

إطار مقترح للتقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات الاقتصادية

- د/ الطاهر ميمون
- د/ فاتح غلاب

الملخص

تناولت هذه الدراسة موضوعاً مهماً في الوقت الحاضر؛ وهو التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة، أو ما يعرف بـ: استدامة المؤسسات أو التقرير عن المسؤولية، ويتناول استدامة المؤسسات ومسئوليتها من ناحية الممارسات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، فقد حظي التقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات بالاهتمام في أدبيات المحاسبة بداية من أعمال Gray 1990 ابتداءً من التسعينيات حتى تاريخ نشر الإرشادات العامة للمحاسبة عن الاستدامة في قمة العالم عن التطور المستدام في جوهانسبورغ عام 2002.

أما في الجانب التطبيقي؛ فقد تناولت الدراسة عينة من مراجعي الحسابات والأطراف أصحاب المصالح، بهدف معرفة الجوانب التي تتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة بأبعادها (الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية)، وتوصلت الدراسة إلى اتفاق تام على أهم البنود التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الإفصاح عنها والتي تتعلق بقضايا الاستدامة.

الكلمات الدالة: استدامة المؤسسات، تقارير الاستدامة، المحاسبة عن التنمية المستدامة، أطراف ذات المصلحة.

• كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة- الجزائر.

• كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف المسيلة- الجزائر.

Abstract

This study deals with an important subject at the present time, a report accounting for sustainable development, or what is known: the sustainability of the institutions or the report on liability, where addressing the sustainability of the institutions and responsibility in terms of practices, economic, environmental and social, where the report was accounting for the sustainability of corporate attention in the literature of accounting beginning of work, Gray 1990, starting from the nineties until the date of publication of general guidelines for accounting for sustainability in the top of the world for sustainable development in Johannesburg in 2002.

In the practical side; has addressed the study sample of auditors and stakeholders at the enterprise level. In order to know the aspects that relate to the disclosure of information relating to sustainable development dimensions (**economic, social and environmental**), and the study found a complete agreement on the most important items that should be on the economic institutions of the Algerian disclosed that relate to issues of sustainability.

Keywords: corporate sustainability, sustainability reporting, accounting for sustainable development, stakeholders.

مقدمة

واجهت التقارير المالية العديد من الانتقاد وذلك بعد إنهيار 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، والذي 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 ليشتمل على مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، ومن ثم ظهر بما يسمى بـ " تقارير التنمية المستدامة أو تقارير الاستدامة"، حيث يستعمل التقرير عن التنمية المستدامة لخدمة الأطراف ذات المصلحة وفي اتخاذ القرارات خاصة قرارات الاستثمار، وذلك لتجنب الاستثمارات التي تسبب الأضرار البيئية والاجتماعية.

تواجه إدارة التنمية المستدامة في المؤسسة اليوم تحديا ليس فقط لإدارة الآثار الاقتصادية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة على نحو منتظم، ولكن أيضا من أجل تزويد أصحاب المصالح بمعلومات عن القضايا الملزمة للاستدامة التي تحتويها تقارير التنمية المستدامة وكيف تتعامل المؤسسة معها؛ حيث تقوم إدارة الاستدامة بتصميم العمليات والهيكل من أجل التأكد من التطور المستديم للمؤسسة وأعمالها، بالإضافة إلى المشاركة الإيجابية في التطور المستديم للمجتمع عموما. ويعني ذلك، أنه من أجل خلق المعلومات وتدفقاتها يتعين تنظيمها على نحو يتسق مع متطلبات التقرير والتوصيل والحوار مع أصحاب المصالح.

