفايات	النفايات الخاصة	رقم النفايات	النفايات الخاصة	رقم النفايات	النفايات المنزلية
20.1.19	بطاقات ومكونات الكترونية	8.4.99	الدهن، الطلاء الغراء، معجون للصق	20.1.99	نفايات المطبخ المعدنية المصفاة غير الملوثة للدهاء، الكوابل الكهربائية بمختلف المعادن.
16.11.5	الأجر والإسمنت المكسر	18.1.8	الأدوية منتهية الصلاحية	10.13.99	المعدات الكهربائية التالفة، الخردوات، كرة الطحن، المستعملة، البرامل المعدنية.
10.13.99	نفايات الإسمنت واكياس الإسمنت غير الصالحة	18.1.1	نفايات أنشطة العلاج الطبي) القطن و الابر)	20.1.1	أوراق التعبئة وخارج التعبئة
10.13.8	المواد غير طازجة	16.6.1	مجمعات البطاريات	20.1.7	التغليف البلاستيكي غير ملوث
10.13.1	بقايا الفريجة	16.1.4	المصفاة) الزيت الغازي والزيت (والملوثة للهواء	20.1.6	نفايات المطبخ العضوية
8.3.8	نفايات عبوات حبر الطباعة المسحوق	13.2.3	منشقات لتنظيف التلوث داخل الآلات	16.1.1	الاطارات المستعملة، المطاط كالأحزمة.

جيب الترشيح غير ملوث.	20.1.5				
الكوابل المغلفة بعلب من الحطب.	20.1.3				

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على لمعطيات قسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

والشكل الموالي يوضح طريقة إدارة النفايات داخل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة:

شكل رقم 25-5: إدارة النفايات في SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث

وفي ما يلي معلومات حول كمية النفايات المنتجة بالمؤسسة محل الدراسة:

- **نفايات الخاصة الخطرة (D.C.D):** وهي المواد التي تحتوي على مواد ومركبات سامة يمكن أن تضر بصحة الإنسان أو بالبيئة كنفايات نشاط العلاج (إبر وأدوية تالفة، قماش التنظيف الملوث، البطاريات، الزيوت المستعملة إلخ)، هذه النفايات في SCAEK تخضع لقانون رقم 05-315 بتاريخ 10 سبتمبر 2005 الخاص بتسيير النفايات الخاصة.

هذه النفايات تبعا لهذا الصنف D.C.D موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 25-5: نفايات الخاصة الخطرة (D.C.D) في SCAEK

2013	2012	2011	2010	تصنيف النفايات	الوحدة	رقم النفايات	ت
الاجمالي							
0,000	0,000	0,000	-	الطلاء، الدهن، الغراء، معجون للصق	طن	8.4.99	1
0,000	0,000	0,250	-	الأدوية منتهية الصلاحية	كغ	18.1.8	2
7,828	0,134	30,870	-	نفايات انشطه العلاج الطبي(القطن، الابر)	كغ	18.1.1	3
36,000	61,000	51,000	-	مجمعات البطاريات	قطع	16.6.1	4
520,000	315,000	210,000	-	المصفاة (الزيت الغازي، الزيوت الملوثة للهواء)	قطع	16.1.4	5
0,120	2 600,030	0,100	-	مناشف لتنظيف التلوث داخل الآلات	طن	15.2.1	6
23 320	10 500,000	17 900,000	-	نفايات نفطيه : الزيت والشحم المستعمل	طن	13.2.3	7
0,000	0,000	0,000	-	الشحوم المستعملة	طن	8.4.99	8

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

- **النفايات الخاصة (D.S):** وهي تعبر عن كل النفايات الناتجة عن نشاط المؤسسة وبحكم طبيعتها ومكوناتها لا يمكن جمعها وفرزها ومعالجتها مع النفايات الأخرى (كالخرطوشات، آلات الطباعة، مكونات إلكترونية، نفايات الإسمنت، الطوب المستعمل)، وهذه النفايات تبعا لهذا الصنف D.s موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 26-5: النفايات الخاصة (DS) في SCAEK

2013	2012	2011	2010	تصنيف النفايات	الوحدة	رقم النفايات	ت
الاجمالي							
0,150	0,000	0,020	-	بطاقات ومكونات الكترونيه	طن	20.1.19	9
900,000	500,000	600,000	-	الاجر والإسمنت المكسر	طن	16.11.5	10
456,873	310,000	505,000	-	نفايات الإسمنت	طن	10.13.99	11

10,627	18,0441	11,592	-	أكياس الإسمنت الممزقة	طن	10.13.99	12
0,000	85,000	340,000	-	المواد غير طازجة	طن	10.13.8	13
420,000	550,000	335,000	-	بقايا الفريسة	طن	10.13.1	14
102,000	252.0	0,000	-	خرطوشه، وشاح المطبوعات	قطع	8.3.8	15

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

- النفايات المنزلية والمشابهة والمعقدة (D.M.A): هي نفايات ناتجة عن النشاطات المنزلية والنفايات المماثلة الناتجة عن كل النشاطات الصناعية أو التجارية من حيث مكوناتها تشبه النفايات المنزلية، وهذه النفايات تبعا لهذا الصنف موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 27-5: النفايات المنزلية والمشابهة والمعقدة (D.M.A) في SCAEK

2013	2012	2011	2010	تصنيف النفايات	الوحدة	رقم النفايات	ت
الاجمالي							
0,254	1,791	0,806	-	المعادن الصغيرة (علب)	علب	20.1.99	15
0,000	100,000	0,000	-	مرشحات الهواء	كغ	20.1.99	16
0,201	0,950	0,300	-	الكابلات الكهربائية	كغ	20.1.99	17
0,000	0,080	0,025	-	الاجهزة الكهربائية والمعدات التالفة	قطع	10.13.99	18
4,936	9,486	7,149	-	الورق والورق المقوى (باستثناء التعبئة والتغليف)	قطع	20.1.1	19
0,221	5,655	4,183	-	التعبئة والتغليف البلاستيكية	طن	20.1.7	20
3,040	2,020	6,418	-	نفايات المطبخ العضوية	طن	20.1.13	21
0,500	1,700	8,500	-	المسبوكات	طن	10.13.99	22
0,000	0,000	0,000	-	أنايب	قطع	20.1.6	23
0,000	0,000	0,000	-	الاطارات المستعملة	عدد	16.1.1	24
1 560,000	920,000	1 165,000	-	المطاط	عدد	16.1.1	25
71,600	22,700	2 218,250	-	خردة	عدد	10.13.99	26
1 702,000	9 470,000	5 487,000	-	أكياس ومرشحات الأقمشة	طن	20.1.5	27
6,268	12,570	13,190	-	معدات خشبية	عدد	20.1.3	28
40,000	100,000	37,580	-	كريات	طن	10.13.99	29
23,000	51,000	174,000	-	برامل معدنيه	عدد	10.13.99	30

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

- النفايات الهامدة (D.I): هي كل النفايات الناتجة عن استغلال المحاجر والمناجم وأشغال الهدم والبناء والترميم، والتي لا يطرأ عليها أي تغيير فيزيائي أو كيميائي أو بيولوجي عند إلقائها والتخلص منها في المفارغ وهذه النفايات تبعا لهذا الصنف موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 28-5: النفايات الهامدة (D.I) في SCAEK

2013	2012	2011	2010	تصنيف النفايات	الوحدة	رقم النفايات	العدد
الاجمالي							
45 000,000	52 000,000	52 000,000	-	التعقيم	طن	1.3.2	31
0,000	0,000	0,000	-	حمض ازاله الترسبات	لتر	غير معرف	32
0,000	0,000	0,000	-	زجاج فارغ	قطع	غير معرف	33
0,000	0,000	0,000	-	نفايات البناء والهدم (الطوب، الخرسانة والحصى)	-	17.1.4	34

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

أما أنواع النفايات المنتجة من قبل المؤسسة محل الدراسة لسنة 2014 و 2015 فهي كالتالي:

- نفايات الخاصة الخطرة (D.C.D) لسنة 2014، 2015 موضحة وفق الجدول التالي:

جدول رقم 29-5: نفايات الخاصة الخطرة (D.C.D) لسنة 2014، 2015

2015	2014	تصنيف النفايات	الوحدة	رقم النفايات	ت
0,000	0,000	الطلاء، الدهن، الغراء، معجون للصق	طن	8.4.99	1
0,023	0,000	الأدوية منتهية الصلاحية	كغ	18.1.8	2
0,000	0,065	نفايات انشطه العلاج الطبي(القطن، الابر)	كغ	18.1.1	3
52,000	124,000	مجمعات البطاريات	قطع	16.6.1	4
950,000	801,000	المصفاة (الزيت الغازي، الزيت، الملوثة للهواء)	قطع	16.1.4	5
0,180	0,100	مناشف لتنظيف التلوث داخل الآلات	طن	15.2.1	6
30 200	30 800	نفايات نفضية: الزيت والشحم المستعمل	طن	13.2.3	7
0,000	0,000	الشحوم المستعملة	طن	8.4.99	8

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

- نفايات الخاصة (D.C) لسنة 2014، 2015 موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 30-5: نفايات الخاصة (D.C) لسنة 2014، 2015

2015	2014	تصنيف النفايات	الوحدة	رقم النفايات	ت
0,000	0,000	بطاقات ومكونات الكترونيه	طن	20.1.19	9
700,000	850,000	الأجر والإسمنت المكسر	طن	16.11.5	10
1 080,000	550,000	نفايات الإسمنت	طن	10.13.99	11
9,868	9,481	أكياس الإسمنت الممزقة	طن	10.13.99	12
0,000	0,000	المواد غير طازجة	طن	10.13.8	13

1 280,000	610,000	بقايا الفريضة	طن	10.13.1	14
0,000	0,115	خرطوشه، وشاح المطبوعات	قطع	8.3.8	15

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

■ النفايات المنزلية والمشابهة والمعقدة (D.M.A) لسنة 2014، 2015 موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 31-5: النفايات المنزلية والمشابهة والمعقدة (D.M.A) لسنة 2014، 2015

العدد	رقم النفايات	الوحدة	تصنيف النفايات	2014	2015
15	20.1.99	علب	المعادن الصغيرة (علب)	0,348	0,291
16	20.1.99	كغ	مرشحات الهواء	0,000	0,000
17	20.1.99	كغ	الكابلات الكهربائية	2,150	0,500
18	10.13.99	قطع	الاجهزة الكهربائية والمعدات التالفة	0,100	0,100
19	20.1.1	قطع	الورق والورق المقوى (باستثناء التعبئة والتغليف)	8,983	6,918
20	20.1.7	طن	التعبئة والتغليف البلاستيكية	0,269	0,228
21	20.1.13	طن	نفايات المطبخ العضوية	5,680	5,388
22	10.13.99	طن	المسبوكات	27,275	15,180
23	20.1.6	قطع	أنابيب	0,000	0,000
24	16.1.1	عدد	الاطارات المستعملة	0,000	0,000
25	16.1.1	عدد	المطاط	1 901,000	3 357,000
26	10.13.99	عدد	خرده	31,250	60,230
27	20.1.5	طن	اكياس ومرشحات الأقمشة	2,136	1 087,000
28	20.1.3	عدد	معدات خشبية	16,200	3,170
29	10.13.99	طن	كريات	108,000	65,000
30	10.13.99	عدد	برامل معدنية	8,000	25,000

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

■ النفايات الهامدة (D.I): لسنة 2014، 2015 موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 32-5: النفايات الهامدة (D.I) لسنة 2014، 2015

العدد	رقم النفايات	الوحدة	تصنيف النفايات	2014	2015
31	1.3.2	طن	التعقيم	54 000,000	64 000,000
32	غير معرف	لتر	حمض ازالة الترسبات	0,000	0,000
33	غير معرف	قطع	زجاج فارغ	0,000	0,000
34	17.1.4	-	نفايات البناء والهدم (الطوب، الخرسانة والحصى)	0,000	0,000

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

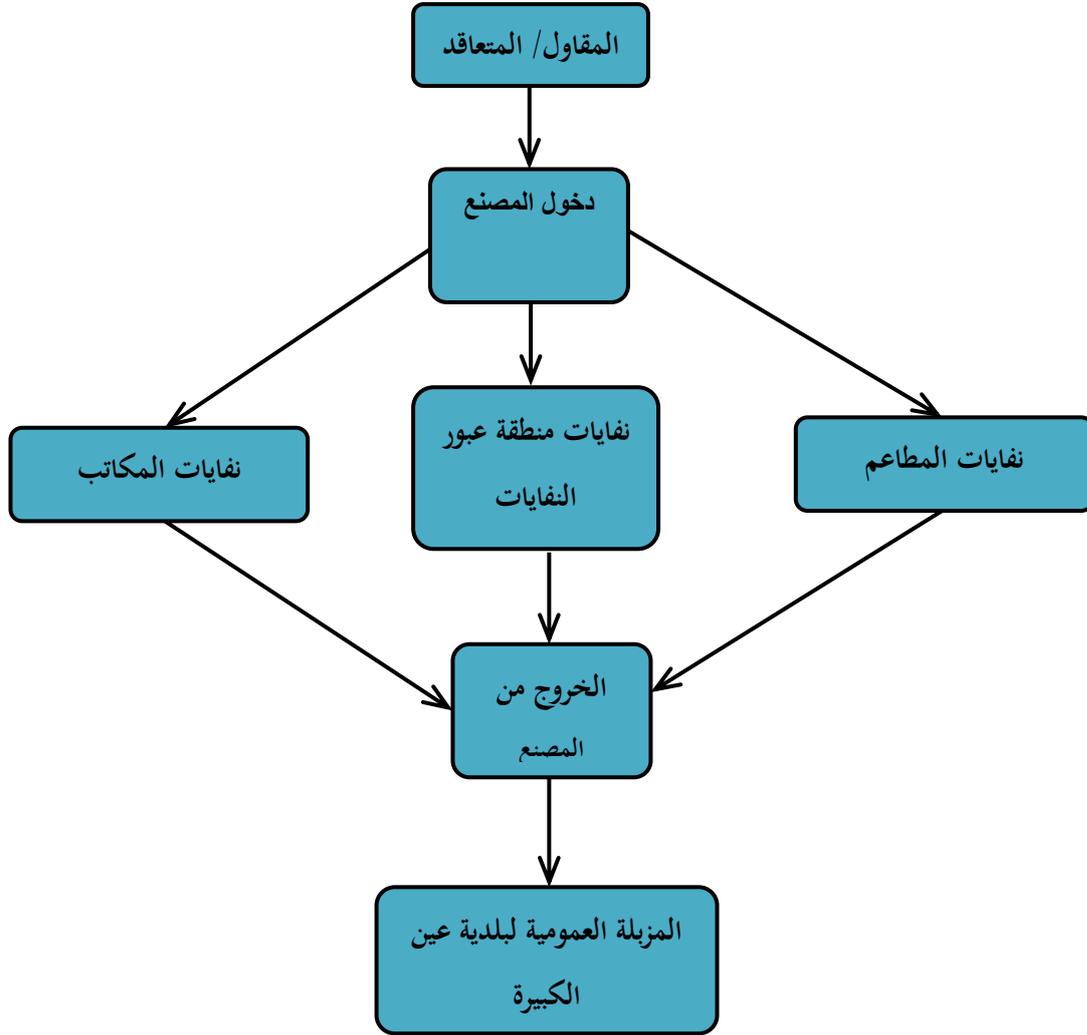
من الجداول أعلاه؛ يتضح لنا أن سعياً من مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة للحفاظ على البيئة وتطبيقاتها لمبادئ الإيزو 14000 (ينظر الملحق رقم 11) فإنها تقوم بتسيير جميع النفايات السابقة، بدءاً من تنظيمها داخل كل قسم وإرسال محضر خاص بها، ثم نقلها إلى مراكز التخزين ووضع كل منها في مكانه، وبعدها تأتي مهمة مسؤول البيئة في المعالجة والتي تنقسم إلى ثلاثة أنواع، منها ما يتم التخلص منه نهائياً بحرقها، وأخرى يتم استرجاعها ومنحها مجاناً للمؤسسات أخرى، ونوع ثالث يتم استرجاعه وإعادة استغلاله أو بيعه، وسيتم تبيانها كما يلي:

- الدهن والطلاء والغراء ومعجون اللصق يتم حرقها في الفرن؛
- الأدوية المنتهية الصلاحية يتم حرقها، لكن بالنسبة للمؤسسة فإن المركز الطبي يقوم بإعطائها للصيديات قبل وصول تاريخ نهاية صلاحيتها بمدة مقبولة؛
- نفايات أنشطة العلاج الطبي (القطن، الإبر) يتم الاحتفاظ بها على مستوى العيادة داخل أكياس خاصة في الخزانة لتأتي بعد مسؤولية البيئة لأخذها ثم حرقها؛
- البطاريات يتم بيعها؛
- المصفاة (الزيت الغازي، الزيت، الملوثة للهواء) يتم بيعها؛
- مناشف لتنظيف التلوث داخل الآلات وهي خاصة بكل آلة على حدى يتم حرقها؛
- الزيت والشحم المستعمل يتم إعادة تدويرها واستعمالها في تشغيل أو إصلاح الآلات داخل المؤسسة إذا كانت الكمية في الحدود المسموح بها، أما في حالة وجود كميات كبيرة منها فإنه يتم الاحتفاظ بما يحتاجونه والباقي منه يعطى لمؤسسة نفضال في إطار اتفاقيات في مجال البيئة، أما حالياً فيباع بإجراء مزاد علني في الجرائد لاختيار أفضل زبون من باقي الزبائن، شرط أن يكون له تصريح من قبل الدولة على أنه متخصص في معالجة هذا النوع من النفايات وسيعيد استخدامها، وهذا الإجراء مجبراً على تطبيقه جميع المؤسسات الداخلة في هذا السوق خاصة مع النفايات الخطرة منها، حتى لا تقع في أيادي غير آمنة فيتم أما تهريبها أو عمل أشياء مخالفة بها؛
- بطاقات ومكونات إلكترونية يتم بيعها؛
- الأجر والإسمنت المكسر الناتج عن تلبس الفرن لارتفاع درجة الحرارة داخله، حيث يتم إعادة تدويره (بعد تشققه ونهاية صلاحيته) بطحنه مع إضافته مع الإسمنت وتعويضه بأجر آخر جديد، والأن المؤسسة تقوم في هذا المجال بدراسات للحصول على أجر مستورد من الخارج مقاوم للحرارة تطول مدته داخل الفرن؛
- بقايا الإسمنت يتم إعادة تدويرها وإضافتها للإسمنت؛
- أكياس الإسمنت غير الصالحة يتم حرقها؛

- المواد غير الطازجة؛ واثناء عملية إنتاج الإسمنت يمكن الحصول على الكلنكر غير الطازج فيتم إعادة تدويره و اضافته إلى الإسمنت؛
- بقايا الفرينة يتم إعادة تدويرها؛
- كرتوشات وشريط الطبع يتم بيعها؛
- نفايات المطبخ المعدنية يتم الاحتفاظ بها في المخزن وعند وصولها إلى كمية معينة يأتي اعوان البلدية لأخذها؛
- المصفاة غير الملوثة يتم بيعها؛
- الكوابل الكهربائية (بمختلف المعادن) يتم بيعها؛
- المعدات والآلات الكهربائية التالفة يتم بيعها؛
- أوراق التعبئة وخارج التعبئة يتم حرقها؛
- التغليف البلاستيكي غير الملوث يقوم أعوان البلدية بأخذها؛
- نفايات المطبخ العضوية يقوم أعوان البلدية بأخذها؛
- أنابيب مشعة يتم بيعها؛
- الإطارات المستعملة يتم بيعها؛
- المطاط كالأحزمة يتم بيعها؛
- الخردوات من حديد وآلات غير صالحة يتم بيعها؛
- جيب الترشيح غير ملوث كانت المؤسسة تقوم بحرقه أما الآن فقد وجدت زبونا له وهي تقوم ببيعه؛
- الكوابل المغلقة بعلب من الحطب يتم بيع هذه العلب؛
- كرة الطحن المستعملة ولها أوزان عدة (25/40/50/60/90) تقوم بطحن الفرينة فإذا تكسرت يتم بيعها للمؤسسة الموردة لها Algérienne Fonderie de Tiaret والتي تقوم بإعادة تدويرها؛
- البراميل المعدنية يتم بيعها.