1. إشكالية الدراسة

يعتبر مفهوم التنمية المستدامة من المصطلحات التي تم مناقشتها في بيئة الأعمال، وبصفة خاصة ارتباطها بالمجال المحاسبي، ويتزامن ذلك مع الانتشار الواسع لقضايا الاستدامة على المستوى العالمي. ونتج عن العلاقة بين التنمية المستدامة والعملية المحاسبية ظهور ما يسمى التقرير المحاسبي عن استدامة

المؤسسات الاقتصادية أو تقرير التنمية المستدامة، كنشاط طوعي غير الزامي للمؤسسات التي لديها وعي اجتماعي؛ حيث ظهرت المبادئ الإرشادية للتقرير عن الاستدامة بواسطة مبادرة التقرير الشامل في عام 2000، وتم تنقيحها وإصدار إطار الإفصاح عن الاستدامة سنة 2013 أو ما يطلق عليه الجيل الرابع (4G)، فتعتبر تقارير استدامة المؤسسات الاقتصادية وسيلة لتلبية احتياجات الأطراف ذات المصلحة من المعلومات اللازمة لتقييم أدائها طويل الأجل.

وعليه يمكن بلورة إشكالية هذا البحث في السؤال الآتي:

ما مدى ملاءمة المؤشرات المقترحة للتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات الاقتصادية التي نصت عليها مبادرة الإبلاغ العالمية من وجهة نظر الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر؟

ومن خلال هذا السؤال يمكن طرح مجموعة الأسئلة الآتية:

- هل تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاقتصادية؟
- هل تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاجتماعية؟
- هل تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية البيئية؟

2. فرضيات الدراسة

ينطلق البحث من فرضية رئيسية متمثلة في الآتي:

تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات الاقتصادية قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر، والمتعلقة بالإفصاح عن أدائها تجاه تحقيق التنمية المستدامة التي نصت عليها مبادرة الإبلاغ العالمية.

من خلال الفرضية الرئيسية تتبثق الفرضيات الفرعية التالية:

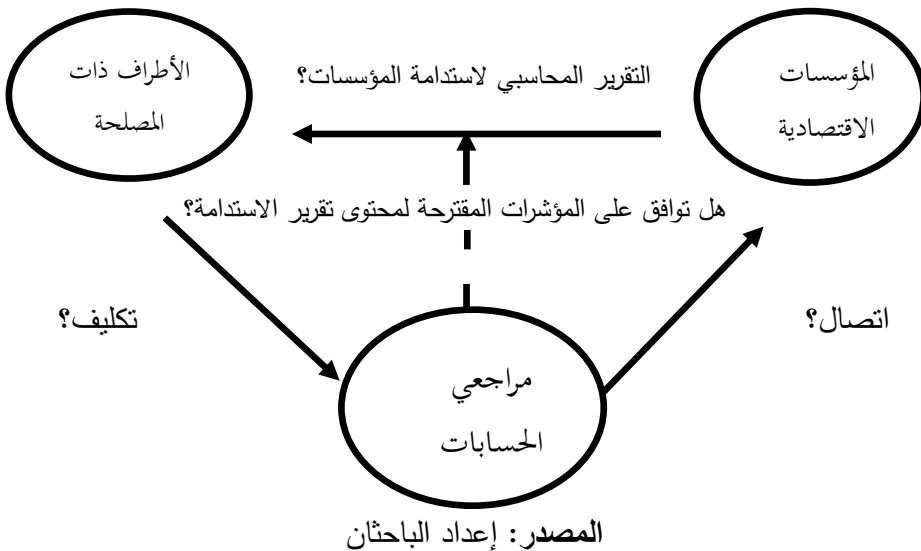
- تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاقتصادية؛
- تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاجتماعية؛
- تلقى المؤشرات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية الأطراف ذات المصلحة ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية البيئية.

3. أنموذج الدراسة

من خلال إشكالية بحثنا يمكن وضع مخطط لإشكالية الدراسة وفق الشكل

الآتي:

الشكل رقم 01: أنموذج الدراسة



4. أهداف البحث

يهدف البحث إلى وضع إطار نظري لمفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية، والمفاهيم المتعلقة بتقارير الاستدامة، وكذلك مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة. كما يهدف البحث إلى تحديد أهم المؤشرات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة، وذلك في ضوء استقراء وتحليل الإصدارات المهنية.

5. أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في عدة جوانب أهمها، ندرة البحوث المحاسبية في مجال التنمية المستدامة بصفة عامة، وتقارير استدامة المؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة، بالرغم من الاهتمام المتزايد لقضايا التنمية المستدامة من وجهة نظر محاسبية على المستوى الدولي هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى الأهمية الواقعة سواء للاقتصاد الوطني أو للمؤسسات الاقتصادية، في ظل تبني الجزائر نظام اقتصاد السوق والانفتاح والرغبة للاندماج في الاقتصاد العالمي، وما تتطلبه من توفير جو من الثقة، المصداقية والشفافية في تسير المؤسسات الاقتصادية لتحسين أدائها وصورتها العامة في المجتمع ومواجهة المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية، مما يدفعها إلى تقديم إفصاحات عن مساهمتها في تحقيق الاستدامة الخاصة بأدائها المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

6. منهج البحث

سيتم اعتماد المنهج الوصفي في هذا البحث، والذي يجمع بين الجوانب النظرية والتطبيقية، حيث يقوم الباحثان بجمع البيانات وتبويبها وعرضها وتحليلها، وذلك بهدف وضع مؤشرات مقترحة لتقرير عن استدامة المؤسسات الاقتصادية، من أجل اشتقاق فروض البحث، حيث يتم اختبار هذه الفروض من خلال الاستقصاء الميداني حول مدى ملاءمة وجهات نظر مراجعي الحسابات والأطراف ذات المصلحة في الجزائر للمؤشرات التي تتعلق بالإفصاح عن التنمية المستدامة، من حيث التقرير المحاسبي عن نتائج قياس المؤسسة لإسهاماتها في تحقيق الاستدامة.

7. محاور الدراسة

سيتم تقسيم البحث الى ثلاثة محاور رئيسية وهي كالآتي:

- **المحور الأول:** استدامة المؤسسات الاقتصادية؛
- **المحور الثاني:** التقرير المحاسبي عن استدامة المؤسسات؛
- **المحور الثالث:** دراسة تطبيقية.

المحور الأول: استدامة المؤسسات الاقتصادية

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

أولاً: مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية

استدامة المؤسسات الاقتصادية هي نموذج جديد تماما، تعمل من خلالها المؤسسات على دمج الإدارة الممنهجة للجوانب البيئية والاجتماعية في الأعمال التجارية جنبا إلى جنب مع الجوانب الاقتصادية، لتحقيق الأعمال 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 منافسة مع الأداء البيئي والاجتماعي.

يدور جوهر مفهوم التنمية المستدامة حول مقابلة احتياجات المؤسسة الاقتصادية من الموارد دون الإضرار بحق الأجيال القادمة في تلك الموارد، أي أن يكون الاستخدام في الحدود 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 قدر من المدخلات، وسيقلل كذلك

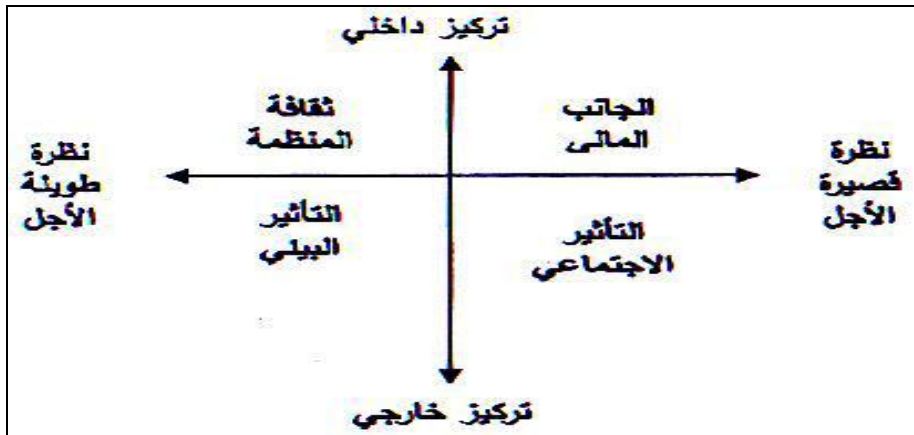
من مقادير المخلفات الضارة المنتجة، مما يؤدي في النهاية إلى تقليل التكاليف الإجمالية لهذه المؤسسات^أ.