الشكل الموالي يوضح كيفية تسيير النفايات في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة:

شكل رقم 26-5: تسيير نفايات SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث

من الشكل أعلاه؛ تقوم المؤسسة محل الدراسة من خلال سياستها للمساهمة في حماية البيئة، بالتعاقد مع مؤسسات أخرى وحرقت نفاياتها داخل الفرن في مراحل إنتاج الإسمنت، منها نفايات المستشفيات، الدخان، النفايات البلدية، وهذا المعالجة هي نفسها تمت مع مؤسسة صيدال للأدوية حيث أرسلت نفاياتها من الأدوية لمؤسسة لافارج هولسيم بالمسيلة.

إضافة إلى المعالجة؛ يقوم مسؤول البيئة بالتصريح على النفايات الخاصة الخطيرة كما هي مبينة في الجدول

التالي:¹

¹ القانون رقم 05 / 315، يحدد كفايات التصريح بالنفايات الخاصة الخطرة، المؤرخ في 10 سبتمبر 2005، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 62، سنة 2005.

جدول رقم 33-5: التصريح بالنفائيات الخطرة

البيان	الزيوت المستعملة	الرصاص الناتج عن البطاريات المستعملة
رقم النفائيات	13.2.3	16.6.1
نوع النفائيات	سائل	صلب
الحجم	2300 لتر	36 قطعة
المكونات الكيميائية	الزيوت المعدنية	الرصاص والكبريت
درجة الخطر	مضر	سام
التخزين	براميل معدنية 200 ل خزان من 3000 لتر مكان هوائي محدد للتخزين مسيج ومبني	مكان هوائي محدد للتخزين مسيج ومبني
معدات	المحركات، علبة السرعة، العتاد، اداة الضغط، التشحيم	الآلات ومعدات العمليات

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه؛ يتبين أن للمؤسسة كما سبقت الإشارة إليه نوعين من النفائيات الخطيرة، الزيوت والرصاص الناتج عن البطاريات المستعملة، فهي مضرّة وسامة وخطرة على البيئة، لذا يتم الاحتفاظ بها في براميل وخزانات متواجدة في مكان مسيج ومبني لتفادي حصول أي ضرر منها، لتأتي بعد ذلك عملية معالجتها، أما بالنسبة للمواد الأولية فليس هناك خطر منها كما تم تبيانها سابقا، كما يتم التصريح أيضا بحجم هذه النفائيات ودرجة خطورتها ومصدرها (المعدات)، إضافة إلى التصريحات السابقة عن نوعية وحجم النفائيات الخطرة يتم التصريح على معالجتها كما بينه الجدول التالي:

جدول رقم 34-5: طرق معالجه النفايات الخطرة

المعالجة	الزبوت المستعملة	الرصاص الناتج عن البطاريات المستعملة
المخزن	خدمة تسيير المخزون	خدمة تسيير المخزون
الاستعمال	قسم المواد الأولية وقسم الميكانيك	قسم المواد الأولية ومكان توقف السيارات
طريقة التحكم والتخلص	إعادة الإستعمال لتشحيم 2000 لتر بيع في المزاد العلني للحاصلين المعتمدين 4000 لتر حصول نفضال على 17000 لتر	بيع لمستقبلي النفايات 36 بطارية مختلفة النماذج
نوع المعالجة	اعادة التدوير، التحويل، البيع	بيع

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه، يتضح التصريح عن معالجة النفايات الخطرة، التي نجدها تبدأ بدخول الألة إلى المخزن يتم استعمالها من طرف قسمي المواد الأولية والميكانيك بالنسبة للزبوت المستعملة وقسمي المواد الأولية ومكان توقف السيارات للبطاريات لتخرج النفاية على شكلها الخام، إلا أن المؤسسة لا تقوم بمعالجتها أو رسكلتها بل إعادة استعمالها أو تحويلها أو بيعها.

من خلال سعي المؤسسة للمحافظة على البيئة فإنها تتفادى دائما تخزين النفايات بالمستطاع، وخاصة الخطيرة منها وذلك وفق للقوانين والتشريعات المفروضة والمتمثلة في:

- ✓ إعادة استعمال الزبوت المستعملة في تشحيم الآلات الإنتاج؛
- ✓ إعادة تحصيل هذه الزبوت ببيعها واعطائها مجاناً لمؤسسة نفضال، أما البطاريات فيتم بيعها في المزاد العلني؛
- ✓ زيادة مدة استعمال الزبوت والبطاريات عند الشراء اخذين في الاعتبار الجودة والسعر؛
- ✓ اعتماد طريقة وقائية للسيطرة على المخاطر من خلال تسييج وبناء مكان للهواء الطلق خاص بالنفايات الخطرة؛
- ✓ كل مادة مرتبطة بعملية إنتاج الإسمنت يعاد تدويرها في مكان خاص ومعالجتها بأجهزة التدوير.

وما يمكن الإشارة إليه إن قيام المؤسسة بهذه الاجراءات قد أكسبها فوائد واورادات سواء بتخفيض تكلفة التخزين أو بالمقابل الذي تم الحصول عليه من المعالجة، حيث يتم تحصيل خلال السنوات السابقة الايرادات التالية وفقا للجدول الموالي:

جدول رقم 35-5: إيرادات ناتجة من النفايات

2015	2014	2013	2012	2011	2010	الوحدة	أنواع النفايات المباعة
المبلغ / الكميات							
/	/	/	/	/	/	كلغ	خردوات
/	/	/	/	35000	1162426	دج	
/	/	/	/	4520	/	كلغ	بطاريات
/	/	/	/	31640	2280	دج	مستعمله
/	/	17000	83	182	/	لتر	زيوت مستعمله
/	/		16600	108000	6200	دج	
/		/	77360	172040	/	كلغ	الحديد
/	/	/	/	189400	69920	دج	
/	/	/	/	9840	/	كلغ	قطع
/	/	/	/	255840	57600	دج	
/	59220	/	17840	37580	/	كلغ	كريات الطحن
2760000	829080	/	446000	977080	948050	دج	

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم البيئة للمؤسسة محل الدراسة

يبين الجدول أعلاه؛ كمية وقيمة النفايات التي قامت مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة ببيعها في السوق العلني متمثلة في: الخردوات، الزيوت المستعملة، البطاريات المستعملة وغيرها.

■ إجراءات ترشيد الاستهلاك في SCAEK

في سياق سياسة SCAEK لترشيد استهلاك الموارد تقوم المؤسسة باتخاذ سلسلة من الإجراءات حسب

الجدول الموالي:

جدول رقم 36-5: آليات ترشيد استهلاك الموارد

نوع الاستهلاك	ترشيد الاستهلاك	الآلية والاستخدام
الطاقة الحرارية	- الاستخدام الأمثل لاستهلاك الغاز وعدم هدره.	1. تحقيق الرقابة على الطاقة في جميع مراحل الإنتاج لتقليل التكاليف وتحسين الإنتاجية (طهي الكلنكر يتطلب درجة حرارة عالية)؛ 2. قليل توقعات الفرن أثناء عمليات الإنتاج واستبدال الطوب الحراري بشكل منتظم مع تركيب جهاز للحد من انبعاث الغاز CO_2 ، SO_2 .
الغاز الطبيعي	- تحسين كفاءة استخدام الطاقة.	1. استخدام أكفا للطاقة عند تبريد الكلنكر؛ 2. استرجاع الحرارة من غازات العادم عند التسخين والتبريد.
الطاقة الكهربائية	- تخفيض استهلاك الطاقة الكهربائية بناء على فواتير الكهرباء 2006-2015 فإن استهلاك الصناعة للكهرباء هي أقل من 50% من الطاقة المستعملة أي أن هناك انخفاض في كمية الكهرباء المستهلكة.	1. استخدام مصابيح ذات إنارة جيدة بطاقة منخفضة؛ 2. تثقيف الموظفين، على إطفاء الأنوار غير المستعملة؛ 3. استعمال المرشحات الكهروستاتيكية ومرشحات الأكمام التي تقل كمية الطاقة الكهربائية المستهلكة فيها وتستخدم ل: - تعبئة وشحن بطاريات 10 فولط للتحكم في الفرن؛ - مولد 30 كيلو فولط kva لتغذية قاعة المراقبة والمختبر؛ - مولد 10 kva لتغذية فروع المحطات؛ - مجموعات كهربائية من مولدات الطوارئ (2000kva)، (للطوارئ وتزويد المنشآت الحساسة) (إضاءة، نظام وقائي من الحرائق، مضخات المياه).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الوثائق والسجلات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة

رابعاً: جانب استهلاك المياه

يعتبر الماء مورد جد هام من دونه أو نقصه تصعب الحياة، لذا كان من المساعي الأولى للمؤسسة ترشيد استهلاكه، لذلك إن معظم الشكاوى التي كانت تصل إليها ناتجة عن نقص كمية الماء المزود للمناطق المجاورة من بلدية أولاد عدوان وحتى دائرة عين الكبيرة لأن أكبر كمية كان يستهلكها المصنع.

الجدول التالي يوضح تطور استهلاك الماء للمؤسسة كما يلي:

جدول رقم 37-5: تطور استهلاك الماء خلال الفترة 2000-2015

السنة	استهلاك الماء (M ³)	نسبة التغيير
2000	540000	—
2001	435000	-3.33%
2002	388000	-10.80%
2003	290000	-25.25%
2004	250000	-13.97%
2005	280000	10.71%
2006	150000	-46.42%
2007	120000	-20%
2008	90000	-25%
2009	114000	-26.66%
2010	113033	-0.84%
2011	1261417	0.11%
2012	111580	-11.73%
2013	97650	-12.48%
2014	130210	33,34%
2015	226464	73,92%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة (مديرية الأمن والتنمية المستدامة/قسم البيئة)

ما يلاحظ من الجدول أن المؤسسة استطاعت بصفة عامة التحكم في استهلاك الماء، رغم أن هذا المورد من العناصر الأساسية في صناعة الإسمنت لا يمكن التخلي عنه أو تخفيض استهلاكه إلى مستويات أقل بكثير. حيث استطاعت تخفيضه إلى نسبة 46.42% سنة 2006 و 26.66% سنة 2009 وهي نسب جد مقبولة و يأتي هذا الانخفاض نتيجة تركيب المؤسسة للمصافي الكيسية التي تتميز بقلة استهلاكها للماء مقارنة بسابقتها، و يستمر الانخفاض في نسبة استهلاك الماء خلال سنة 2013 نسبة كبيرة تقدر بنسبة 12.48% ليعاود الاستهلاك بالارتفاع سنة 2014 و 2015 بالنسب التالية على التوالي 33,34% و 73,92% ، وذلك من خلال البدئ في إنجاز الخط الإنتاجي الثاني مما أدى حتمية حفر 5 آبار للخط الإنتاجي الجديد، و بدأت المؤسسة محل الدراسة في استغلال بعض منها بالرغم من عدم تابعيتها للخط الإنتاجي الأول وتوفير المياه للمناطق المجاورة.

خامسا: تطور استهلاك الطاقة

يعتبر ترشيد استهلاك الطاقة من الأمور المهمة للتوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، لكنه من الأمور الصعبة لتحقيق ذلك أن معظم الآلات التي تعمل به المؤسسة تعتمد على الطاقة الكهربائية والغاز. الجدول التالي يوضح استهلاك المؤسسة للطاقة بنوعيهما الكهرباء والغاز:

جدول رقم 38-5: استهلاك الطاقة من 2000 إلى 2015

استهلاك الطاقة		السنة
استهلاك الغاز (M ³)	استهلاك الطاقة الكهربائية (Kw)	
89291323	139314000	2000
84556142	118932000	2001
57276628	120525000	2002
62665023	137638000	2003
62050786	139309000	2004
77185000	138847000	2005
916383000	144761000	2006
975681000	153224000	2007

1037833101	164638410	2008
108246418	165710000	2009
97212309	149673000	2010
112472019	176326000	2011
102274214	169996000	2012
107160554	170500000	2013
110050772	175169000	2014
110946333	182291000	2015

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات المؤسسة (مديرية الأمن و التنمية المستدامة/قسم البيئة)

من الجدول أعلاه؛ برغم الجهود التي بذلتها المؤسسة لترشيد استهلاك الطاقة لم تفلح في ذلك، بل أصبح الاستهلاك مرتفعا أكثر من سابقه، وربما يرجع ذلك إلى التشغيل الآلي لمعظم آلات المصنع الذي يستهلك طاقة أكبر من العمل اليدوي، عكس ما شهدته الغاز الذي كان منخفضا في الفترات الأولى من 2000 إلى 2005 ليرتفع من 2006 إلى 2008 وهي فترة قيام المؤسسة بالاستثمارات، لتتمكن بعدها من ترشيده في السنوات الأخيرة، وقد قررت المؤسسة من خلال المراجعات الدورية التي تقوم بها وضع برنامج تطويري يهدف بالدرجة الأولى إلى تخفيض استهلاك الكهرباء والغاز، وهذا ما انعكس بدرجة كبيرة في سنة 2014 و 2015 بتخفيض استهلاك الغاز وبدرجة متفاوتة استهلاك الكهرباء.

سادسا: التحكم في نسب التلوث وإعادة رسكلة المخلفات

تتمثل أهم الملوثات المتواجدة بالمؤسسة والمؤثرة على محيطها الداخلي والخارجي كما تم الإشارة إليه سابقا

في:

- كميات الغبار والغازات المتطايرة في الهواء جراء عملية الإنتاج،
- الضوضاء،
- كمية النفايات الصلبة والسائلة عن العملية الإنتاجية.

تجنب إعادة شرح هذين العنصرين مع النسب الخاصة بالتلوث وكيفية تحكم المؤسسة في تسيير النفايات

لأنه تم تناولها مسبقا، سيتم الإشارة فقط إلى الأعمال المنجزة باختصار.

1. **الغبار و الغازات الملوثة للهواء:** تمكنت المؤسسة أخيراً من تحقيق المستوى المرغوب به من نسبة التلوث وفقاً لما هو محدد قانوناً، وهو 50 ميليغرام/م³ سنة 2006 نتيجة تركيب أول مصفاة كيميائية، ولم ترضى بذلك فعملت على تخفيض النسبة أكثر حتى وصلت إلى حدود 6 ميليغرام/م³، ويعد هذا الإنجاز إحدى نقاط القوة في مجال حماية البيئة.

2. **النفائات الصلبة والسائلة:** قامت المؤسسة بتسيير نفائاتها وتنظيمها، فمنها ما قامت بإعادة بيعه ومنه ما تم حرقه وآخر تم رسكلته وإعادة تدويره ابتداءً من سنة 2008، وبهذا انخفضت كمية النفائات سنة 2010 بنسبة 100% في بعض الأنواع وبنسب متفاوتة في بعضها الآخر.

لكن عموماً يمكن القول بأن المؤسسة في طريق النجاح إن لم نقل نجحت في التخلص الكلي من نفائاتها خاصة الخطرة منها وذلك راجع للسياسة البيئية المتبعة والتطبيق الجيد لنظام الإدارة البيئية.

سابعاً: التوافق مع التشريعات والدعاوي المرفوعة ضد المؤسسة:

عملت المؤسسة جاهدة من أجل تحقيق التوافق مع التشريعات والقوانين الصادرة عن الدولة والخاصة بحماية البيئة كما سبقت الإشارة إليه سابقاً، والدليل هو الوصول إلى مستويات جيدة في الحد من الغبار وتخفيض النفائات.

أما فيما يتعلق بالدعاوي القضائية المرفوعة، فلم تتعرض المؤسسة لأي دعاوي بدفع غرامات مالية أو ما شابهها، إلا أنه في حقيقة الأمر شهدت دعاوى قضائية من السكان ناتجة عن الكميات الهائلة للغبار المتصاعد، لكن سرعان ما تداركتها وحسنت وضعيتها البيئية.

ثامناً: قياس البنود البيئية من القوائم و التقارير المالية لـ: SCAEK

إن عمليات القياس النقدي التي قامت بها المؤسسة فيما يخص المصاريف التي تخص المجالات البيئية والاجتماعية باعتبار هذه المصاريف تدمج ضمن التقارير المالية الخاصة بها، وليس في تقارير خاصة لها. تتضمن هذه المصاريف في عناصر تكلفة الإنتاج من المنظور البيئي مثل تكلفة المواد والأجور، التكاليف الصناعية وكذا التكاليف البيئية المرتبطة بنشاط تولد عن التزام أو قانون بيئي والأصل البيئي في SCAEK فإن مصاريف اهتلاكه تعتبر مصاريف بيئية، أما الأجور فيمكن فصلها حسب خبرات المؤسسة، وهنا المجال البيئي يمكن قياسه بطريقة نقدية، ومن هنا يمكن اعطاء قراءة للتقارير المالية الخاصة بالمؤسسة وذلك بتتبع مصدر الأصل أو التكلفة أو اقساط الإهلاك من أقسام ومصالح المؤسسة.

كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 39-5: المصاريف البيئية المحملة من طرف SCAEK ضمن التقارير المالية

السنة	المصاريف البيئية المحملة من طرف SCAEK ضمن القوائم المالية	المبلغ (دج)
2003	أجور عمال التنظيف	15517500.00
	الرسم على الانبعاثات المضرة بالبيئة	210000.00
2004	أجور عمال تنظيف الورشات	16650000.00
	اجور العمال القائمين بالتشجير والحفاظ على المساحات الخضراء	832000.00
	الرسم على الانبعاثات المضرة بالبيئة	210000.00
2005	أجور العمال القائمين بالتشجير والحفاظ على المساحات الخضراء	2151000.00
	أجور عمال تنظيف الورشات	15030000.00
	أجور عمال تنظيف منطقة الارسال	675000.00
	الرسم على الانبعاثات المضرة بالبيئة	200000.00
	تكوين العمال في مجال تقنية ازالة الغبار	833282.36
2006	أجور العمال القائمين بالتشجير والحفاظ على المساحات الخضراء	2596000.00
	أجور عمال تنظيف الورشات	14774000.00
	أجور عمال تنظيف منطقة الارسال	1485000.00
	الرسم على الانبعاثات المضرة بالبيئة	200000.00
	معدات توقيف الضوضاء	147000.00
	توعية المؤسسة بنظام الإيزو:	108202.00
	قسط اهتلاك مصفات الاذرع في منطقة المواد الأولية	46397402.68
	قسط اهتلاك فيلترات المحاجر	8315.56
	اهتلاك فلترات طحن الكلنكر	10155.20
	اهتلاك فلترات منطقة الطهي	8368.73
	اهتلاك فلترات منطقة التوزيع بالأكياس	11197.30
	اهتلاك فلترات منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع الأول	5582.7
	اهتلاك فيلترات منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع الثاني	8315.56
اهتلاك فلترات منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات	6741.77	

1920000	أجور عمال التشجير والحفاظ على المساحات الخضراء	2007
13078633.9	أجور عمال تنظيف الورشات	
2926911.34	أجور عمال تنظيف منطقة الارسال	
107800.00	معدات توقيف الضوضاء	
200000.00	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
108202.00	حملات توعية لسلسلة الإيزو	
178602,00	ملتقى حول حماية البيئة والقوانين الخاصة بها	
88000.00	ملتقى حول معيار الإيزو 14001 الحصول على الشهادة	
96596104.02	اهتلاك مصفاة الاذرع	
14255.25	اهتلاك فلاتر المحاجر	
14346.40	اهتلاك فلاتر منطقة الطهي	
17408.91	اهتلاك فلاتر طحن الكلنكر	
19195.37	اهتلاك منطقة التوزيع بالأكياس	
9570.34	اهتلاك فلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع الأول	
14255.25	اهتلاك فلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع الثاني	
11557.33	اهتلاك فلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع الثالث	
2199272.8	أجور عمال تنظيف المساحات الخضراء	2008
132699315.19	أجور عمال تنظيف كل من منطقة الكسر، الطحن، الطهي، الإسمنت	
1724727.00	أجور عمال تنظيف منطقة الارسال	
677209.09	أجور عمال تنظيف منطقة المواد الأولية بحمام أولاد دلس	
909160.00	معدات توقيف الضوضاء	
200000.00	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
500000	التدقيق البيئي للمحجرة	
842397.00	التجديد الأولي البيئي لحصول المؤسسة على الإيزو	
5794.04	ملتقى حول تحديد المسؤول للبيئة في المؤسسة	
58252	ملتقى حول تأهيل الكفاءات لمسؤول البيئة	
96596104.02	اهتلاك مصفات ذات اذرع AAF في منطقه المواد الأولية النيئة	
14255.25	اهتلاك فلاتر المحاجر	

17408.91	اهتلاك فلاتر منطقة الكلنكر	2009
14346.4	اهتلاك فيلاتر منطقة الطهي	
19195.37	اهتلاك فيلاتر منطقة التوزيع بالأكياس	
9570.34	اهتلاك فيلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع 1	
14255.25	اهتلاك فلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع 2	
11557.33	اهتلاك فلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع 3	
1507172.27	أجور عمال تنظيف كل من منطقة الكسر، الطحن، الطهي، الإسمنت	
1962000	أجور عمال تنظيف منطقة ارسال	
2112000	أجور تنظيف المساحات الخضراء	
229090.90	أجور عمال تنظيف منطقة المواد الأولية بحمام أولاد دلس	
3920.00	معدات توقيف الضوضاء	
200000.00	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
500000	التدقيق البيئي للمحجرة	
518923.00	التدقيق البيئي حول متابعة لحصول المؤسسة على الإيزو	
86483.36	ملتقى حول تحديد المسؤول للبيئة في المؤسسة	
37852.00	ملتقى حول تسيير البيئة في المؤسسة	
22452.00	ملتقى حول الوقاية من التلوث	
3391854.23	تكلفة ارجاع المحجرة على ما كانت عليه	
96596104.02	اهتلاك مصفات ذات اذرع	
25465266.64	اهتلاك مصفاتي ذات اذرع في منطقة الطهي	
14255.25	اهتلاك فيلاتر المحاجر	
17408.91	اهتلاك فلاتر منطقة الكلنكر	
14346.4	اهتلاك فيلاتر منطقة الطهي	
19195.37	اهتلاك فيلاتر منطقة التوزيع بالأكياس	
9570.34	اهتلاك فيلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع 1	
14255.25	اهتلاك فيلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع 2	
11557.33	اهتلاك فلاتر منطقة التوزيع بصهاريج الشاحنات نوع 3	

4586920.8	أجور عمال تنظيف الورشات	2010
18603000	أجور عمال تنظيف المساحات الخضراء	
3920.00	معدات توقيف الضوضاء	
2479293.74	تكلفه ارجاع المحجرة إلى ماكنت عليه	
500000.00	التدقيق البيئي للمحجرة	
200000.00	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
6400	اهتلاك اله تنظيف العشب	
96596104.02	اهتلاك مصفاه الاذرع في منطقه المواد الأولية النيئة	
27780290.88	اهتلاك مصفاتين ذات اذرع للتبريد في منطقه الطهي	
147702.79	اهتلاك بطاريات الخاصة بمنطقه بنطقه الكلنكر	
122177.28	اهتلاك بطاريات خاصه بمنطقه الطهي	
142185.77	اهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقه المواد غير الطازجة	
150717995.2	اجمالي تكاليف سنه 2010	
24008745.46	أجور عمال تنظيف الورشات	
3310560	أجور عمال تنظيف المساحات الخضراء	
1980000	أجور عمال تنظيف منطقه الارسال	
54000.00	معدات توقف الضوضاء	
20000,00	ملتقى حول تحديد مسؤول للبيئة	
30000,00	ورشه حول البيئة	
1533897.07	تكلفه ارجاع المحجرة إلى ما كانت عليه	
981000.00	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
800000.00	التدقيق البيئي للمؤسسة	
500000.00	التدقيق البيئي للمحجرة	
954000.00	تدقيق التجديد الأولي للبيئة لحصول المؤسسة على الإيزو	
12800	اهتلاك اله تنظيف العشب	
96596104.02	اهتلاك مصفاه ذرات اذرع في منطقه المواد الأولية النيئة	
27780290.88	اهتلاك مصفاتين ذات اذرع للتبريد في منطقه الطهي	
147702.79	اهتلاك بطاريات الخاصة بمنطقه المواد غير الطازجة	

142185.77	اهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقة المواد الطازجة	
158973463.2	اجمالي تكاليف سنة 2011	
23913833.65	أجور عمال تنظيف الورشات	2012
3210240	أجور عمال تنظيف المساحات الخضراء	
2016000	أجور تنظيف منطقه الارسال	
33800.00	معدات توقيف الضوضاء	
3013448.48	تكلفه ارجاع المحجرة لما كانت عليه	
12800	اهتلاك اله تنظيف العشب	
750000	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
397500.00	التدقيق البيئي للمؤسسة	
202387.43	اهتلاك نظام تخفيض الغبار في المحجرة	
16745.01	اهتلاك معدات التقليل من استهلاك الطاقة	
96596104.02	اهتلاك مصفاة ذات اذرع في منطقه المواد الأولية النيئة	
27780290.88	اهتلاك مصفاتين ذات اذرع للتبريد في منطقه الطهي	
147702.79	اهتلاك بطاريات الخاصة بمنطقة طحن الكلينكر	
122177.28	اهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقة الطهي	
142185.77	اهتلاك بطاريات الخاصة بمنطقة المواد غير طازجة	
378889884	أجور عمال تنظيف الورشات	2013
36060257	أجور عمال تنظيف المساحات الخضراء	
24432728	أجور تنظيف منطقة الارسال	
2038400	معدات توقف الضوضاء	
8800000	ملتقى حول الإدارة البيئية	
155536	ملتقى اصدار جديد حول تحديد مسؤول للبيئة	
528000	تكلفة المغطية الحديدية بين منطقة الطهي والإسمنت لحماية الآلات من الغبار	
291270126	تكلفة ارجاع المحجرة إلى ما كنت عليه	
397500	التدقيق البيئي	
12800	اهتلاك الة التنظيف العشب	

20238743	اهتلاك نظام تخفيض الغبار من المحجرة	
10047009	اهتلاك معدات التقليل من استهلاك الطاقة	
9659610402	اهتلاك مصفات اذرع للتبريد في منطقة المواد الأولية للبيئة	
2778029088	اهتلاك مصفاتي ذات اذرع للتبريد في منطقة الطهي	
750000	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة	
14770279	اهتلاك بطاريات الخاصة بمنطقة طحن الكلنكر	
12217728	اهتلاك بطاريات خاصة بمنطقة الطهي	
14218577	اهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقة المواد غير الطازجة	
إجمالي التكاليف البيئية المصرح بها ضمن القوائم المالية		
15727500,00	إجمالي التكاليف البيئية الضمنية في القوائم المالية	2003
17692000,00	/	2004
19722564,72	/	2005
65757912,77	/	2006
115304742,11	/	2007
235693819,9	/	2008
146298262,2	/	2009
150717995,20	/	2010
158973463,2	/	2011
158355215,3	/	2012
168933463.4	/	2014
157983451.1	/	2015

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم المراجعة الداخلية وقسم المحاسبة التحليلية للمؤسسة محل الدراسة. من خلال الجدول أعلاه، بعد استخراج التكاليف البيئية المتواجدة في القوائم المالية حسب خبرات الإطارات في قسم المراجعة الداخلية والمحاسبة التحليلية للمؤسسة محل الدراسة، تبين أن تكاليف الاستثمارات البيئية التي قامت بها المؤسسة بدأت بالإرتفاع سنة 2006 لتصل إلى أقصاها سنة 2008 وتلقى متذبذبة خلال السنوات الموالية.

تاسعا: كمية الغبار المتصاعد من عملية الإنتاج بـ: SCAEK

يتم حساب نسبة التلوث المسموح به وغير المسموح به والفعلي منه، وهو ما تقوم به المؤسسة من خلال قسم البيئة والإنتاج وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{كمية التلوث غير مسموح به} = \text{كمية التلوث الفعلية} - \text{كمية التلوث المسموح به.}$$

حيث قامت مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة في مجال تركيب مختلف المصافي على الأقسام الأكثر انبعاثا للغبار، ويقاس هذا الأخير بأجهزة الرصد البيئي التي تم وضعها على مستوى المصافي بعد دراسات من قبل الخبراء حيث تعمل هذه الأجهزة على استقطاب كميات الغبار الموجودة في الهواء وتسجيلها بوحدة المليغرام على المتر المكعب، وقد سجلت النسب التالية:

جدول رقم 40-5: كمية الغبار المتصاعد من عملية الإنتاج بـ: SCAEK

البيان	السنة	كمية الغبار الفعلي (Mg/ Nm ³)	كمية الغبار المسموح به (Mg/ Nm ³)	كمية الغبار غير المسموح به (Mg/ Nm ³)
تركيب مصفاة كيسيية على مستوى الفرن من أجل التحكم في انبعاث الغبار ومعالجة الغازات	2000	400	50	350
	2001	400	50	350
	2002	400	50	350
	2003	250	50	200
	2004	200	50	150
	2005	200	50	150
	2006	10	50	-40
	2007	10	50	-40
	2008	8	50	-42
	2009	8	50	-42
2010	6	50	-42	
2011	6	50	-44	
2012	6	50	-44	
2013	6	50	-44	
2014	6	50	-44	
2015	6	50	-44	

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لتقارير مقدمة من مصلحة البيئة والتنمية المستدامة

من خلال الجدول تبين الجهود الجبارة التي قامت بها مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة لتخفيض نسبة التلوث التي كانت تصل سنة 2000 الى ما يقارب 400 ميليغرام/ م³، أي أن نسبة التلوث غير المسموح به والواجب على المؤسسة تخفيضه هو 350 ميليغرام/ م³ لتتناقص تدريجيا حتى تصل إلى 10 ميليغرام/ م³ سنة 2006 نتيجة تركيب المصفاة الكيسيية، ويستمر التناقص خلال السنوات المالية ليحقق ما يعادل 6 ميليغرام/ م³

بعد حصول المؤسسة على شهادة الإيزو 14001 محافظة على نفس النسبة بعدها، وبهذا حققت المؤسسة غاياتها ووصلت إلى الاهداف المرجوة.

عاشرا: تكاليف الصيانة

بلغت مصاريف الصيانة الفعلية التي قامت به المؤسسة من سنة 2003 إلى سنة 2015 كما يلي:

جدول رقم 41-5: تكاليف الصيانة من 2003 إلى سنة 2015 (الوحدة: 1000دج)

السنة	تكاليف الصيانة
2003	347957
2004	530238
2005	453124
2006	99302
2007	167772
2008	315018
2009	356593
2010	462936
2011	407638
2012	337901
2013	461039
2014	407638
2015	337901

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لمعطيات قسم الصيانة بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه؛ تبين لنا قيام المؤسسة محل الدراسة خلال السنوات 2003 إلى سنة 2015 بجملة من أعمال الصيانة التي حملتها تكاليف معتبرة، حيث نجد أنها قبل سنة 2006 (سنة تركيب مصافي منطقة الطحن) تشمل مصاريف الخاصة بالتآكل الطبيعي للمعدات (التوقفات غير ناتجة عن الغبار) بالإضافة إلى الأضرار التي يحدثها التلوث، وما يلاحظ على المبالغ الخاصة بالصيانة لا يوجد انخفاض، وما تم تفسيره هو ارتفاع الأجر الخاص بعمال ومسؤولي القسم نتيجة الأداء الجيد والعائد المعتبر الذي تم تحقيقه بعد تركيب المصافي وهو ما يسمى بـ: prime de performance، أما سنة 2006 فتشهد انخفاضا شديدا ويرجع ذلك حسب المختصين إلى أن المؤسسة خلال هذه السنة تحملت تكاليف عالية جدا نتيجة تكنولوجيا المصافي الكيسية، لذا قررت عدم القيام بصيانات إلا للضرورة، حيث الصيانة العادية للمؤسسة تقوم بتبديل قطاع الغيار قبل نهاية صلاحيتها.

حادي عشر: قياس تكاليف الأضرار المادية نتيجة التلوث بـ SCAEK

يتعدى الأثر السلبي للملوثات من الأضرار البشرية التي سيتم إدراجها في البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة إلى الأضرار المادية بالمؤسسة، وغالبا ما تتمثل هذه الأضرار في تدهور الخواص الفنية والكيميائية لبعض الممتلكات مما يتسبب في رداءة ادائها وسرعة إهلاكها، الأمر الذي يتطلب المزيد من الجهود الخاصة بصيانتها، وأهم ملوث يظهر في هذه المؤسسة والذي له تأثير كبير هو كمية الغبار المنبعث والتي كانت تصل إلى مستويات مرتفعة جدا حوالي 400 ملغ³، وبهذا فهي تنعكس على كل المعدات والآلات الداخلة في العملية الإنتاجية، حيث كانت تشهد عمليات الصيانة متكررة ودائمة نتيجة الغبار الذي كان أحيانا يحرق المحركات أو يعطلها، كما أنه كان من أهداف المؤسسة القيام بعمليات صيانة الوقائية لكنها لم تفلح في ذلك من قبل الا بعد تركيب المصافي في مختلف مناطق الإنتاج.

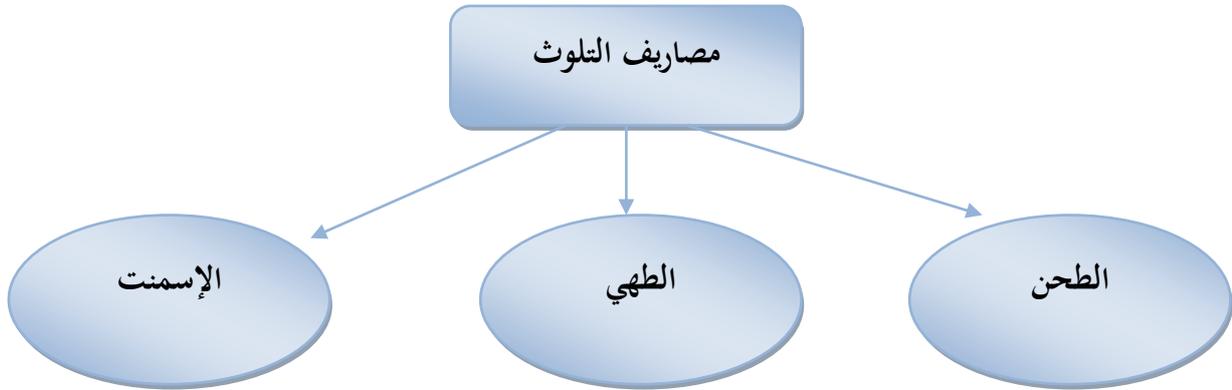
حيث تستخدم المؤسسة برنامجا خاص داخل أقسامها يسمى Coswing يقوم على أساس أنه من لديه مشكل يحتاج إلى فريق الصيانة فإنه يسجل طلب تدخل DI (Demande D'intervention) يصل إلى مدير الصيانة ليحوّله إلى أمر بعمل OT (ordre de travail) يتم من خلاله معرفة الأشكال ثم إرسال فريق عمل، وعند الانتهاء من العملية يقوم هذا الأخير بتسجيل كافة المعلومات من إسم ولقب كل من دخل في العملية والوقت والمعدات التي استلزمها العملية وساعات العمل وهل تطلب الأمر معاونين من خارج المؤسسة.

تقفل العملية هكذا بعد كل طلب؛ حيث أنه توجد نوعان من الصيانة الوقائية والصيانة التصحيحية وهذه الأخيرة تتضمن معالجة الأضرار الناتجة عن التلوث.

فإننا سوف نقوم بحساب نسبته المؤثرة على المعدات بالاعتماد على عدد أوامر العمل للصيانة التصحيحية وتقديرات الإحصائيين في قسم الصيانة، والجداول الموالية مقسمة حسب مراكز الإنتاج.

كما هي موضحة في الشكل الموالي:

شكل رقم 27-5: مصاريف التلوث حسب مراكز الإنتاج لـ SCAEK



المصدر: من إعداد الباحث

أولاً- منطقة الطحن: تم تركيب أول مصفاة كيسية في منطقة الطحن سنة 2006 حيث كانت قبل هذا التاريخ عمليات توقف الآلات الكبيرة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 42-5: نسبة الآلات المتضررة في منطقة الطحن

السنة	عدد أوامر العمل التصحيحية	عدد أوامر العمل الاجمالية	نسبة الآلات المتضررة
2003	900	2150	42%
2004	880	2202	39%
2005	864	2007	43%
2006	665	1734	38%
2007	548	1638	33%
2008	529	2031	26%
2009	419	1877	22%
2010	373	1422	26%
2011	415	1461	28%
2012	601	1638	36%
2013	437	1467	29%
2014	356	1267	24%
2015	355	1234	23%

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بقسم الصيانة للمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه؛ يتبين الانخفاض في عدد الأوامر من 864 عام 2005 (نسبة الآلات المتضررة 43%) إلى 548 عام 2006 (نسبة الآلات المتضررة 38%) أين تم تركيب أول مصفاة ذات اذرع بمنطقة

الطحن، ولهذا انخفضت عدد الأوامر التصحيحية ليستمر هذا الانخفاض ليصل سنة 2015 إلى 355 أمر (نسبة الآلات المتضررة 23%)، وهي نسبة جيدة حسب رأي قسم الصيانة لأن آلات المصنع لا تتعطل فقط نتيجة التلوث، بل أيضا هو نظام ميكانيكي وله صيانة بالإضافة إلى قدم الآلات والنظام الجديد الألي لأكثرية الآلات الجديدة، لذا فهي تشهد نسب عطل متكررة.

ثانيا- منطقة الطهي: تم تركيب أول مصفاة الكيسية في هذه المنطقة سنة 2009 لتليها مصفاة خاصة بالبرد سنة 2010؛ حيث الجدول التالي يوضح عدد الأوامر التصحيحية لهذه المنطقة قبل تركيب المصفاة أي من سنة 2003 إلى سنة 2015:

جدول رقم 43-5: نسبة الآلات المتضررة في منطقة الطهي

السنة	عدد أوامر العمل التصحيحية	عدد أوامر العمل الاجمالية	نسبة الآلات المتضررة
2003	870	2300	67%
2004	748	1280	58%
2005	813	1297	62%
2006	827	1399	59%
2007	830	1424	58%
2008	892	1540	57%
2009	866	1352	64%
2010	618	1126	54%
2011	545	1054	51%
2012	544	1034	52%
2013	474	986	48%
2014	475	989	49%
2015	470	977	46%

المصدر: من اعداد الباحث وفقا لقسم الصيانة للمؤسسة محل الدراسة

من خلال أعلاه؛ نجد أن أوامر الصيانة لهذه المنطقة كبيرة مقارنة مع المناطق الأخرى، لأنها أكثر إنتاجا للغبار ولم تبدأ بالانخفاض إلا بعد 2009 لتنتقل من 67% سنة 2003 إلى 46% سنة 2015 وتنخفض بدورها نسبة اضرار التلوث على الآلات، وبهذا يمكن القول أن المؤسسة قد استطاعت حقا تخفض من اضرار التلوث في هذه المنطقة.

ثالثاً- منطقة الإسمنت: تعد هذه المنطقة احر مناطق الإنتاج أين يتم تصنيع الإسمنت كمنتج نهائي قبل توزيعه، وتم تركيب المصفاة في هذه المنطقة سنة 2008 والجدول الموالي يوضح نسبة التلوث فيها:

جدول رقم 44-5: نسبة الآلات المتضررة في منطقة الطهي

السنة	عدد أوامر العمل التصحيحية	عدد أوامر العمل الاجمالية	نسبة الآلات المتضررة
2003	790	1580	50%
2004	764	1578	48%
2005	667	1467	45%
2006	660	1400	47%
2007	769	1853	41%
2008	880	2060	42%
2009	725	1842	39%
2010	654	1518	43%
2011	695	1706	40%
2012	723	1871	38%
2013	554	1623	34%
2014	550	1600	32%
2015	456	1589	29%

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم الصيانة للمؤسسة محل الدراسة

نلاحظ من خلال الجدول الانخفاض في نسبة الأوامر التصحيحية من 50 % سنة 2003 منها نسبة التلوث ب 38 % إلى 29 % سنة 2015، وهو انخفاض جد معقول حسب رأي مسؤول الصيانة لأن المصافي قد حققت المردود المنتظر منها، حيث كانت تشهد هذه المنطقة غبارا كبيرا بالإضافة إلى نفاية الإسمنت الذي كان يغطي الآلات.

بعد ما تم تبيان اضرار التلوث والخاصة بكل منطقة تأتي عملية تقدير تكلفة الصيانة الخاصة بها، حيث تقدر تكلفة الصيانة من سنة 2003 إلى 2015 لكل منطقة كما يلي:

جدول رقم 45-5: تكلفة الصيانة الخاصة لمنطقة الطحن، الطهي، الإسمنت

تكاليف الصيانة			السنة
الإسمنت	الطهي	الطحن	
96384089	105083014	75506669	2003
146875926	160131876	115061646	2004
125515348	136843448	98327908	2005
27506654	29989204	21548534	2006
406472844	50667144	36406524	2007
87259986	95135436	68358906	2008
98751331	107663906	77361151	2009
128233272	139806672	100457112	2010
112915726	123106676	88457446	2011
93598577	102046102	73324517	2012
127707803	139233778	100045463	2013
127555003	138534066	107840987	2014
128787609	138234144	112457890	2015

المصدر: من إعداد الباحث وفق دائرة البيئة وقسم الصيانة

اثنى عشر: الجانب؛ المنتجات والخدمات

- ✓ إن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بأي ارجاع للمنتجات المتمثلة في منتج الإسمنت بأنواعه وكذا مواد تغليفها متمثلة في أكياس الورقية؛
- ✓ التعبئة: يتم تعبئة مختلف أنواع الإسمنت في أكياس من ورق ذات وزن 50 كغ أو في صهاريج وتوجه للبيع بالجملة أو بالتعاقد؛
- ✓ التغليف: تتكون أكياس الإسمنت من ورق خشن مضاعف، ذا مقاومة عالية للوزن الثقيل، يحمي الإسمنت من التسرب أو الاختلاط مع مكونات أخرى.
- ✓ لا تقوم المؤسسة بإنتاج أكياس تحميل الإسمنت ولا بإرجاع الأكياس التالفة أو المستعملة، وتقوم إدارة مصلحة البيئة بالتصرف فيها، من خلال وضعها في مكان مخصص وتركها لتحلل بفعل الأمطار والبكتيريا الموجودة في التربة.