وتسلك المؤسسة الاقتصادية سلوك الاستدامة إذا وجدت آلية لوجود التزام حقيقي، من خلال فرض حقوق للملكية يتجلى في 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.

تظهر أهمية استدامة 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 تقفا بمعزل عن الجدوى الاقتصادية، ويجب على المؤسسات مواصلة تقديم المنتجات والخدمات التي يرغب المجتمع فيها، وهذا من أجل توليد الأرباح، والنمو... الخ. وفي خضم ذلك يجب عليها أيضا أن تأخذ في الاعتبار أثرها الاجتماعي والبيئي كجزء لتوليد قيمة مستدامة^أ.

على مستوى المؤسسات الاقتصادية هناك أربع جوانب للاستدامة، تظهر من خلال المصفوفة الآتية:

الشكل رقم 02: مصفوفة استدامة المؤسسات



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

من خلال الشكل أعلاه يمكن تعريف:

- ☞ الجانب المالي: على أنه العائد المناسب لمستوى المخاطر؛
- ☞ التأثير الاجتماعي: على أنه تأثير عمليات وأنشطة المؤسسات الاقتصادية على المجتمع في ضوء العقد الاجتماعي وتأثير أصحاب المصالح؛
- ☞ ثقافة المنظمة: على أنها العلاقة بين المؤسسة الاقتصادية وأصحاب المصالح الداخليين وخاصة العاملين والموظفين؛
- ☞ التأثير البيئي: على أنه تأثير عمليات وأنشطة المؤسسات الاقتصادية على البيئة الجيوفيزيائية.

وحيث أن الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثلان عاملان رئيسيان في نجاح هذه المؤسسات، فمعظم المؤسسات اليوم تتكفل باتباع التنمية المستدامة في عملياتها، حيث تركز في برامجها الاقتصادية، البيئية والاجتماعية على كيفية تحقيق هدف تعظيم قيمتها.

ثانياً: مبادئ ومرتكزات استدامة المؤسسات الاقتصادية

لما كانت الأنشطة المرتبطة باستدامة التنمية تتسم باتساع نطاقها، فإن تحقيق التنمية المستدامة تستند إلى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالات الاستدامة الثلاثة ويمكن الاسترشاد بها، وهذه المبادئ وضعها المجلس الدولي للتقريب واستخراج المعادن (ICMM) من مبادئ خاصة بالتنمية المستدامة، والتي يجب على المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في هذا المجال الالتزام بها، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي¹¹¹:

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

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

كـ الامتثال لمتطلبات القوانين واللوائح التي تقرها الدولة؛
كـ العمل مع الجهات الحكومية وأجهزة المجتمع المدني وغيرها من أصحاب المصلحة لتحقيق وتنفيذ سياسة عامة مناسبة وفعالة لتدعيم التنمية المستدامة.
المبدأ الثاني: دمج مبادئ التنمية المستدامة في عمليات اتخاذ القرار داخل المؤسسات، وذلك من خلال ما يلي:

كـ دمج مبادئ التنمية المستدامة في سياسات وممارسات المؤسسات؛
كـ تخطيط وتصميم وتشغيل النظم التي تدعم التنمية المستدامة؛
كـ تنفيذ ممارسات فعالة وابتكار وتحسين الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي في نفس الوقت؛
كـ تشجيع العملاء والموردين على تبني مبادئ وممارسات مماثلة لما تتبعه المؤسسات، مما يجعله قابلاً للمقارنة؛
كـ توفير التدريب على التنمية المستدامة لضمان الكفاءة على جميع المستويات بين العاملين؛

كـ 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:

كـ ضمان أجور عادلة وظروف عمل آمنة لجميع العاملين؛
كـ المشاركة البناءة مع العاملين بشأن المسائل ذات الاهتمام المشترك؛
كـ تنفيذ السياسات والممارسات الهادفة إلى القضاء على التمييز والمعاملة غير العادلة؛

كـ التعويض العادل للآثار السلبية على المجتمع والتي لا يمكن تجنبها؛
كـ احترام ثقافة وتراث جميع فئات المجتمع.

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

كـ التشاور مع الأطراف المهمة والمتأثرة لتحديد وتقييم وإدارة جميع الآثار الاجتماعية، والصحية، والبيئية والاقتصادية المرتبطة بأنشطة المؤسسة؛

كـ ضمان الفحص المنتظم، وتحديث نظم إدارة المخاطر؛

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

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

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

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

كـ اتخاذ جميع التدابير المعقولة والعملية للقضاء على الظلم، والإصابات والأمراض التي تصيب العاملين بالمؤسسات؛

كـ تزويد جميع العاملين بتدريبات الصحة والسلامة.

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

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

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

كـ تقييم طرق آمنة لتخزين النفايات المتبقية والمخلفات والتخلص منها؛

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

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

كـ الدخول في مناقشة بشكل عملي مع الأطراف المتضررة والرد على القضايا والصراعات بشأن إدارة الآثار الاجتماعية؛

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

✓ المساهمة في تنمية المجتمع المحلي؛

✓ تشجيع الشراكة مع الحكومات والمنظمات غير الحكومية لضمان أن البرامج

(مثل المجتمع والصحة، والتعليم، وتطوير الأعمال التجارية المحلية) مصممة

بشكل جيد وفعال.

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

✓ التقرير عن التنمية الاقتصادية والاجتماعية والأداء البيئي والمساهمة في التنمية

المستدامة؛

✓ توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب؛

✓ إجراء مشاورات مع أصحاب المصلحة من خلال عمليات التشاور.

هذا وإن كانت المبادئ سالفة الذكر ينطوي مضمونها على توسيع نطاق

العمليات المرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسات، وانعكاس ذلك على

أدائها في مجالات التنمية المستدامة، فإن إطار نطاق الأنشطة ذات الأثر الاجتماعي

ينبغي تحديده، وذلك على أساس أن تلك الأنشطة تمثل الموضوع الذي يدور في

نطاقه جوهر الوظيفة المحاسبية.

المحور الثاني: التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة

يعد التقرير المحاسبي عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية وسيلة

لتلبية احتياجات الأطراف ذات المصلحة من المعلومات اللازمة لتقييم أداءها

المستدام الطويل الأجل، فهناك اتفاق على أن التقارير المالية التقليدية لم تعد تعبر

بصورة كافية عن الأبعاد المتعددة لقيمة المؤسسات في الوقت الحاضر، مما أدى إلى

زيادة الطلب على إعداد المؤسسات لتقارير الاستدامة.

أولاً: مفاهيم حول التقرير عن استدامة المؤسسات الاقتصادية

تهتم المؤسسات اليوم بالإفصاح عن أدائها المالي وغير المالي، ويتم ذلك إما

من خلال تقرير أو أكثر يضاف لتقاريرها المالية التقليدية ويتعلق بالبيئة والمجتمع، أو

من خلال تقرير موحد عن التنمية المستدامة في كل المؤسسة يأخذ أيضاً بعين الاعتبار موضوع حوكمة الشركات.