ثالث عشر: جانب الامتثال

تعمل الإدارة المعنية على القيام بجدد لمختلف القوانين والمراسيم الداخلة في العمل خاصة فيما يتعلق بانبعثات الغازات والغبار والأثرية في خطي الإنتاج وتقليصها لكي لا تتجاوز النسب المحددة في المرسوم التنفيذي رقم (06-138) المؤرخ في 15 أفريل 2006 والمحددة بـ 350 mg/Nm³ وتصنيع الإسمنت وفق المعايير المحددة في القانون الجزائري 442.NA.

المؤسسة غير متابعة نتيجة للغرامات الكبيرة أو العقوبات مالية أو غير المالية نظير عدم الامتثال باللوائح والقوانين البيئية حيث تعمل المؤسسة محل الدراسة جاهدة وفق لنظام الإدارة البيئية ISO 14001 المعتمدة سنة 2008 لتحقيق التوافق مع التشريعات والقوانين الصادرة عن الدولة، حيث إذا ما أخذنا مثلاً نسبة الغبار المتطاير في الهواء والمحددة من طرف الدولة والمقدرة بـ: 50 مليغرام على المتر مكعب كحد أقصى، فنلاحظ أن المؤسسة وصلت سنة 2008 إلى قيمة 8 مليغرام على المتر مكعب وفي سنة 2015 وصلت إلى ما قيمته 6 مليغرام على المتر مكعب.

كما تقوم المؤسسة بدفع اقساط سنوية إلى خزانة الدولة بما يسمى بـ *compte séquestre* هذا الحساب يتم فيه وضع مبالغ كل سنة من اجل نزع مناطق الخطر في مقلع الحجارة واعاد الطبيعة إلى ما كانت عليه وتحميل المنظر الطبيعي، وهذا لا يتم الا بعد توقف المؤسسة عن النشاط أو افلاسها، وهذه الاقساط فرضت بقانون المناجم والتي يتم حسابها عن طريق العلاقة التالية: رقم الاعمال مضروب في نسبة 0.5 بالمئة، أما هذه العلاقة في شركة الإسمنت فلا يتم الاعتماد عليها لأن هذه العلاقة يتم تطبيقها عندما تكون الحجارة المستخرجة تمثل 100 بالمئة من مكونات المنتج.

ولهذا فقد وضع مديرية الطاقة والمناجم لمثل هذه الحالات العلاقة التالية لحساب قيمة الضريبة:

الكمية المستخرجة (م³) في قيمة البيع في 0.5 بالمئة.

قيمة البيع قدرت بـ 530 دج للمتر المكعب

حيث: الكمية المستخرجة لسنة 2015 قدرت بـ: 570000 م³

قيمة البيع مقدرة بـ: 530 دج للمتر المكعب

المدفوعات = 570000.530.0.5

= 1510500 دج

رابع عشر: الجانب: النقل

✓ لا توجد اثار على نقل المنتجات والسلع والمواد الأخرى اللازمة لعمليات المنظمة وعمليات نقل أعضاء القوى العاملة.

خامس عشر: جانب: التقييم البيئي للمورد

المؤسسة محل الدراسة تقوم بفتح مناقصة حسب الشروط وتقييم الموردون وتدقيقهم باستخدام المعايير البيئية. لغرض ضمان الاتصال الدائم والتفاعل المستمر بين مختلف الأطراف الفاعلة وأصحاب المصالح، خصصت الإدارة نظام معلوماتي فعال لتسهيل عملية دوران المعلومة والاتصال بالاعتماد على الأنترنت ورسائل الهاتف النقال يهدف إلى:

■ التفاعل وتشجيع الحوار المنظم والمفتوح مع الأطراف المعنية حول المؤسسة ومنتجاتها؛

■ تلبية تطلعات وحاجات الشركاء والمتعاملين وفي هذا السياق تضع المؤسسة التزامات على الشركاء ومقدمي الخدمات تتمثل في:

- احترام التعليمات القانونية للأمن والبيئة؛
- يجب أن تجمع النفايات البسيطة في الأماكن الملائمة؛
- يجب أن يتم تنظيم وإزالة النفايات والمخلفات الخاصة بشكل صحيح وفقا للتشريعات البيئية؛
- يجب على الشركاء ضمان نظافة المواقع والمناطق المحيطة بها وترك الأماكن نظيفة ومرتبّة في نهاية الأشغال؛
- يجب أن يكون الموردون سباقون لحماية البيئة وتشجيع الموظفين على الإبلاغ عن أي مشاكل تتعلق بالبيئة دون الخوف من العواقب

سادس عشر: جانب آليات الشكاوى البيئية

لم ترد للمؤسسة أي عدد خلال آليات الشكاوى الرسمية.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي لـ SCAEK

تحدد مؤشرات الأداء الاجتماعي جوانب الاداء الرئيسية مثل مؤشرات العمالة وحقوق الانسان ومؤشرات المسؤولية عن المجتمع والمنتج.

الفرع الأول: إجمالي عدد العمال ودوران تبعاً نوعيه العمل والجنس

يتباين عدد العمال داخل المؤسسة حسب الاختصاصات بدءاً من الإطارات السامية إلى العمال العاديين.

وهذا ما يمثله الجدول التالي:

جدول رقم 46-5: إجمالي العمال تبعاً للمناصب الموجودة

الانحراف	2013	2012	الانحراف	2012	2011	الانحراف	2011	2010	السنوات
00	05	05	0	05	05	0	05	05	إطارات مسيره
13	118	105	13	105	92	9	92	101	إطارات
2	207	205	27	205	178	10	178	188	عون تحكم
1	71	72	4	72	76	-14	76	62	عون تنفيذ
14	401	387	36	387	351	5	351	356	المجموع الجزئي
10	06	16	6	16	22	6	22	16	فرص
4	407	403	13	403	337	5	373	372	المجموع
الانحراف	2015	2014	الانحراف	2014	2013	السنوات			

0	04	04	-1	04	05	إطارات مسيره
-4	115	119	-1	119	118	إطارات
-26	176	202	-5	202	207	عون تحكم
-4	73	77	6	77	71	عون تنفيذ
-35	368	402	1	402	401	المجموع الجزئي
85	87	02	-4	02	06	فرص
-51	455	404	03	404	407	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث وفق وثائق من مديرية الأجور والمراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه؛ يلاحظ أن هناك تنوع في العاملة داخل المؤسسة من (الاطارات السامية، اطارات، عون تحكم، عون تنفيذ) هذا فيما يخص العمالة الدائمة داخل المؤسسة، أما فيما يخص المناصب المؤقتة فنجد العمالة تتكون من الفرص المتاحة (المتربصين، عقود ما قبل التشغيل)، حيث تتباين أعدادهم من سنة إلى أخرى حسب نوعية المنصب، حيث في سنة 2015 يمكن ارجاع تزايد العمالة إلى انطلاق الأشغال بإنجاز الخط الإنتاجي الثاني بسعة 2 مليون طن سنويا، حيث من الملاحظ أعلاه حركية هذه الفئة من سنة إلى أخرى والأسباب تعود إلى عدة حالات نذكر منها (استقالة، عقوبة، تقاعد، تحويل، الإحالة عن الاستيداع، انفصال بدون راتب، انفصال براتب، عطل مرضية) كما هي مبينة في الجدول والشكل البياني التاليين:

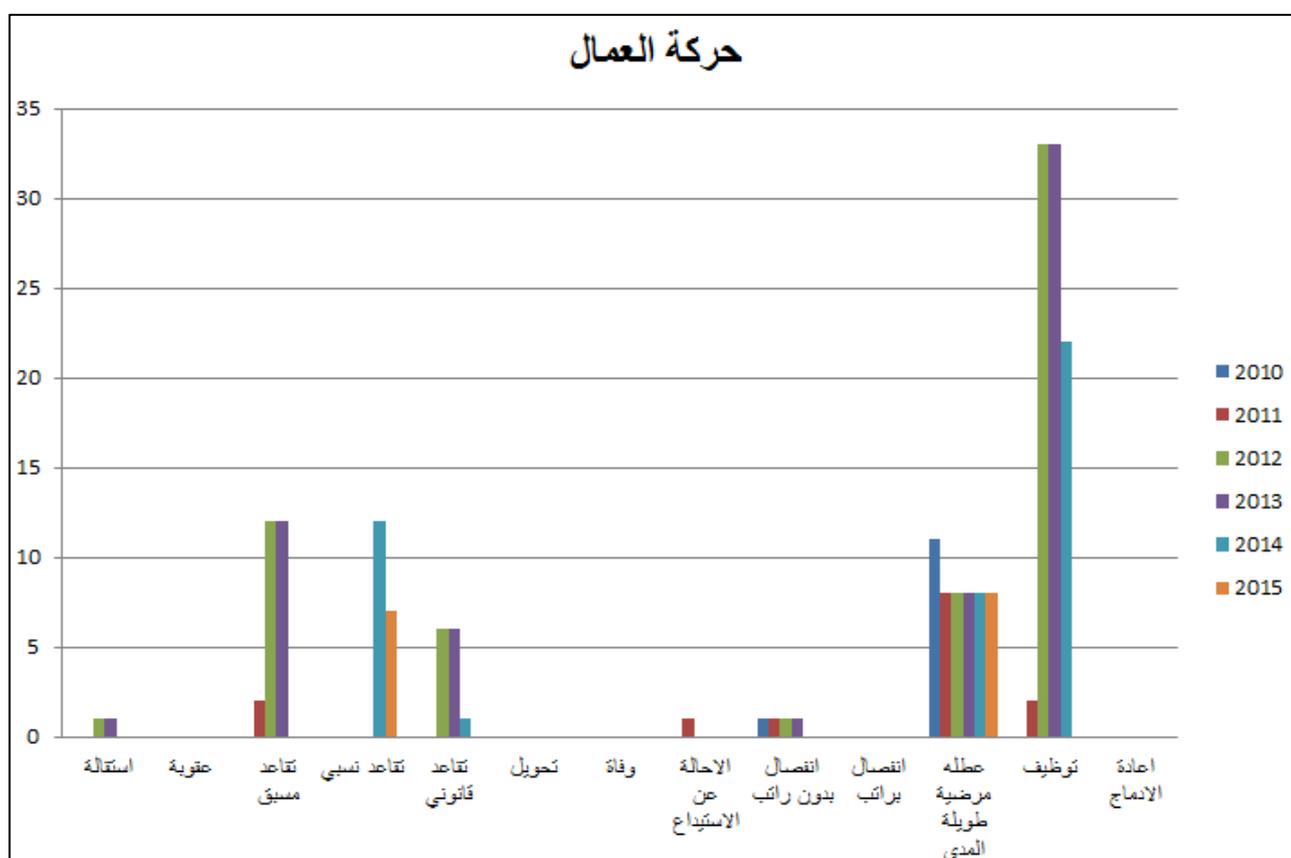
جدول رقم 47-5: حركة العمالة

2015	2014	2013	2012	2011	2010	حركة العمالة
0	0	1	1	0	0	استقالة
0	0	0	0	0	0	عقوبة
0	0	12	12	2	0	تقاعد مسبق
7	12	0	0	0	0	تقاعد نسبي
0	1	6	0	0	0	تقاعد قانوني
0	0	0	0	0	0	تحويل
0	0	0	0	0	0	وفاة
0	0	0	1	1	0	الإحالة عن الاستيداع

0	0	1	1	1	1	انفصال بدون راتب
0	0	0	0	0	0	انفصال براتب
8	8	8	8	8	11	عطلة مرضية طويلة المدى
0	22	33	2	2	0	توظيف
0	0	0	0	0	0	إعادة الادماج

المصدر: من إعداد الباحث وفق لقسم الأجور بالمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم 28-5: حركة العمال



المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول والشكل البياني أعلاه؛ يلاحظ وجود استقالة سنة 2012 بعامل واحد ويمثله في سنة 2013، أما العقوبة فلا يوجد أي عامل خلال هذه السنوات، أما التقاعد المسبق فتجد عاملين سنة 2011 و 12 عامل سنة 2012، و 12 عامل سنة 2013، أما تقاعد نسبي فقدر سنة 2014 ب 12 عامل أما سنة 2015 فقدر ب: 07 عمال، أما التقاعد القانوني فبلغ سنة 2013 ب 06 عمال أما 2014 فبلغ عامل واحد فقط، أما حالات التحويل والوفاة فلا توجد أي حالة وفق سنوات الدراسة، أما الاحالة عن الاستيداع فنجدها سنة 2011

بعامل واحد وسنة 2012 بعامل واحد أيضا، أما حالة انفصال بدون راتب فنجد عامل كل سنة من سنة 2010 إلى سنة 2013، أما انفصال براتب فلا توجد أي حالة، أما عطلة مرضية طويلة المدى فنجد 11 عامل سنة 2010 و08 عمال في كل سنة من سنة 2011 إلى سنة 2015 إلى غيرها من الحالات الموضحة وفق الجدول أعلاه.

أما إجمالي عدد الموظفين من جنس الإناث في SCAEK فنلاحظها في الجدول الموالي:

جدول رقم 48-5: عدد الموظفين من الإناث

السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
الإناث	12	10	10	10	15	13
حالات تقاعد	2	00	00	00	03	00

المصدر: من إعداد الباحث وفق لقسم الموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة

أما عدد المعوقين في SCAEK تتمثل في صفر معوق لعدم تعيين المعوقين كنسبة من العمالة التي يحددها القانون الجزائري، لكن هناك حالات من الإصابة التي تعرض لها بعض العمال حالة دون عجز المصابين وهم تحت الرعاية الصحية لحد الآن وتجدر الإشارة إلى أن هناك عامل لحد الآن تحت المراقبة الطبية.

الفرع الثاني: عملية تحسين الرفاهية المادية والمعنوية للعمال

أولاً- التغذية: تولى مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة أهمية بالغة في هذا المجال، حيث تولى المهمة الخاصة بالتغذية إلى مؤسسة خاصة بنسبة 100% بخصوص الدوام العادي، إضافة إلى عدم التفرقة بين العمال العاديين والإطارات السامية بخصوص الغذاء (نفس الوجبة)، أما عمال المناوبة من (13:00 h إلى 17:00 h) و (17:00 h إلى 21:00 h) و (21:00 h إلى 05:00 h) فيتلقون علاوة التغذية التي كانت في سنوات مضت في حدود 15000 دج ثم 20000 دج ثم 30000 دج وصولاً إلى السنوات الخمسة وفق الجدول الآتي:

جدول رقم 49-5: منحة التغذية

السنة	2010	2011	2012	2013	2014	2015
المبلغ	40000 دج					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قسم رئيس مصلحة الخدمات الاجتماعية والوسائل العامة بالمؤسسة محل الدراسة.

ثانيا- مناسبة عيد العمال: تقوم المؤسسة محل الدراسة في هذا اليوم؛ بتكريم جزء من المتقاعدين في حفل (تكفل كامل)، واعطائهم هدايا مثل أجهزة التلفاز إضافة إلى شهادات تقديرية بحضور كافة العمال... الخ؛
ثالثا: منح أخرى:

تتمثل في عدة منح مدرجة في الجدول الآتي:

جدول رقم 50-5: مختلف المنح الخاصة بالرفاهية المادية والمعنوية للعمال في SCAEK

2015	2014	2013	2012	2011	2010	السنة
						منحة عيد الاضحى
						تقدم سلفات لشرائها بمبلغ 40000 تسدد على أربعة أشهر
						منحة الدخول المدرسي
						تقدم مبلغ 4000 دج لكل طفل في حدود ثلاث أطفال من السنة الأولى إلى الثالثة ثانوي
						منحة التمدرس
						4000 دج
						منحة الازدياد
						4000 دج
						منحة الزواج
						تقدم مبلغ يقدر بـ: 20000 دج
						منحة العمرة
						ما نسبته 50 بالمئة على عاتق المؤسسة والباقي على العامل
						منحة حمام معدني
						تكون لمدة 05 أيام بتكفل كامل (بوقاعة- سطيف، قالمه)
						رحلات الاطفال
						يوم واحد (جميلة- سطيف) تكفل كامل من طرف المؤسسة
						مخيم الصيفي
						مدة 15 يوما بتكفل كامل
						إعانات عمليات الجراحية
						ما نسبته 40 بالمئة من مبلغ الفاتورة تتحمله المؤسسة
						السكن الوظيفي
						منذ بداية نشاط المؤسسة تسهر على إعطاء سكنات وظيفية جاهزة للعمال بنجد منها(40 سكن بـ: مرجة الصيد بمحاذات المصنع، 87 سكن بـ: بلدية عين كبيرة، 24 سكن بـ: بلدية أوريسيا خاصة بالإطارات)
						طب العمل
						وضع اتفاقية طب العمل مع الولاية (مراقبة كل سنة)
						علاوة المردودية الاجتماعية
						تمنح لجميع العمال في المؤسسة على أساس أن تتجاوز كمية الإنتاج الفعلية 70 بالمئة من كميات الإنتاج التقديرية
						علاوة المردودية الفردية
						تمنح على أساس فردي يرتبط منحها بمنح المردودية الجماعية وتمنح على اساس المجهود الفردي العالي لكل عامل وادائه المتميز وتقدر نسبته 30 بالمئة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قسم رئيس مصلحة الخدمات الاجتماعية والوسائل العامة بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ ما يلي:

- ✓ يحظى جميع موظفي المؤسسة وعائلاتهم بتأمين طبي خاص وشامل، وفوق هذا التأمين تقوم المؤسسة بإجراء فحوصات طبية سنوية للتأكد من صحة الموظفين وسلامتهم، كما تتيح المؤسسة متطلبات اشتراك المواطنين في برامج التقاعد، في حين يحصل الوافدون على مكافآت نهاية الخدمة، السكن.
- ✓ اشتراكات التعاضدية مبلغ 300 دج شهريا لكل عامل، بالإضافة إلى بعض المنح بمبلغ اقل، فهذه التعاضدية تقوم بتأمين 20 % إضافة إلى تقديمها لبعض الخدمات منها تقديم قروض، اعانات في السكن...؛
- ✓ اشتراكات 1% صندوق الوفاة (تأمين عن الحياة)، وإذا خرج العامل إلى التقاعد فهذا الاشتراك يدخل كمنحة مضافة إلى دخله بشكل شهري؛
- ✓ عملية توفير السكن تعد هذه العملية من عمليات المسؤولية الاجتماعية الخاصة بالمؤسسة وليس بحكم القانون لأن مكان المؤسسة موجود في منطقة غير بعيدة عن السكان والمناطق العمرانية المجاورة.
- ✓ توفير وسائل النقل بالقدر الكافي لتمس جميع فئات العمال، وهناك حافلات يتم استئجارها بعقود سنوية محددة القيمة والمدة وهي تعمل بحسب أوقات العمل من أجل نقل العمال، إلى غيرها من مختلف المنح الخاصة بالرفاهية المادية والمعنوية للعمال الموضحة في الجدول أعلاه.

الفرع الثالث: التدريب

تقوم المؤسسة محل الدراسة بتدريب عمالها وتكوينهم حسب الحاجة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 5-51: التدريب

السنوات	عدد العمال المكونين	تكلفة التكوين الاجمالية	التكلفة على عدد العمال
2007	391	8684468	22211
2008	289	10546070	36492
2009	461	9442081	20482
2010	473	11077112	23419
2011	287	8275360	28834
2012	250	10148391	40594
2013	427	18046426	42263
2014	412	18330144	44491
2015	434	19538000	45018

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لمصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة

يلاحظ من الجدول أعلاه؛ أن المؤسسة محل الدراسة تتحمل تكاليف تتزايد من سنة إلى اخرى وهذا قصد تكوين عمالها لتحسين مستوى أدائهم في مختلف المجالات، حيث تقوم المؤسسة محل الدراسة بعمليات التدريب على المستوى الوطني، وإرسال مجموعة من العمال إلى الخارج لتلقي عملية التكوين، كما تبين لنا من خلال

مقابلتنا مع أحد المديرين التنفيذيين إلى أن بعض الإطارات يقومون بتكوين عمال شركة لافارج هولسيم بالمسيلة وبعض من اطاراتها يدرسون في الجامعة لكفاءة هذا المورد في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة.

الفرع الرابع: أضرار التلوث على العمال بـ SCAEK

✓ تقدير نسبة الحالات المصابة بكل نوع من أمراض التلوث في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة وفقا للجدول التالي:

جدول رقم 52-5: نسب أنواع الامراض الناتجة عن التلوث بـ SCAEK

2015.2010	2005	2004	2003	نوعه	المرض
/	%6.00	%5.52	%6.68	الاكزيما	الجلد
%0.23	%5.08	%8.04	%2.08	التهابات جلدية	
%0.23	%11.7	%13.56	%8.76	مجموع الامراض الجلدية	
/	%1.73	%1.6	%1.46	ازم	الجهاز التنفسي
/	%12	%11.55	%11.27	السعال	
/	%7.9	%6.75	%6.26	ضيق التنفس	
%0.9	%3.45	%2.51	%2.01	التهاب في القصبات الهوائية	
%0.9	%3.45	%2.51	%21	مجموع امراض الجهاز التنفسي	
/	%5.01	%5,52	%4,8	الهاب في البلعوم	
/	%18.97	%20.1	%12.52	التهاب في العين	العين
/	%0.98	%0.5	%0.4	خطوط في العين	
/	%1.5	%1.05	%0.41	الماء في العين	
/	%1.8	%0.5	%1.04	الدمع في العين	
/	%3.5	%2.01	%3.34	نقص الرؤية	
/	%26.75	%24.16	%17.71	مجموع امراض العين	
/	%5.01	%5.52	%4.6	حساسية الأنف	الأنف

/	%1.01	/	%2.08	التهاب الأنف	
/	%6.02	%5.52	%6.68	مجموع امراض الأنف	
%0.76	%2.82	%1.5	%2.5	نقص السمع	الاذن
/	%1.5	/	%1.04	الصمغ	
/	%2	%1.5	%1.4	التهاب في الاذن	
%0.76	%5.68	%3	%4.94	مجموع امراض الاذن	
%1.89	%58.61	%54.27	%63.89	نسبة مجمل امراض التلوث	

المصدر: من إعداد الباحث وفق للمركز الطبي بالمؤسسة محل الدراسة.

من خلال الجدول أعلاه؛ بالمقابلة مع طبيب العمل ومساعديه في SCAEK، تبين أن الضوضاء والأترية والغازات الناتجة عن صناعة الإسمنت لها تأثير مباشر على الأذن والجلد والعيون والجهاز التنفسي والهضمي بنسب متفاوتة، حيث نجد أن أكبر نسبة للأمراض تلك المتعلقة بالجهاز التنفسي وأمراض العيون مقدرة بـ: 17% إلى 24%، وأن التعرض المزن لهذه الأمراض يسبب مجموعة من المخاطر الصحية للعاملين، وهذا من خلال السنوات الأولى من سنة 2003 إلى سنة 2005 وهي الفترة قبل تركيب المصفاة الكلسية بالمؤسسة أي في بيئة جد ملوثة لتتخفف النسبة بعد هذا العام وتقل بدرجة كبيرة حتى سنة 2015 لتصل إلى 1.89% وهي نسبة جد معقولة ويرجع ذلك بالاتجاه المتنامي لدى المؤسسة محل الدراسة بتركيب معدات ووسائل التحكم في التلوث من جميع أنواع الفلاتر.

إضافتا إلى ذلك وحسب لقاء مع قسم الرکز الطبي بالمؤسسة محل الدراسة؛ تبين أن أغلب الحالات المرضية لا تستدعي إقامة المريض فيها، حيث أن الخدمات المقدمة تعتبر إسعافات أولية فقط، وإنما يتم علاجه خارجيا في حالة المتدهورة للمريض في مؤسسات غير هادفة للربح بالولاية (سطيف)، وهنا لا نستطيع تحديد تكلفة المريض الواحد والاكتفاء بـ: عدد الزيارات لتحديد الحجم الفعلي المنجز في المركز الطبي بالمؤسسة محل الدراسة.

الجدول الموالي يوضح عدد زيارات المرضى بالتلوث للمركز الطبي:

جدول رقم 53-5: عدد زيارات المرضى بالتلوث للمركز الطبي

زيارات العمال المصابين				المرض
2015.2006	2005	2004	2003	
80	299	199	479	عدد الزيارات لجميع الأمراض
2	35	22	36	الجلد
/	15	11	23	الجهاز الهضمي
6	75	28	47	الجهاز التنفسي
/	80	46	85	العين
/	18	11	35	الأنف
4	17	6	24	الاذن
12	240	124	250	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات المرضى بالمؤسسة محل الدراسة

في الجدول أعلاه؛ يمثل عدد الزيارات للحالات المرضية بالمؤسسة لكل من المركز الطبي والعيادات الخارجية بالبلديات المجاورة ومستشفى ولاية سطيف، حيث تم جمع المعلومات من السجلات اليومية للمرضى بالمركز الطبي للمؤسسة محل الدراسة وعليه تم جمع عدد الزيارات للمرضى بها.

أما أيام المكوث بالمستشفى والعيادات الخارجية فهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 54-5: أيام المكوث بالمستشفى والعيادات الخارجية

المستشفى (مريض/يوم)				المرض
2015.2010	2005	2004	2003	
/	/	/	/	الجلد
/	/	/	/	الجهاز الهضمي
/	700	405	680	الجهاز التنفسي
/	/	/	/	العين
/	/	/	/	الأنف
/	/	/	/	الاذن

العيادات الخارجية (مريض / يوم)				المرض
2015.2006	2005	2004	2003	
/	14	9	15	الجلد
/	7	5	10	الجهاز الهضمي
/	40	20	25	الجهاز التنفسي
/	50	25	47	العين
/	12	7	22	الأنف
4	14	5	20	الاذن

المصدر: من إعداد الباحث بناء على سجلات المركز الطبي بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال الجدول أعلاه؛ يلاحظ ارتفاع عدد العمال المصابين بأمراض التلوث في السنوات الأولى من الدراسة لينخفض تماما خلال السنوات الأخرى، كما يلاحظ أيضا أن الأمراض التي أدت بالعمال إلى المكوث في المستشفى هي أمراض الجهاز التنفسي فقط، أما باقي الأمراض فهي ليست مستعصية إنما استلزمت زيارات إلى العيادات الخاصة فقط.

أما إجمالي تكلفة الأدوية بالمركز الطبي فهي كالتالي:

جدول رقم 5-5: إجمالي تكلفة الأدوية المركز الطبي

السنة	الأدوية
2003	103454.56
2004	99876.78
2005	80573.00
2006	98932.25
2007	99863.14
2008	95728.56
2009	128653.08
2010	225885.37
2011	91427.79
2012	70142.82
2013	76273.75
2014	75345.00
2015	74222.45

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لقسم المركز الطبي بالمؤسسة محل الدراسة

من الجدول أعلاه؛ يلاحظ أن العيادات الخارجية من مستشفى وعيادات خاصة فقد اعتمدت عملية الحساب لكل من التكاليف الخاصة بها على أساس التقدير الموضوعي لصعوبة تتبع كل حالة مرضية، وهي تتمثل في القيمة التي تدفعها المؤسسة من هؤلاء المرضى العاملين لديها عن طريق اشتراكهم في التأمين الصحي، حيث بلغ إجمالي التأمين المدفوع للمرضى نسبة 35 بالمئة (9 % يتم اقتطاعها من العامل، و26% تدفعها المؤسسة عن العامل) من متوسط أجر العامل الذي تقوم المؤسسة بدفعها للتأمين الاجتماعي، لان هذا الاخير يقوم بتعويض عن كل وصفة طبية لكل عامل مريض ب 80 بالمئة، كما تقوم المؤسسة بدفع مبلغ 30000 دج عن كل عامل شهريا اي نسبة 5 % من الاجر القاعدي الذي يقدر ب 1500 دج للتعاضدية العامة لمواد البناء، التي تقوم بالتعويض عن كل وصفة طبي للعامل بنسبة 20 % .

الجدول الموالي يوضح المبلغ المدفوع للتأمين 9% و 26% :

جدول رقم 5-56: المبالغ المدفوعة للتأمين الاجتماعي على العمال

السنة	إجمالي المبلغ المدفوع لجميع العمال (1000 دج)
2010	11391.02
2011	10871.18
2012	11324.59
2013	16133.31
2014	181082.6
2015	256789.6

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قسم الأجور بالمؤسسة محل الدراسة

ولهذا فإنه يتم تقدير التكلفة الاجمالية للتأمينات بجمع مبلغ 35 بالمئة الذي يتم دفعه للتأمين الصحي ومبلغ 5 بالمئة (30000 دج) المدفوع من قبل التعاضدية العامة لمواد البناء، كما هو موضح وفق الجدول التالي:

جدول ورقم 5-57: التكلفة الإجمالية للتأمين

السنة	مبلغ 35 (1000) دج	مبلغ 5 دج	المبلغ الاجمالي دج
2010	11391.02	300.00	11691.32
2011	10871.18	300.00	11171.48
2012	11324.59	300.00	1162.89
2013	16133.31	300.00	16433.61
2014	181082.6	300.00	181382.6
2015	256789.6	300.00	257089.6

المصدر: من اعداد الباحث وفقا لسجلات قسم المحاسبة في المؤسسة محل الدراسة

الفرع الخامس: تطور عدد حوادث العمل

بتفحص الهيكل التنظيمي نجد أن المؤسسة تتوفر على قسم خاص بالسلامة المهنية سعيًا منها للحصول على شهادة المطابقة OHSAS 18001، الأمر الذي أثر وبشدة على انخفاض حوادث العمل التي كانت تشهد مستويات مرتفعة كما سيبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 58-5: تطور عدد حوادث العمل

السنة	عدد حوادث العمل	مؤشر تكرار الحوادث	الأيام الضائعة جراء الإصابة	نسبة الخطورة
2006	35	52.92	404	0.61%
2007	19	21.92	265	0.31%
2008	16	19.2	141	0.27%
2009	8	8.96	76	0.08%
2010	5	22.46	75	0.97%
2011	3	17.44	112	0.17%
2012	3	15.90	90	0.15%
2013	2	6.11	60	0.10%
2014	3	15.90	90	0.15%
2015	2	6.11	60	0.10%

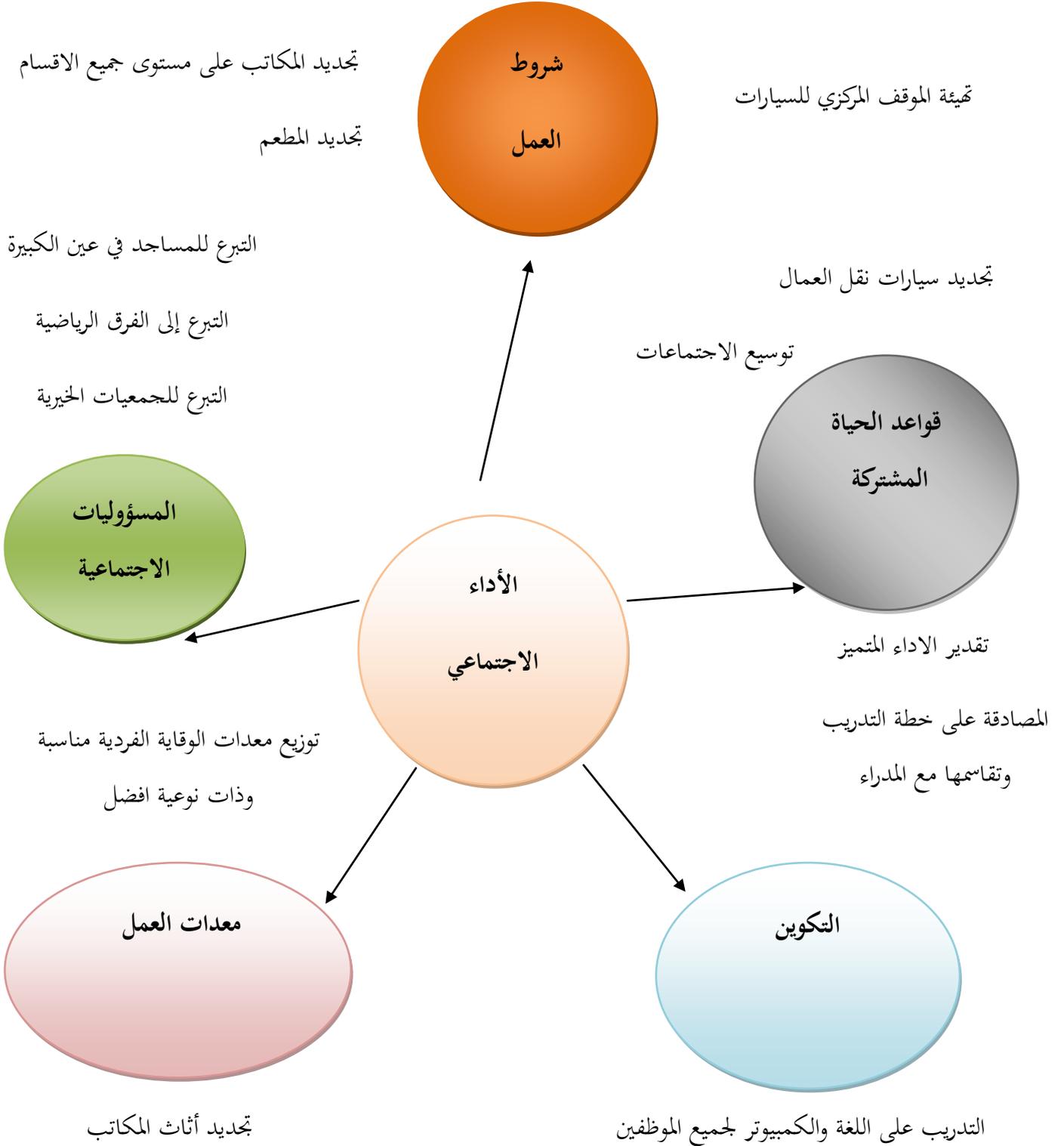
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات قسم السلامة المهنية بالمؤسسة محل الدراسة

من الجدول أعلاه؛ تبين لنا بعد استكمال مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة الحصول على شهادة المطابقة OHSAS 18001، انخفضت عدد حوادث العمل بشكل ملحوظ بعد أن كانت تشهد تكرار حوادث العمل قبل سنة 2011 سنة الحصول على المواصفة ففي سنة 2006 كان عدد حوادث العمل ما يقارب 35 حادث لتتخفف سنة 2007 إلى 19 حالة نتيجة تركيب مصفاة كيسيية على مستوى ورشة طحن الاسمنت، أما في سنة الحصول على المواصفة وصلت الحوادث إلى 05 حوادث لتتخفف بعد ذلك إلى 02 حادث سنة 2015، مع تعهد الادارة الى الوصول الى صفر حادث كروية المؤسسة على المدى الطويل.

أما الإنجازات في سياق المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة الذي تعذر علينا الحصول على المبالغ كلها من طرف المعينين بالمؤسسة محل الدراسة، حيث يمكن ايجازها وفق الشكل الموالي:

شكل رقم 29-5: الإنجازات في سياق المسؤولية الاجتماعية لـ SCAEK

تجديد المركز الطبي وسيارات الاسعاف



المصدر: من إعداد الباحث من خلال مقابلات مع مدراء الفرعيين لـ: SCAEK

المطلب الرابع: قياس الآثار السلبية الناتجة عن نشاط SCAEK

إن قياس أبعاد التنمية المستدامة لا يقتصر على البعد الداخلي للمؤسسة فقط كما سبقت الإشارة سابقا في الفصول النظرية، بل يمتد إلى خارجها وذلك بقياس الآثار السلبية لها، لتشمل المجتمع المحلي المحيط بها، وهذا ناتج من خلال الملوثات التي تسببها من أضرار بشرية ومادية المتمثلة في الخسائر الاجتماعية والاقتصادية للمواد والممتلكات.

حيث يرى الباحث أنه لا بد من الإشارة إلى قياس التلوث على صحة السكان المحليين المتواجدين على محيط المؤسسة، وقياس الأضرار التي تسببه على المحاصيل الزراعية في المناطق المحيطة، وتمثل المناطق المحيطة بها في بلدية أولاد عدوان (موقع المؤسسة بها) وبلدية عين عباسية.

الفرع الأول: إصابات سكان بلدية أولاد عدوان بأمراض التلوث

تتمثل إصابات سكان بلدية أولاد عدوان بأمراض التلوث بالاعتماد على آراء الأطباء هناك وبالتقريب توصلنا إلى هذه النسب كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 59-5: إصابات سكان بلدية أولاد عدوان بأمراض التلوث

2004			2003			نوع المرض
تكلفة الإجمالية	تكلفة الوصفة	عدد الاصابات	تكلفة الإجمالية	تكلفة الوصفة	عدد الاصابات	الأمراض
14389656,8	9265	1553,12	12620319,75	9265	1362,15	الجهاز التنفسي
810911,36	1268	639,52	345441,24	1268	272,43	الجلد
904464	660	1370,4	1198692	660	1816,2	العيون
495536,63	678	730,88	246276,72	678	363,24	الأنف
16600568,8	المجموع		14410729,71	المجموع		
2006 إلى 2015			2005			نوع المرض
تكلفة الإجمالية	تكلفة	عدد	تكلفة الإجمالية	تكلفة	عدد	الأمراض

	الاصابات	الوصفة		الاصابات	الوصفة	
الجهاز التنفسي	918,9	1268	1165165,2	47.1	9656	457687,3
الجلد	229.72	9265	2128355,8	-	-	-
العيون	2297.25	660	1516185.00	-	-	-
الأنف	551.34	678	373808,52	-	-	-
المجموع	المجموع		5183514.52	المجموع		457687,3

المصدر: إعداد الباحث وفقا لآراء اطباء المراكز الصحية ببلدية أولاد عدوان

كما هو ملاحظ في الجداول أعلاه؛ إن تكاليف العلاج للمورد البشري في بلدية أولاد عدوان تختلف باختلاف نوع المرض ودرجة خطورته إلا أن عدد الأمراض انخفض بعد أن تم تركيب المصافي الكيسية للمؤسسة سنة 2006، وحسب مقابلة مع عدة أطباء بالمنطقة فإن هناك صعوبة في تقدير عدد المرضى بسبب التلوث الناتج عن المؤسسة محل الدراسة من ناحية أن جهة العلاج غير محددة في مستشفى الموجود بالمنطقة، وبالتالي فإن سكان المنطقة قد يلجؤوا إلى مستشفيات خارجية أو حتى خاصة، وفي بعض الحالات قد يكتفي المريض بأخذ دواء دون اللجوء إلى العيادات الطبية، حيث كل هذه الاحتمالات تصعب امكانية تقدير العلاج الطبي.

الفرع الثاني: الآثار السلبية على المحاصيل الزراعية بمنطقة أولاد عدوان وبلدية عين عباسية

تتميز بلدية أولاد عدوان وبلدية عين عباسية بالأراضي الصالحة للزراعة، تبين لنا في هذه البلديتين أن المنتجات الزراعية الأكثر إنتاجا هي القمح والشعير بالإضافة إلى بعض الأشجار المثمرة والخضروات لكن بنسب قليلة جدا، وبما أن هذه الأراضي أكثر تعرضا للتلوث بسبب قربها من المؤسسة محل الدراسة، فمن المفترض أن إنتاجها الزراعي في فترة ما قبل تركيب المصافي الكيسية (2006) للمؤسسة يشهد انخفاض وخسارة اجتماعية، سيتم حسابها وتبيان صحتها بمقارنة الأراضي بالمناطق النظيفة أي الحالية من التلوث، وقد تم اختيار بلدية أولاد عدوان وبلدية عين عباسية لقربها من مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة.

وفيما يلي جدولين يوضحان الخسائر المترتبة عم إنتاج القمح الصلب والشعير نتيجة التلوث:

أولاً: القمح

الجدول التالي يبين الخسائر المترتبة عم محصول القمح في بلدية عين عباسية وبلدية أولاد عدوان نتيجة التلوث الناتج عن مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة -سطيف:

جدول رقم 60-5: الخسائر المترتبة عن محصول القمح نتيجة التلوث

السنة	بلدية عين عباسية		بلدية اولاد عدوان		الخسائر	
	المساحة	الإنتاج(طن)	المساحة	الإنتاج(طن)	السعر الوحدوي(دج)	الخسائر المقدرة (دج)
2000	3811	49465	840	10580	1900	613320
2001	3799	33301	800	5768	1900	2364702
2002	3780	48981	788	12133	1900	22652066
2003	3674	85820	732	17070	1900	54321
2004	3983	38616	750	7500	1900	43421
2005	3920	50620	760	9246	1900	1079352
2006	3930	54720	750	11976	2000	366500
2007	3905	54740	830	9864	2100	3718827
2008	3950	73600	850	10861	4500	22396365
2009	3969	64720	800	14858	4500	8158050
2010	4056	65710	1050	22050	4500	2267615
2011	4090	82868	980	14780	4500	22841550
2012	4130	55300	1095	18615	4500	17789085
2013	4190	71950	1080	17280	4500	5695110
2014	4198	71958	1095	1743	4500	6142500
2015	4210	72845	1100	1876	4500	6547500

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لمعلومات مقدمة من طرف مديرية الفلاحة لولاية سطيف

ثانياً: الشعير

الجدول التالي يبين الخسائر المترتبة عم محصول الشعير في بلدية عين عباسية وبلدية أولاد عدوان نتيجة التلوث الناتج عم مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة -سطيف:

جدول رقم 61-5: الخسائر المترتبة عن محصول الشعير نتيجة التلوث

الخسائر			بلدية أولاد عدوان		بلدية عين عباسية		السنة
الخسائر المقدره (دج)	سعر وحدوي (دج)	الكمية	الإنتاج (طن)	المساحة	الإنتاج (طن)	المساحة	
266000	1400	190	2850	190	5278	377	2000
630000	1400	450	1200	150	4620	420	2001
175	1400	0,125	2642	150	7045	400	2002
0	1400	0	3300	150	6820	310	2003
0	1400	0	1800	150	6820	310	2004
9800	1400	7	2093	150	4900	350	2005
225000	1500	150	2550	150	5580	310	2006
675000	1500	450	550	50	7000	350	2007
165150	2500	66,06	860	50	5240	330	2008
296500	2500	118,6	1000	50	4810	215	2009
437500	2500	175	1150	50	6360	240	2010
1375000	2500	550	2200	110	3300	220	2011
1950000	2500	780	1020	60	6600	220	2012
50000	2500	200	120	20	2880	180	2013
1350000	2500	540	1012	40	5400	200	2014
1187500	2500	475	994	35	5578	205	2015

المصدر: من إعداد الباحث وفقا لمعلومات مقدمة من طرف مديرية الفلاحة لولاية سطيف

الملاحظ من خلال الجدولين أعلاه؛ لكل من القمح الصلب والشعير باعتبارهما المنتجين الأساسيين لبلدية أولاد عدوان وبلدية عين عباسية، تبين أن هذه البلديتين لم يصبها الغبار المتصاعد من المؤسسة بنسبة 100 % رغم توقع مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة فيها وأن الخسائر المترتبة تتفاوت من سنة إلى أخرى. وبعد مقابلة مسؤول البيئة في المؤسسة أكد لنا أن الدراسة صحيحة، لأن الدولة قد اختارت موقع المؤسسة حيث درست اتجاه الغبار وجعلته يتحول نحو الجبال المحاذية للمصنع لا إلى المناطق الزراعية، لذا لا يصل الغبار إليها إلا بنسب خفيفة لا تؤثر على المحاصيل الزراعية، وبهذا يمكن القول أنه لا توجد خسائر نتيجة التلوث لهذه المؤسسة.

المطلب الخامس: تقييم إمكانية تطبيق الإطار بـ SCAEK

يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من خلال الدراسة التطبيقية على مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة و كذلك المعلومات التي تم جمعها من خلال المقابلات الشخصية مع جل المدراء والاطارات السامية وبعض الأطراف ذات المصلحة التابعين لها، من أجل الوقوف على واقع تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة وفقا للإطار المحاسبي المقترح داخل مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة.

الفرع الأول: مؤشرات الأداء المستخدم المستخدمة من طرف SCAEK

الملاحظ؛ أن مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تعتمد بعضا من مؤشرات التنمية المستدامة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو بيئية، من خلال تطبيق المؤسسة محل الدراسة لنظم إدارة مختلفة كنظام إدارة الجودة المطابق للموصفات القياسية إيزو 9001 إصدار 2000 ونظام لإدارة البيئة المطابق للموصفات القياسية إيزو 14001 إصدار 2004، ومواصفة الصحة والسلامة المهنية OHSAS 18001 إصدار 2007، حيث هذه الأنظمة تفرض على المؤسسة محل الدراسة تطبيق جملة من الإجراءات المعمول بها مما يسمح باحترام التطابق مع نصوص متطلبات المواصفات القياسية.

ومن أجل الوقوف على المؤشرات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) المطبقة من طرف مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة يجب التأكد من ممارستها للتنمية المستدامة من حيث مدى قيامها بقياس الأداء المستخدم (الاقتصادي، البيئي والاجتماعي).

إن أهم ما يمكن استنتاجه من خلال دراسة المؤشرات هو ما يلي:

1) الأداء الاقتصادي

تم قياس الأداء الاقتصادي من خلال:

- ✓ القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسة كل نهاية سنة؛
- ✓ تقارير النشاط الدورية للمؤسسة (الشراء، الإنتاج، التسويق، الموارد البشرية... الخ)، نظام الموازنات التقديرية؛
- ✓ التقديرات السنوية لكل من: رقم الأعمال، الإنتاج و استغلال الطاقة الإنتاجية، التمويل و استهلاك المواد و المستلزمات، الموارد البشرية...؛
- ✓ استبيان رضا الزبائن؛ تجري المؤسسة سنويا استقصاءات تمس عينة من الزبائن، ومن خلال نتائج هذه الاستقصاءات يتم قياس مستوى رضا الزبائن.

2) الأداء الاجتماعي

المؤسسة محل الدراسة تركز على المؤشرات التي تتعلق بالأجور والامتيازات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، وترتكز 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 مستعملة تماما، حيث لا تولي المؤسسة 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) الأداء البيئي

بخصوص مؤشرات الأداء البيئي في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة فقد تبين أن هذه المؤشرات تقريبا يتم الإشارة إليها في تقارير التسيير وفقا للجوانب التالية:

✓ بالنسبة لمؤشرات الأداء الإداري؛ فقد تضمن في التقرير معلومات كمية ووصفية عن أنشطة التكوين والتحسيس في مجال البيئة، ومعلومات وصفية بخصوص أنشطة الإدارة البيئية، في حين لم تحتوي التقارير على معلومات عن مؤشرات الأداء الإداري الأخرى، كذلك المتعلقة بتقييم برامج حماية البيئة وحالات عدم التوافق مع القوانين البيئية؛

✓ بالنسبة لمؤشرات الأداء التشغيلي؛ تم إدراج مؤشرات كمية تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد، في حين لم يتم الإفصاح عن مؤشرات أخرى ذات الأهمية كالانبعاثات الجوية البيئية والمخلفات؛

✓ بالنسبة لمؤشرات الحالة البيئية؛ لم ترد معلومات كمية عن التأثيرات البيئية السلبية لأنشطة المؤسسة على نوعية الهواء، المياه والتربة؛

✓ كما لم تتضمن التقارير معلومات عن الانعكاسات الإيجابية لاهتمام المؤسسات بأدائها البيئي بإبراز المنافع والوفورات التي حققتها في هذا الإطار، فمثلا عند تحليل تطور استهلاك الطاقة والمواد لم يتم لإشارة إلى أن من أسباب انخفاض الاستهلاك يعود إلى الوفورات في المواد والطاقة الناتجة عن استخدام التكنولوجيا الصديقة للبيئة؛

✓ بعد تتبع تطور محتوى المحاور التي أدرجت فيها المعلومات عن الأداء البيئي في تقارير التسيير من سنة لأخرى تبين لنا أن الإفصاح عن استهلاك الطاقة والمواد والاستثمار في حماية البيئة من حيث حجم ونوع المعلومات ظل دون تغيير خلال الفترة المدروسة، بينما كان هناك انخفاض في حجم ونوع المعلومات المدرجة في محور إدارة البيئة، إذ اتجهت المؤسسة محل الدراسة في السنوات الأخيرة نحو إدراج المعلومات الوصفية فقط التي تتعلق بإجراءات التحسين؛

✓ حسابات مبيعات المواد المتبقية

الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء المستدام (تقييم إمكانية تطبيق الإطار)

صمم الإطار المحاسبي المقترح وفقا للمبادرة العالمية لإعداد التقارير، والمبادرة العالمية لإعداد التقارير هي منظمة تطور أكثر أطر إعداد تقارير التنمية المستدامة الطوعية استخداما في العالم. وقد قمنا بتصميم الإجراءات اللازمة لجمع و/أو تقدير المعلومات ومن ثم تقييمها والافصاح عنها. الجدول الموالي يوضح المؤشرات التي تم حسابها وفقا للإطار المحاسبي المقترح بصفة كاملة أو جزئية بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة:

جدول رقم 62-5: تقييم إمكانية تطبيق الإطار المحاسبي المقترح

بنود الاطار	مؤشر الاطار المقترح	الاستجابة(مجال التغطية)
الجزء الأول	صفحة العنوان (الملاحق التنظيمية)	
	■ إسم المؤسسة الاقتصادية؛	كامل
	■ عنوان تقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة؛	-
	■ تاريخ النشر؛	2015
الجزء الثاني	■ الموقع الالكتروني	كامل
	جدول المحتويات	-
الجزء الثالث	خطاب رئيس مجلس الإدارة أو المدير التنفيذي للمؤسسة	كامل
الجزء الرابع	الملخص التنفيذي	-
	■ الاستراتيجية؛	كامل
	■ الرؤية؛	كامل
	■ الرسالة؛	كامل
	■ المنافع: تحدد المنافع التي يمكن أن تحققها للمؤسسة وأصحاب المصالح من مبادرات الاستدامة الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية؛	-
	■ القيود والاستجابات: تلخص العوائق والقيود التي واجهت المؤسسة عند تنفيذ مبادرات الاستدامة، وكيفية استجابة المؤسسة لها وفرص التعلم والشفافية والمساءلة.	-
الجزء الخامس	نبذة عن المؤسسة الاقتصادية	
	■ اسم المؤسسة الاقتصادية؛	كامل
	■ العلامة التجارية؛	كامل

كامل	المنتجات والخدمات الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية؛	
كامل	الهيكل التنظيمي والقطاعات الرئيسية والفروع؛	
كامل	موقع المركز الرئيسي؛	
-	عدد وأسماء الدول التي تعمل بها المؤسسات الاقتصادية؛	
كامل	طبيعة الملكية والشكل القانوني؛	
كامل	الأسواق التي تخدمها المؤسسات الاقتصادية؛	
كامل	رؤية المؤسسة الاقتصادية؛	
كامل	رسالة المؤسسة الاقتصادية؛	
كامل	قيم المؤسسة (على سبيل المثال، العمل الجماعي، القيادة، الأداء، الاحترام، المساءلة، الابتكار، التعلم، التميز، وغيرها)؛	
كامل	أولويات المؤسسة الاقتصادية.	
	نبذة عن التقرير	
2015_2011	الفترة التي يغطيها التقرير؛	الجزء السادس
/	تاريخ آخر تقرير؛	
سنوي	دورة التقرير (سنوية، ربع سنوية، ... غيرها)؛	
/	نطاق التقرير؛	
لا يوجد	الضمان (تحديد ما إذا كان هناك طرف ثالث يقدم خدمات تأكيد الثقة خاصة بالتقرير).	
	حوكمة المؤسسات	
جزئي	هيكل ومبادئ حوكمة المؤسسات داخل المؤسسة؛	الجزء السابع
كامل	مشاركة الأطراف ذات المصلحة؛	
كامل	قائمة بالأطراف ذات المصلحة الرئيسيين؛	
كامل	أولويات ومتطلبات الحوار مع الأطراف ذات المصلحة	
	مؤشرات الأداء	الجزء الثامن
	الأداء الاقتصادي	
كامل	جودة خدمات ما بعد البيع المقدمة للعملاء	
كامل	جودة المنتج او الخدمة التي تنتجها المؤسسة	

كامل	▪ مقبوضات العملاء	
كامل	▪ مدفوعات الموردين	
	▪ مدفوعات الضرائب والرسوم	
	▪ مدفوعات الفوائد على الأرباح	
كامل	▪ الأرباح السنوية والأرباح المحتجزة	
كامل	▪ مدفوعات الموظفين	
كامل	▪ توزيع الأرباح السنوية على المساهمين	
كامل	▪ جودة العلاقة مع العملاء	
كامل	▪ جودة العلاقة مع الموردين	
لا توجد معلومات	▪ المستوى العام للرواتب والأجور التي تدفعها مقارنة مع الحد الأدنى للأجور على المستوى المحلي	
كامل	▪ الحصة السوقية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	
كامل	▪ الحصة الإنتاجية للمؤسسة في مجال الصناعة التي تعمل بها	
لم تتوفر لنا	▪ المنح والمساعدات المالية التي تحصل عليها المؤسسة من الحكومة	
جزئي	▪ المنح والمساعدات والقروض التي تقدمها المؤسسة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	
جزئي	▪ الانفاق الرأسمالي للمؤسسة على البنية التحتية والخدمات المقدمة للبيئة التي تعمل بها	
جزئي	▪ نسب الإدارة العليا المعينة من المجتمع المحلي في مواقع العمليات العامة	
كامل	▪ نسب الانفاق على الموردين (المشتریات)	
لا توجد	▪ المخاطر والفرص التي تولد تغيرات هامة في الانفاق او الدخل على المؤسسة	
كامل	الأداء البيئي	
كامل	▪ النفايات حسب درجة خطورتها في المؤسسة	
كامل	▪ الإيرادات المتأتية نتيجة بيع النفايات	
كامل	▪ آثار المادية للتلوث في المؤسسة	

كامل	مصاريف الصيانة في المؤسسة نتيجة التلوث
جزئي	كمية المحروقات المستخدمة في أنشطة المؤسسة
كامل	كمية المياه المستخدمة في أنشطة المؤسسة
كامل	كمية الطاقة الكهربائية المستخدمة في أنشطة المؤسسة
كامل	كمية المواد المستخدمة في نشاط المؤسسة من حيث الحجم أو الوزن
كامل	نسبة المياه التي يتم إعادة تدويرها واستخدامها
كامل	قيمة المبالغ النقدية التي تدفعها المؤسسة لغرامات تفرض عليها بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية
لم تتوفر لنا	نسبة المواد المستخدمة في النشاط التشغيلي كموارد يتم إعادة تدويرها
جزئي	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من المحروقات
جزئي	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الاستهلاك من الطاقة الكهربائية
جزئي	المبادرات التي تقوم بها المؤسسة لتخفيض الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة من استخدام الطاقة
لم تتوفر لنا	مواقع المؤسسة بجوار المناطق المحمية والمناطق ذات التنوع البيولوجي
لم تتوفر لنا	آثار السلبية والايجابية على المناطق المتأثرة من المحمية
كامل	كمية الانبعاثات الهوائية نتيجة التلوث المنبعث من نشاط المؤسسة
لم تتوفر لنا	الأثار البيئية لنقل المواد والمنتجات
كامل	عدد الموردين الخاضعين للتقييم البيئي
	الأداء الاجتماعي
كامل	اجمالي عدد العمال تبعاً للمناصب الموجودة
كامل	حركة العمال تبعاً للحالات الممكنة في المؤسسة
كامل	عدد الموظفين من الاناث

كامل	تحسن الرفاهية المادية والمعنوية للعمال
كامل	مصاريف تدريب العمال
كامل	اضرار التلوث على العمال
كامل	التامين الاجتماعي للعمال
كامل	عدد حوادث العمل
جزئي	طبيعة وفعالية اللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة للحد من الفساد الاداري والمالي
كامل	مدى توافق السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة مع القيم الاخلاقية السائدة في المجتمع
كامل	مدى عدالة شروط العقود المبرمة مع الموظفين ومدى توافقها مع قواعد قانون العمل
كامل	مدى عدالة اسعار السلع والخدمات بالمقارنة مع تلك في المؤسسات المنافسة
جزئي	مدى توافق النظم واللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة مع حقوق الانسان
كامل	عدد الورش والبرامج التدريبية التي تنظمها المؤسسة سنيا لتنمية وتطوير مهارات الموظفين
لم تتوفر	طبيعة وفاعلية البرامج التي تطبقها المؤسسة لتقييم اثار انشطتها على المجتمع
لم تتوفر لنا	عدد الموظفين من العمالة الوطنية منسوبها الى اجمالي العمالة الموظفة بها
لم تتوفر لنا	طبيعة وفعالية النظم التي تطبقها المؤسسة لتقييم مخاطر عملها على المجتمع لهدف الحد من هذه المخاطر
كامل	مزايا التامين الصحي والمزايا العينية الاخرى التي توفرها المؤسسة بالمقارنة مع تلك التي توفرها المؤسسات المنافسة
كامل	نسبة عدد الاناث في هيكله العمالة المستخدمة في أنشطة المؤسسة
جزئي	اجمالي قيمة المساهمات المالية والعينية التي تقدمها المؤسسة

	للمنظمات والجمعيات الخيرية	
--	----------------------------	--

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن أجزاء الإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة مطبقة بشكل كامل وجزئي إن أمكن القول وهذا حسب ما توفر للباحث من معلومات واجتهاده في حساب البعض من المؤشرات بالمؤسسة محل الدراسة سواء داخلها أو خارجها.

خلاصة الفصل الخامس:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل عرض لأهم المشكلات المتعلقة بأبعاد التنمية المستدامة التي تتسبب فيها المؤسسة، والإجراءات والتدابير المتخذة على مستواها بالضبط مصلحة البيئة والتنمية المستدامة للحد من التلوث البيئي للصناعة خاصة التلوث الهوائي من خلال إدخال تكنولوجيا جديدة (مرشحات ومصافي للحد من تلوث الهواء، الماء)، مما جعل المؤسسة تتحمل أعباء بيئية حقيقية، وبانتهاجها لسياسة بيئية تهدف إلى التقليل من انبعاثات الغازات والغبار، وترشيد استخدام الموارد المختلفة، استجابة للمتطلبات التشريعية البيئية التي فرضتها الحكومة الجزائرية والتي تجسدها مديرية البيئة لولاية سطيف،

كما أولت SCAEK اهتماما كبيرا بإدارة النفايات الصناعية كأحد أولويات الإدارة البيئية، وفي هذا الشأن تسعى الإدارة إلى تخفيض كمية النفايات المتولدة عن الصناعة والتخلص الملائم بيئيا منها، كما تحرص على تقديم تقارير سنوية إلى مديرية البيئة خاصة إذا تعلق الأمر بالنفايات الخاصة الخطرة؛

كما أولت SCAEK اهتماما كبيرا بموردها البشري من ناحية الأجور العادلة وامتيازاتها، والاهتمام بصحة العمال ووقايتهم من حوادث العمل من خلال تدابير واجراءات تقوم بها، وتنمية قدرات وكفاءات المستخدمين بموجب مخطط تكويني وتحسسي يتناسب وتطوره؛

في الأخير أن SCAEK ليست بعيدة عن تطبيق نظام للمحاسبة عن التنمية المستدامة لأنها تمتلك نظام معلومات مبعثر حول أبعاد التنمية المستدامة بداخلها، وقد حاول الباحث ملاءم الحلقات المفقودة حول هذا النظام وهذا مما يتيح له من معلومات حول معطيات الاستدامة بـ SCAEK والاطراف ذات المصلحة المرتبطين بها واجتهاده في حساب بعض المؤشرات وإدماجها في الإطار المحاسبي المقترح (ينظر الى الملحق الخاص رقم: 12).

خاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة وضع إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة التنموية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة)، وفقا للأساليب والطرق المحاسبية المتعارف عليها من منظور المحاسبة المالية، ومن ثم الإفصاح عن ممارستها في شكل تقرير يسمى تقرير التنمية المستدامة.

حيث إهتمت الجزائر كغيرها من الدول بتسيخ وتضمين التنمية المستدامة في التشريعات والقوانين لا سيما فيما يخص المؤسسات الصناعية المصنفة ملوثة من الدرجة الأولى، كصناعة الإسمنت بـ SCAEK، ما يضع التزامات على الجوانب البيئية والاجتماعية على هذه الأخيرة واجبة التطبيق، خاصة وأن صناعة الإسمنت من الصناعات الاستراتيجية ذات الأهمية في عمليات التنمية والإنشاء والتعمير في الجزائر.

مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة-سطيف- واحدة من المؤسسات الرائدة في مجال البيئة من ناحية حمايتها فقد تماشت مع القوانين التي اصدرتها الدولة واستطاعت إلى حد كبير من تخفيض التلوث إلى أدنى مستوياته سواء من التربة والهواء والضوضاء باعتبارها أهم الملوثات لمخرجات انتاجها، بالإضافة إلى تمكنها من تخفيض نسب الأمراض وهو الهدف الأسمى الذي تريده الدولة تحقيقه وغرسه داخل كل مؤسساتها، وهو ما ينعكس بالإيجاب على المجالات الاقتصادية بها من حيث عمليات الانتاج والبيع وتحقيق أرباح متفاوتة، الأمر الذي اكسبها قيمة في السوق، وصورة محسنة سواء داخلها أي مع عمالها أو خارجها من زبائنها ومحيطها.

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

التالي:

أولاً: 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) تقرير التنمية المستدامة هو تقرير سنوي يتم اصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن اثارها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والاخلاقية، حيث يمثل التقرير الوسيلة لقياس الأداء والافصاح عن دور المؤسسة في مجال ممارسات التنمية المستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها تجاه توقعات الاطراف ذات المصلحة بهدف تحقيق الاستدامة؛
- 3) 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 الادارة الاستراتيجية، وهذا ما يمثل الوظيفة المحورية للمحاسبة عن التنمية المستدامة؛

- (4) 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 والافصح عنها في تقرير الاستدامة؛
- (5) في الدول المتقدمة منذ حقبة الثمانينات من القرن الماضي شرعت في تكوين ادارة متخصصة تسمى ادارة التنمية المستدامة، تختص بإصدار تقارير ملحقه بتقاريرها المالية التقليدية تفصح فيها عن تلك الالتزامات تحت اسم تقارير الاستدامة؛
- (6) المؤسسات الاقتصادية العربية لا تزال تراهن على ضعف مؤسساتها الاقتصادية وقتها، فنجد أن المؤسسات في الدول العربية وبدرجة قليلة من الوعي للالتزام بالتقرير عن التنمية المستدامة، بالإضافة إلى النقص الفاتح في أنظمة المحاسبة البيئية والاجتماعية للاستدامة؛
- (7) يعتمد الإطار المحاسبي المقترح على نموذج المحاسبة المالية التقليدية في هيكله، بينما يشتق مضمون إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة من مداخل عديدة قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة بدراساتها للربط بين المحاسبة والاستدامة، حيث أخذ الباحث مبادرة التقارير العالمية للاستدامة GRI الجيل الرابع كمدخل لتطبيق هذا الإطار؛
- (8) يعتمد الإطار بتطوير هيكله بتغيير الهدف من النظام المحاسبي المالي وجعله يتناسب مع تحديات الاستدامة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتوقعات الأطراف ذات المصلحة بها، حيث توصل الباحث إلى مجموعه من النقاط التي من خلالها يتم تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث تتكون من ثمانية (08) أجزاء تتمثل في: صفحة العنوان (الملاحق التنظيمية)، جدول المحتويات، خطاب رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام للمؤسسة، الملخص التنفيذي، نبذة عن المؤسسة الاقتصادية، نبذة عن التقرير، الحوكمة والمشاركة، وفي الأخير مؤشرات الأداء المستدام (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية)؛
- (9) إن الاطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة والمبني على معايير مبادرة التقارير العالمية للاستدامة الجيل الرابع، يعمل على تسجيل الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام (الاقتصادي، البيئي والاجتماعي) التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، وإعطاء صورة صادقة حول وضع الاستدامة وبالتالي تقديم معلومات مفيدة في شكل تقرير الاستدامة للأطراف ذات المصلحة.

ثانيا: النتائج الميدانية

أسفرت الدراسة عن النتائج الميدانية التالية:

- (1) مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة تقوم بتبني ممارسات المسؤولية الاجتماعية والبيئية من خلال تطبيق تقنيات وأدوات وأساليب إدارية حديثة، تضمن من خلالها نمط استراتيجي تسييري يعمل لصالح الاعتبارات

البيئية والاجتماعية علاوة عن الاعتبارات الاقتصادية، حيث نجد من بين أهم هذه الأساليب المستخدمة الأنظمة التسييرية المستمدة من مواصفات الإيزو العالمية لإدارة الجودة والبيئة والصحة والسلامة المهنية (9000، 14000، 18000)؛

(2) غياب سياسات محاسبية مكتوبة وواضحة خاصة بقياس أبعاد (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية) للتنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة، فالسياسة المحاسبية الوحيدة تركز على حصر البعد المالي للاستدامة من خلال تقاريرها المالية السنوية فقط؛

(3) النظام المحاسبي المتبع بمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة مر على تصميمه أكثر من 40 سنة، فقد أصبح غير قادر على التأقلم مع المتغيرات المستجدة في بيئة الأعمال الدولية بخصوص مجالات التنمية المستدامة؛

(4) المؤسسة محل الدراسة تركز على مؤشرات الأداء الاقتصادي من خلال:

✓ القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسة كل نهاية سنة؛

✓ تقارير النشاط الدورية للمؤسسة (الشراء، الإنتاج، التسويق، الموارد البشرية... الخ)، نظام الموازنات التقديرية؛

✓ التقديرات السنوية لكل من: رقم الأعمال، الإنتاج واستغلال الطاقة الإنتاجية، التمويل و استهلاك المواد والمستلزمات، الموارد البشرية ...؛

✓ استبيان رضا الزبائن؛ تجري المؤسسة سنويا استقصاءات تمس عينة من الزبائن، ومن خلال نتائج هذه الاستقصاءات يتم قياس مستوى رضا الزبائن.

(5) المؤسسة محل الدراسة تركز على المؤشرات الأداء الاجتماعي التي تتعلق بالأجور والامتيازات الاجتماعية المرتبطة بالأجور، وتركز على عدد حوادث العمال لإستخدامها برامج للحد من ذلك، بالإضافة إلى التركيز على تكوين المورد البشري، في حين أن المؤشرات التي تتعلق بتقييم المستوى الاجتماعي غير مستعملة تماما، حيث لا تولي المؤسسة 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؛

(6) بخصوص مؤشرات الأداء البيئي في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة فقد تبين أن هذه المؤشرات تقريبا يتم الاشارة إليها في تقارير التسيير وفقا للجوانب التالية:

✓ بالنسبة لمؤشرات الأداء الإداري؛ فقد تضمن في التقرير معلومات كمية ووصفية عن أنشطة التكوين والتحسيس في مجال البيئة، ومعلومات وصفية بخصوص أنشطة الإدارة البيئية، في حين لم تحتوي التقارير على معلومات عن مؤشرات الأداء الإداري الأخرى، كذلك المتعلقة بتقييم برامج حماية البيئة وحالات عدم التوافق مع القوانين البيئية؛

- ✓ بالنسبة لمؤشرات الأداء التشغيلي؛ تم إدراج مؤشرات كمية تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد، في حين لم يتم الإفصاح عن مؤشرات أخرى ذات الأهمية كالانبعاثات الجوية البيئية والمخلفات؛
- ✓ بالنسبة لمؤشرات الحالة البيئية؛ لم ترد معلومات كمية عن التأثيرات البيئية السلبية لأنشطة المؤسسة على نوعية الهواء، المياه والتربة... إلخ؛
- ✓ لم تتضمن التقارير معلومات عن الانعكاسات الإيجابية لاهتمام المؤسسات بأدائها البيئي بإبراز المنافع والوفورات التي حققتها في هذا الإطار، فمثلا عند تحليل تطور استهلاك الطاقة والمواد لم يتم الإشارة إلى أن من أسباب انخفاض الاستهلاك يعود إلى الوفورات في المواد والطاقة الناتجة عن استخدام التكنولوجيا الصديقة للبيئة؛
- ✓ بعد تتبع تطور محتوى الحوار التي أدرجت فيها المعلومات عن الأداء البيئي في تقارير التسيير من سنة لأخرى تبين لنا أن الإفصاح عن استهلاك الطاقة والمواد والاستثمار في حماية البيئة، من حيث حجم ونوع المعلومات ظل دون تغيير خلال الفترة المدروسة، بينما كان هناك انخفاض في حجم ونوع المعلومات المدرجة في محور إدارة البيئة، إذ اتجهت المؤسسة محل الدراسة في السنوات الأخيرة نحو إدراج المعلومات الوصفية فقط التي تتعلق بإجراءات التحسين؛
- ✓ تتوفر المؤسسة محل الدراسة على مبيعات الفضلات بكل أنواعها؛
- (7) رغم تحمل المؤسسة مجموعة من الأعباء التي تم دمجها في حسابات البعد المالي بشكل مباشر (التي قمنا بفصلها عن التكاليف الاقتصادية والمالية حسب خبرات إدارات مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة) وما انعكس ذلك من إيرادات على المستوى الاقتصادي، البيئي والاجتماعي، إلا أنها لا تطمح إلى فتح حسابات خاصة بالأبعاد البيئية والاجتماعية، وهذا السبب يرجع إلى عدم وجود قوانين أو حتى محفزات للقيام بهذا النوع من المحاسبة؛
- (8) إن هدف الإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، يحقق الإفصاح الواضح لكافة المبادئ والمعايير التي يقوم عليها هذا الإطار، مما يزيد من الوعي والإدراك المحاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة لتحقيق استدامتها؛
- (9) تمتلك مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة نظام معلومات مبعثر حول أبعاد التنمية المستدامة بداخلها، وقد حاول الباحث ملأ الحلقات المفقودة حول هذا النظام وهذا مما يتيح له من معلومات حول معطيات الاستدامة بـ SCAEK بإدماجها في الإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة لقياس المنظورات (الاقتصادية، البيئية والاجتماعية).

ثالثاً: اختبار صحة الفرضيات

سنقوم في هذه النقطة باختبار الفرضيات التي تم وضعها بصحتها من عدمها كما يلي:

(1) الفرضية الأولى: " يوجد في الفكر المحاسبي مداخل متكاملة لقياس التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية لتحقيق استدامتها ".

إن معظم المداخل المختلفة للمحاسبة عن التنمية المستدامة تقوم على مبادئ وتطبيقات المحاسبة المالية التقليدية، أن مفهوم صيانة رأس المال المستخدم في التكلفة المستدامة ومحاسبة مخزون الموارد الطبيعية ومحاسبة إجمالي التكلفة ومحاسبة المخزون بالإضافة إلى تقييم الأصول والالتزامات البيئية تعتبر أمثلة عن ذلك الإعتماد، وليس من المفاجئ فإن استجابة مهنة المحاسبة للأزمات البيئية والاجتماعية للتنمية المستدامة؛ قد قامت على أعراف المحاسبة المالية والإدارية، وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية؛

(2) الفرضية الثانية: "يحقق التنظيم المحاسبي لعملية قياس التنمية المستدامة وفقاً للإطار المحاسبي المقترح متطلبات التقرير عن الاستدامة بشكل متكامل".

إن التنظيم المحاسبي وفقاً للإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، الذي يأخذ في حسابه مدى توسع وتعقد ذلك النموذج الجديد للمحاسبة، حيث اعتمد الإطار المحاسبي المقترح على نموذج المحاسبة المالية التقليدية في هيكله، بينما يشتق مضمون إطار عمله من إرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة لمبادرة الإبلاغ العالمية؛ التي استخدمت مصفوفة واسعة من المؤشرات لقياس الأداء اتجاه تحقيق هدف الاستدامة، حيث أن النمط الأخير لإرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة المرتبطة بمبادرة التقرير العالمية Initiative Reporting Global المنشورة في القمة العالمية عن التنمية المستدامة عام 2002 وصولاً إلى التعديل الأخير (GRI,2013) أو ما أطلق عليه الجيل الرابع (4G)، قد وفر إطار عمل محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة؛ لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهامات المؤسسة الاقتصادية في الأنشطة المرتبطة بالأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية للاستدامة والتقرير عنها، حيث يساعد إعداد تقارير الاستدامة المؤسسات على تحديد الأهداف، قياس الأداء، وإدارة التغيير لكي تجعل عملياتها أكثر استدامة؛ ويتضمن تقرير الاستدامة إفصاحات ومعلومات حول آثار المؤسسة الاقتصادية على البيئة والمجتمع والاقتصاد - سواء كانت إيجابية أو سلبية، بشكل متكامل، ومن خلال تحديد هذه الآثار؛ فإن تقارير الاستدامة تجعل من القضايا النظرية قضايا ملموسة ومحددة، مما يساعد في فهم وإدارة تأثيرات تطورات الاستدامة على أنشطة المؤسسة الاقتصادية واستراتيجيتها، وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية؛

(3) الفرضية الثالثة: "يمكن تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لنظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، في مؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة -سطيف-".

خلصنا من التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة من وجود امكانية فعلا لتطبيقه، خاصة لممارستها المسؤولة اتجاه التنمية المستدامة، وهذا ما جاء في الدراسة التطبيقية دون أن يلقى ذلك أعباء تفوق امكانياتها المادية، وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية.

رابعا: الإقتراحات

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

- 1) ضرورة تطبيق الإطار المحاسبي المقترح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، لغرض تحقيق كفاءة المعلومات الخاصة بالتنمية المستدامة، حيث يحقق متطلبات الموضوعية والعدالة بين كافة الاطراف ذات المصلحة؛
- 2) ضرورة العمل على تطبيق الاطار المحاسبي المقترح بغرض تعزيز ممارسات التنمية المستدامة هذا من جهة، ومن جهة اخرى تحقيق عناصر المنافسة محليا ودوليا؛
- 3) ضرورة قيام المؤسسات بتحديد استراتيجية معلنة وواضحة للاستدامة الخاصة بها، مع ضرورة وجود فريق عمل لإدارة الاستدامة يتضمن أفراد وخبرات من الأقسام المختلفة بما لتحقيق استدامتها، مما يدعم أفكار تحقق استدامة المؤسسة الاقتصادية، ويدعم ذلك بوجود الاطار 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) إلى النظرة الخارجية، وفهم وإدراك دورهم في مجال تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة، من خلال تحديد الفرص وإدارة المخاطر وهذا ما يتيحه الإطار المحاسبي المقترح؛
- 5) إشراك والحوار مع الأطراف ذات المصلحة والتوجه طويل الأجل للمديرين، فلم يعد الأداء المالي فقط هو المؤشر لأداء المؤسسات الاقتصادية، ولا يعبر بصورة كافية عن الأبعاد المتعددة لقيمة المؤسسة في الوقت الحاضر، فمع التغير السريع في بيئة الأعمال أصبح من الضروري تبني منظور جديد لمسؤوليتهم، وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة المؤسسات وإدارة المخاطر والإدارة الاستراتيجية، والأبعاد البيئية والاجتماعية لعمليات المؤسسات، مما يتطلب التوجه طويل الأجل للإدارة وقراراتها، وإشراك أصحاب المصالح بما يضمن بقاء واستمرار المؤسسة الاقتصادية؛
- 6) العمل على إصدار قوانين ينظم عمليات القياس المحاسبي للتنمية المستدامة والتقرير عنها للعمل بالتوازي مع التطورات الدولية في هذا المجال؛
- 7) بالنسبة لجهات الإشراف علي مهنة المحاسبة، هناك ضرورة لإصدار معايير وإرشادات تساهم في تنظيم الإفصاح عن التنمية المستدامة، علي أن تغطي هذه المعايير كافة جوانب الإفصاح عن معلومات الاستدامة؛

8) بالنسبة للمؤسسات الأكاديمية؛ هناك ضرورة لتحديث مقررات المحاسبة لتشمل مقررات خاصة بالمحاسبة عن التنمية المستدامة؛ وإعداد برامج تدريبية للمحاسبين لصقل معرفتهم بالجديد في مجال الممارسة العملية بما يتماشى والتطورات الحالية في بيئة الأعمال.

خامسا: أفاق الدراسة

- أخيرا، تقترح هذه الدراسة مجالات لبحوث مستقبلية في مجال المحاسبة والتدقيق نذكر منها:
- ☞ معوقات تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
 - ☞ تطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور محاسبة التكاليف المستدامة،
 - ☞ دور المدققين الخارجين بشأن التأكد من تقارير التنمية المستدامة في الجزائر؛
 - ☞ دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحقيق استدامة المؤسسة الاقتصادية.

تم بحمد الله وتوفيقه

قائمة المراجع

قائمة المراجع

✓ المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2011.
2. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
3. أمين السيد أحمد لطفي، مستقبل المراجعة في القرن الواحد والعشرين، قراءة وتطلعات، دار النهضة، القاهرة 2002.
4. السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غياشي، مصر، بدون سنة.
5. طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
6. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي، الإدارة الاستراتيجية (منظور منهجي متكامل)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2007.
7. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطابع ذات السلاسل، الكويت، 1990.
8. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة - وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة المؤسسات، الدار الجامعية، القاهرة، 2009.
9. عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
10. محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2007.
11. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

12. محمد عبد الكريم على عبد ربه، محمد عزت محمد إبراهيم غزلان، اقتصاديات الموارد والبيئة، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية، 2000.
13. محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
14. محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004.
15. محمد عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية، 2013.
16. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

ثانيا: المجالات

1. أزهر يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، العدد الثاني والعشرون، 2008.
2. أزهر يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، العدد الثاني والعشرون، 2008.
3. أسامة عبد المنعم، احمد طه العجلوني، تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 5 العدد 10، 2013.
4. بلال فايز عمر وأخرون، أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2، 2014.

5. صالح إبراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، عدد ثلاثة وتسعون، 2012.
6. ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006.
7. العايب عبد الرحمان، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الإسمنت في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1- الجزائر، العدد 11-2011.
8. عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قدومي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 09، 2013.
9. عبد الرزاق قاسم شحادة وآخرون، تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014.
10. عفاف مبارك محمد، مراجعة وقياس التقرير عن التنمية المستدامة في اطار المسالة المحاسبية، مجلة افاق جديدة للدراسات التجارية، جامعة المنوفية، العدد الثالث، 2005.
11. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق عبد الحسين محمد، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في إحدى المؤسسات الصناعية العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق المجلد 2، العدد 8، 2009.
12. 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.

13. محمد عبد الله المهندي، وليد زكريا الصيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الاردن، المجلد 34، العدد 2، 2007.
14. مها محمود رمزي ربحاوي، المؤسسات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للمؤسسات المساهمة العامة العمانية)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
15. مهدي صالح دواي، التنمية البشرية المستدامة (مفاهيم التكوين، وأبعاد التمكين، العراق أنموذجا)، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، السنة التاسعة، العدد الحادي والثلاثون، 2011.
16. موفق عبد الحسين محمد، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد السابع، العدد 18، 2012.
17. نوزاد عبد الرحمان الهيبي، التنمية المستدامة في المنطقة العربية: الحالة الراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة الشؤون العربية، 2006.
18. هاشم علي هاشم الموسوي، جمال حنظل التميمي، المراجعة الاجتماعية: دراسة تحليلية في شركة نفط الجنوب، جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 14، كانون الأول، 2004.

ثالثا: الملتقيات والتقارير والبحوث والمؤتمرات والجرائد

1. إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية من اجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني، البعد البيئي، ط 1، 2006.
2. أسامة المليحي، المسؤولية المجتمعية والمواصفة الدولية ISO 26000، وزارة الاستثمار المركز المصرى لمسؤولية الشركات، 2009.

3. إيناس جمعة فهمي شكر، تحليل دور معايير المحاسبة في تعزيز متطلبات حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية في الحد من الفساد المالي والاداري، ورقة بحثية ضمن فعاليات المنتدى الدولي بجامعة عجلون الوطنية بعنوان "الحاكمية والفساد الاداري والمالي" يومي 19، 18-2014.
4. البورصة المصرية، منهجية مؤشر S&P/EGX ESG للبورصة المصرية، 2012.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، المادة 03.
6. حسين مصطفى هلاي، من اجل استراتيجية وطنية للحكومة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.
7. حيمر حمود، مؤشرات قياس الأداء والفعالية للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، مداخلة ضمن المنتدى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.
8. روجر آدامز، الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وعن الاستدامة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية حول كشف البيانات المتعلقة بتأثير المؤسسات على المجتمع - الاتجاهات و القضايا الراهنة -، 2004.
9. سفيان الإريحي، المواصفة القياسية الدولية للمسؤولية المجتمعية "ISO 26000" «نحو تقارير مسؤولية مجتمعية أكثر فاعلية»، هيئة التقييس لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2010.
10. السلسلة التوجيهية للأداء الاجتماعي، موجز حول تقدم الأداء الاجتماعي، العدد الأول، دون مكان نشر، الرقم 01، سبتمبر 2006.
11. سناء عبد الكريم الخلاق، حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للالتزامات المالية (التجربة الماليزية)، المؤتمر السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات، الفرص، الأفاق)، الأردن، 2009.

12. العايب عبد الرحمان، بقة الشريف، إشكالية إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح كمدخل لممارسة المسؤولية الاجتماعية من طرف منظمات الأعمال في الجزائر : حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوظيف وفنون الطباعة - برج بوعريبيج"، مداخلة في الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بشار ، يومي 14 و 15 فيفري 2012.

13. العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة: حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.

14. عبد القادر حسين، محاولة دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الاداء البيئي ، جامعة ورقلة، 22.23 نوفمبر 2011.

15. عثمان حسن عثمان، دور إدارة البيئة في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 7-8 أفريل، 2008.

16. عفت أبوبكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن الاستدامة _ دراسة تطبيقية_ بحث مقدم في كلية التجارة الاسكندرية، 2012.

17. عفت أبوبكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة- دراسة تطبيقية، أبحاث كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2012.

18. غادة علي موسى، مخاطر غياب الأمن الإنساني على البيئة والتنمية المستدامة، بحوث وأوراق عمل للمؤتمر العربي السادس للإدارة البيئية بعنوان التنمية البشرية وأثارها على التنمية المستدامة، شرم الشيخ جمهورية مصر العربية، المنظمة العربية للتنمية البشرية، ماي، 2007.
19. فاتن أمين النعيمي، الإفصاح الاختياري وأثره على تكلفة راس المال في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر، التحولات المالية والمصرفية(الواقع والافاق المستقبلية)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، 2016.
20. فاطمة علي 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.
21. القانون رقم 05 / 315، يحدد كفيات التصريح بالنفائات الخاصة الخطرة، المؤرخ في 10 سبتمبر 2005، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 62، سنة 2005.
22. القانون رقم 05-315 بتاريخ 10 سبتمبر 2005 الخاص بتسيير النفائات الخاصة.
23. قسم الاتصالات بالاتحاد الدولي للمحاسبين، التحديث الخاص بالاتحاد الدولي للخبراء المحاسبين (IFAC) موجزات حول التطورات التي حدثت على الاتحاد، 28 ماي 2010.
24. لعبي هاتو خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية ، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، 2009.
25. مبادرة التقرير العالمية، المبادئ التوجيهية لإعداد تقارير الاستدامة، الجيل الرابع، 2013.
26. المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، مجموعة إرشادات إعداد تقارير الاستدامة، الإصدار الثالث G3 هولندا، 2006.
27. المرسوم التنفيذي رقم(06 - 138) المؤرخ في 15 أفريل 2006 والمحددة بـ 50mg/Nm³.

28. مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة المؤسسات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد، 13، القاهرة، 2009.
29. مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة المؤسسات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد، 13، القاهرة، 2008.
30. مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية، إرشادات بشأن أفضل الممارسات فيما يتعلق بمبادرات الإبلاغ عن الاستدامة مقدمة من أجل واضعي السياسات وأسواق الأوراق المالية، 28 اوت 2013.
31. مويحيي موشوشو، تقييم تأثير المؤسسات في المجتمع، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير المؤسسات على المجتمع والاتجاهات والقضايا الراهنة، الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف، 2004.
32. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009.
33. ناظم حسن عبد السيد، المحاسبة البيئية، الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب مصرفى البصرة، 2010.
34. نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي: الافاق والمعوقات، مداخلة ضمن فعاليات المنتدى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطلعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الاداء المالي وتحديات الاداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011.
35. هشام محمد البسيوني، أثر الافصاح السردى عن التقارير المالية وغير المالية على مصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة نظرية تحليلية)، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي الحادي عشر، التحولات المالية والمصرفية(الواقع والافاق المستقبلية)، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، 2016.

1. أحمد محمد مخلوف، مدى الالتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2014.
2. جمال كامل محمد عبد الرحيم، قياس اثر تطبيق المؤشر المصري لمسئولية المؤسسات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على المؤسسات المقيدة في البورصة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية التجارة الدراسات العليا، قسم محاسبة، جامعة قناة السويس، 2015.
3. عبد الرحمان العايب، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011.

✓ المراجع باللغة الأجنبية

A- Ouvrages:

1. Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD), **Le guide de la performance globale**, éd: d'organisation, 3ème tirage, 2006.
2. Geneviève ferrone et charles henri darcimoles, **le développement durable: des enjeux stratégiques pour l'entreprise**, Editions d'Organisation, 2002.
3. Jacque Igalens, Sebastien Point, **Vers Une Nouvelle Gouvernance Des Entreprises- L'entreprise Face A Ces Parties Prenantes**, Edition Dunod, 2009.
4. jaques renard, **théorie et pratiques de l'audit interne**, Edition d'organisation, 6eme Edition, paris, 2007.
5. Jérôme CABY, Gérard Hirigoyen, **La Création de Valeur de l'entreprise**, 2ème édition, éd: Economica, Paris, 2001.

6. marcus wagner, stefan schaltegger, **managing sustainability performance measurement and reporting in an integrated manner, sustainability accounting as the link between the sustainability balanced scorecard and sustainability reporting**, Springer, 2006
7. Mark Angelskin, **A Sustainability Accounting System for Canada**, An Assessment of the State of Sustainable Development Accounting and Indicator Reporting at the National, Provincial, Municipal-Community and Corporate Level, The Pembina Institute, November 5, 2002.
8. Mathews, M.R, **Socially Responsible Accounting**, Chapman & Hall, London, 1993.
9. Patrice Roussel, **Gestion des performances au travail**, Edition de boeck, Paris, 2007.
10. Roger L. Burritt and Stefan Schaltegger, **Sustainability Accounting and Reporting**, Published by Springer, P.O. Box 17, 3300 AA Dordrecht, The Netherlands, 2006.
11. Stefan Schaltegger and roger Burritt, **corporate sustainability accounting a catch phrase for compliant corporations or a business decision support for sustainability leaders?**, eco-efficiency in industry and science, Springer, 2006.
12. The Sigma Project, **The Sigma Guidelines-Toolkit: Sustainability Accounting Guide**, The UK Department of Trade and Industry (DTI), London, 2003.
13. Thomas Heupel , **implementing standard costing withan aim to guiding behaviour in sus_sustainability orientated organisation**, Chapter 7, Springer, 2006.

B- Articles:

1. Accountability, **AA1000 Accountability Principles Standard**, Accountability, 2008.

2. Adams, A.A, Gonzalez, C.L, **Engaging with organizations in pursuit of improved sustainability accounting and performance**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, vol.. 20 iss: 3, 2010.
3. Alamgir, M, **corporate governance - a risk perspective, paper presented to: corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development**, a conference organized by the Egyptian banking institute Cairo, 7/8 may 2007.
4. Anthony hop wood And others, **introduction to the accounting for sustainability case studies**, publishing for a sustainable future London • Washington, DC, 2010.
5. Anthony hop wood And others, **introduction to the accounting for sustainability case studies**, publishing for a sustainable future, London Washington, DC, 2010.
6. Arcay .M, R. And F. Vazquez, **Corporate characteristics governance rules and the Extent of voluntary Disclosure in Spain**, Advance sin Accounting. Vol- 21:299–331, 2005.
7. Association of Chartered Certified Accountants, **Industry as a partner for sustainable development**, (ACCA), 2002.
8. Baggaley, Bruce, **Costing by Value Stream** , Journal of Cost Management, 17(3): 24-30. (May/June 2003).
9. Bebbington, J, **Sustainable Development: a review of the international development, business and accounting literature**, Aberdeen Papers in Accountancy, Finance & Management, working papper 00-17, 2002.
10. Bebbington. J, Gray. R, **An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization**, Critical Perspectives on Accounting, 2001.
11. Briefing, **corporate social responsibility and the professional accounting firm: insights from firms' disclosures**, business with confidence, 2010.

12. Burrit, R, and s. Schaltegger. **Sustainability accounting and reporting: fad or trend?** Accounting, Auditing and Accountability Journal (23)7, 2010.
13. Carbon disclosure project, **carbon disclosure project**: about the carbon disclosure project, 2007a
14. Centre des Jeunes Dirigeants d'entreprise (CJD), **Le guide de la performance globale**, éd: d'organisation, 3ème tirage, 2006.
15. Conseil national de la comptabilité, **projet de système comptable financier**, Juillet 2006.
16. Conseil national de la comptabilité, **projet de système comptable financier**, Juillet 2006.
17. Constructing excellence, **sustainability accounting**, business accounting, 2004.
18. Donna j, wood , **corporate social performance revisited**, The Academy of Management Review, vol16, no 4, 1991.
19. Dow jones sustainability index (djsi), 2007.
20. Elkington, J, **Triple bottom-line reporting: Looking for balance**. Australian CPA, (March), 1999.
21. Ernst and Young, **Climate Change and Sustainability; How sustainability has expanded the FO'srole**, Ernst and Young , 2011.
22. Ethical investement recherche services (Eiris), **the state of responsible business: global corporate response to environmental àç_ social and governance (ESG) Chqllenges**, London: Ethical Investement Recherche services (Eiris), 2007 .
23. Fts4good, **financial times stock exchange**, Fts4good, 2007.
24. Fts4good, fts4good climate change criteria, 2007 b.
25. Gerard Charreaux, **vers une théorie du gouvernement des entreprises**, mai, IAEDIJON - Crego / latec, 1996.
26. global reporting initiative, **principes de reporting et elements d'information, lignes directrices pour le reporting développement durable**, G4, 2013.

27. Gray, R, **Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting & Attestation: A Personal Perspective, (E-Journal) Radical Organization Theory Special Issue on, Theoretical Perspectives on Sustainability, Draft 2B, April, 2005.**
28. Gray. R, **Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability,** Accounting Organizations and Society, 1992.
29. Gray. R, **Corporate reporting for sustainable development: Accounting for sustainability in 2000AD,** Environmental Values, 1994.
30. GRI et ISO 26000, **Lignes directrices G4 du GRI et ISO 26000 Pour une utilisation conjointe des lignes directrices G4 du GRI et de l'ISO 26000,** Publication : janvier 2014.
31. GRI, **Indicateurs et protocoles: Economie (EC),** version G3, Amsterdam, 2006.
32. Hansn Ieuwlands, **auditing sustainable development: internal auditors can add value by assessing their organization's sustainability management system,** Institute of internal auditors, 2007.
33. IFAC, **why sustainability counts for professional accountants in Business, tiffany daykin, the role of internal auditing in sustainable development and corporate social reporting,** the Institute of Internal Auditors research foundation, 2006.
34. IFAC, **Why sustainability counts for professional accountants in Business,** IFAC, 2006.
35. International Federation of Accountants (IFAC), **Why Sustainability Counts for Professional Accountant sin Business,** Professional Accountants in Business Committee, Information Paper, August, 2006.
36. International federation of Accounting, **Investor Demand for Environmental Social, and Governance Disclosures Executive Summary,** IFAC, 2011.

37. Ivan, Oanaraluca, **sustainability in accounting –basis: a conceptual framework**, annals universitatis pulensis, Series Economics, 11(1), 2009.
38. Kee, P./de Haan, M, **Accounting for Sustainable Development**, Statistical Commission of the Netherlands, 2010.
39. Kelly Gilman and Jess Schulschenk, **Sustainability Accounting Standards Board (SASB)**, 2009.
40. KPMG et Autre, **Sustainability reporting policies worldwide – today’s best practice, tomorrow’s trends**, Advisory N.V., Global Reporting Initiative, Unit for Corporate Governance in Africa, 2013.
41. KPMG, **international survey of corporate responsibility reporting**, Amsterdam: Kpmg Global Sustainability Services, 2005.
42. Lamberton, G, **Sustainability accounting—a brief history and conceptual framework**, Accounting Forum, Vol. 29, No 1, March, 2005.
43. M. Jonathan & Harris, **Basic Principles of Sustainable Development**, Global Development and Environment Institute working paper, 2004.
44. Marc Lassagne, Samuel Mercier, **La gestion de risque éthique en entreprise: une gestion paradoxale ?**, Cahier du Fargo, octobre 2006.
45. Martin Bennett and others, **sustainability accounting and reporting: development, linkages and reflection an introduction**, journal of world business, vol. 45, issue 4, October Elsevier, 2010.
46. Martina K. Martina K, **Corporate sustainability and organizational culture Journal of World Business**, Contents lists, Science Direct, 2010.
47. Mathews, M.R, **Twenty-five years of social and environmental accounting research, Is there a silver jubilee to celebrate?** Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10, No. 4, 1997.
48. Mathews, M.R. **Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10, No. 4, 1997.

49. Mathis Wackernagel Andothers, **Accounting for Sustainable Development: Complementary Monetary and Biophysical Approaches**, OECD Roundtable on Sustainable Development, November 21, 2001.
50. Mehdi Morad zadehfard and Mohammad Moshashaei, **The Accountants' Role in Organizations' Sustainability**, Regarding Sustainability, Framework of the International, Federation of Accountants (IFAC), 2010.
51. Moldan, B, Billharz, et al. **Sustainability indicators: A report on the project on indicators of sustainable development**. Chichester: John Wiley & Sons. 1997.
52. Patrick IRIBARNE, **Les tableaux de bord de la performance**, 2ème édition, éd: Dunod, Paris, 2006.
53. Peter, k, mark d, **Accounting for Sustainable development**, statistics nether lands, vol.16, 2007.
54. Philippe Robert-Demontrond, Anne JOYEAU, **Résistances des consommateurs à la labellisation sociale : de la critique des modalités à la critique de la logique économique sous-jacente**, 9th International Conférence Marketing Trends, VENICE, 21-23 Janvier 2010.
55. Piotrma Zurkiewicz, Devcomm-sdo, **corporate environmental responsibility: is a common framework possible?**, world Bank, 2004.
56. Rebecca Bowens, **comprendre la norme ISO 26000 sur la responsabilité sociétale ainsi que ses liens avec d'autres normes et les possibilités d'évaluation parallèles**, SGS SA 2011.
57. Samir Hassan, **Internal Audit and Business sustainability**, EIoD 3rd annual Conference on corporate governance, Audit & Business sustainability.
58. Sara Parkin Obe And others, **Accounting for Sustainability Guidance for Higher Education Institutions Forum for the Futurem**, November 2003.

59. Schaltegger and Burritt, **exploring corporate practices in management accounting for sustainability**, business with confidence, 2005.
60. Schaltegger S and Wagner M, **integrative management of sustainability performance measurement and reporting intentional**, journal of accounting auditing and performance, evaluation vol.3, no.1, 2006.
61. Schaltegger, S. Burritt, R.L. **Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?**, Journal of World Business, Vol. 45, Issue 4, October Elsevier, 2010.
62. Simnett. R, A. Vanstraelen. W.Chua, **Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison**, The Accounting Review (May)(84)(3), 2009.
63. Sinclair, C. D, **Social and Environmental disclosure and corporate characteristics: A Research note and Extension**, Journal of Business Finance and Accounting(28) (4) (.April/May), 2005.
64. Starik. M, Rands, G. P, **Weaving an integrated web: Multilevel and multisystem perspectives of ecologically sustainable organizations**, Academy of Management Review, 20(4), 1995.
65. Stat his Gould, **Accounting for Sustainability**, Finance & Management, IFAC, 2011.
66. Stathis Gould, **Accounting for Sustainability**, Finance & Management, IFAC, 2011.
67. the Chartered Institute of Management Accountants(CIMA)And others, **Evolution of corporate sustainability practices Perspectives from the UK, US and Canada**, Chartered Institute of Management Accountants, 2010.
68. Unctad, **best practice guidance for policymakers and stock exchanges on sustainability reporting initiatives**, united nations conference on trade and development, 28 august 2013.

69. United nations, **disclosure of the impact of corporations on society current trends and issues**, New York and Geneva, United nations, 2004.
70. Wagner M and schlegger S, **intergrative management of sustaunability performance, measurement and reporting**, international journal of accounting auditing and performance evaluation vol . 3. No. 1, 2006, p 16.
71. WBCSD, **the guidance tool on sustainable development reporting (draft 2.0)**, 2002 .

C- thèse de doctorat :

1. Delphine Gendre-Aegerter, **La perception du dirigeant de PME de sa responsabilité sociale: une approche par la cartographie cognitive**, thèse de doctorat en sciences économiques et sociales sous la direction de Eric Davoine, la Faculté des Sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg, Suisse, 2008.
2. Erwan Harscoet, **Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur: l'application a un investissement de prévention des pollutions**, thèse de doctorat en génie industriel sous la direction de Daniel FROELICH, l'école national supérieure d'arts et métiers, CHAMBERY, FRANCE, 2007.
3. Fana Rasolofo-Distler, **Conception et mise en œuvre d'un système de pilotage intégrant la responsabilité sociale de l'entreprise: une méthode combinatoire**, Thèse de doctorat en sciences de gestion, sous la direction de François Meyssonier, Université Paul Verlaine, Metz, France, 2009.
4. François Lépineux, **Dans quelle mesure une entreprise peut-elle être responsable a l'égard de la cohésion sociale?**, thèse de doctorat en sciences de gestion sous la direction de Yvon Pesqueux, Conservatoire national des arts et métiers, Laboratoire d'Investigation en Prospective, Stratégie et Organisation (LIPS), PARIS, 2003.

5. Stéphanie Giampor caro- Saunière, **L'investissement socialement responsable entre l'offre et la demande**, thèse de doctorat de sociologie, université RENE DESCARTES, PARIS V, 2006.

D- Sites internet:

1. <http://ar.wikipedia.org>
2. http://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting
3. <http://www.accountability.org>
4. <http://www.accountingforsustainability.org>
5. <http://www.eiris.org>
6. <http://www.ifac.org>.
7. <http://www.integratedreportingsa.org>.
8. <http://www.pearlinitiative.org>.
9. <http://www.sustainability.com>
10. <Http://www.unctad.org>
11. <https://www.globalreporting.org/reporting/sector-guidance>
12. <Web.ifac.org/publication>
13. www.group100.com.au/publications/kpmg_g100..
14. <Www.iefedia.com>.
15. <Www.sasb.org>

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، ومن ثم الإفصاح عن ممارستها في شكل تقرير يسمى تقرير التنمية المستدامة، حيث أن النمط الأخير لإرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة المرتبطة بمبادرة التقرير العالمية Global Reporting Initiative المنشورة في القمة العالمية عن التنمية المستدامة عام 2002 وصولاً إلى التعديل الأخير (GRI, 2013)، قد وفر إطار عمل محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهامات المؤسسة الاقتصادية في الأنشطة المرتبطة بالأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية للاستدامة والتقرير عنها.

ومن أجل تحقيق هذا الهدف؛ قام الباحث بدراسة ميدانية على إحدى المؤسسات الصناعية " مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK"، وذلك من أجل التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح، حسب المعايير الصادرة في هذا المجال عن المبادرة العالمية لتقارير الاستدامة (GRI, 2013). حيث خلصنا من التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة من وجود إمكانية فعلاً لتطبيقه، خاصة لممارستها المسؤولة اتجاه التنمية المستدامة، وهذا ما جاء في الدراسة التطبيقية دون أن يلقي ذلك أعباء تفوق إمكانياتها المالية والمادية.

الكلمات المفتاحية: تنمية المستدامة، محاسبة عن التنمية المستدامة، تقارير الاستدامة، مبادرة التقارير العالمية.

Abstract:

this study aimed at attempting to propose an accounting framework to apply the accounting system of sustainable development in the economic corporation, and then disclosure about its practice in a form of a report which is called the Sustainable Development Report, where this latter pattern of the accounting guidelines for the sustainable development associated with the Global reporting initiative that is published at the world summit on sustainable development in 2002 down to the last amendment(GRI,2013); which has provided an accounting framework to apply the accounting system for the sustainable development, in order to provide useful in assessing the economic corporation's contributions in the activities associated with the economic dimensions.

And to achieve this aim, the researcher has done his field work on one of the industrial corporations "cement industry Ain El Kabira SCAEK" so as to apply the proposed accounting framework according to the criteria stemmed from the Global Reporting Initiative in this area.

Where we have come from the practical application of an accounting framework proposed for the application of the accounting system for sustainable development in the institution of cement industry Ain El Kabira of the possibility of actually apply it, especially its application towards the sustainable development, and this is what the fieldwork came out with, without any burden of the financial or materialistic potential.

Key words : Sustainable development, Accounting for sustainable development, sustainability reports, Global reporting initiative.