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

تعريف (World Business Council for Sustainable Development) WBCSD (Development): تقارير التنمية المستدامة، هي التقارير العلنية من قبل الشركات، لتزويد أصحاب المصلحة الداخلية والخارجية لصورة وأنشطة الشركات المرتكزة على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية^{iv}.

تعريف KPMG: تقارير المسؤولية المشتركة، هي تلك التقارير التي تتضمن معلومات كمية ونوعية متعلقة بالأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي والأخلاقي على نحو متوازن^v.

تعريف (GRI) Global Reporting Initiative: تعبر تقارير التنمية المستدامة عن ممارسة القياس والإفصاح عن التنمية المستدامة، وأن تكون الشركة مسؤولة أمام الأطراف ذات المصلحة الداخليين والخارجيين للأداء التنظيمي نحو هدف التنمية المستدامة^{vi}.

تعريف Accountability: التقرير عن الاستدامة هو مجموعة من المعلومات التي تعدها الشركة وتفصح عنها حول أدائها المستدام، سواء التقرير للعامّة أو للأطراف الداخليين أو الخارجيين^{vii}.

مما سبق، يمكن اعتبار تقرير الاستدامة على أنه تقرير سنوي غير مالي، يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثرها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، فهو يمثل إذا 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)، بهدف تحقيق التنمية المستدامة.

ثانياً: تطور ومحفزات التقرير عن الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية

لاحظ الكثير من مراقبي التقارير عن الاستدامة أن عدد المؤسسات التي تقدم معلومات بيئية واجتماعية أو أي معلومات مماثلة، قد زادت بشكل واضح منذ أوائل التسعينيات إلى غاية الآن، نذكر على سبيل المثال (Mackay (2000)، Context (2006)، KPMG (2005).

وانعكس ذلك من خلال الدراسة الميدانية الدولية لثلاث سنوات لمؤسسة KPMG عن التقرير عن مسؤولية الشركة Reporting Corporate Responsibility؛ حيث استهدفت تلك الدراسة تحليل الاتجاهات في التقرير عن مسؤولية الشركات عن طريق الشركات الأكبر في العالم، متضمنة 250 شركة الأكبر من بين عدد 500 شركة في كل من البلاد محل الدراسة بما فيها المملكة المتحدة^{viii}. وقد أوضحت هذه الدراسة أن التقرير عن مسؤولية المؤسسات قد تزايد على نحو ملحوظ في الفترة 2000-2005، وعلى الرغم من أن ذلك التزايد قد مس كافة القطاعات الاقتصادية الستة عشر في تلك الدراسة الميدانية، فإن التغيير كان ملحوظا على نحو خاص في قطاعات التمويل والأوراق المالية والتأمين. والتغيرات في التقرير عن مسؤولية الشركات في الفترة 2002-2005 ممثلة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 01

التغيرات في التقرير عن مسؤولية الشركات في الفترة 2002 - 2005

2005		2002		تقارير الاستدامة
%	عدد	%	عدد	
52	129	45	112	تقوم 250 شركة بنشر معلومات حول الاستدامة في تقرير منفصل.
30	39	29	32	ينشر جزء من تلك الشركات تقارير منفصلة عن الاستدامة تخضع معلوماتها إلى خدمات المراجعة بهدف توفير تأكيد معقول عنها.
71	71	49	49	تقوم الشركات الأكبر بالمملكة المتحدة (100 شركة) بنشر معلومات حول الاستدامة في تقارير منفصلة.
54	38	33	26	تخضع معلومات جزء من تلك الشركات بالمملكة المتحدة للمراجعة بهدف توفير تأكيد معقول عنها.
				يتم إعطاء عناوين تقارير المسؤولية الاجتماعية في الشركات 250 التي تنشر تقارير منفصلة على النحو الآتي:
17	22	10	11	- تقرير الاستدامة (تقارير بيئية واجتماعية واقتصادية)؛
13	17	73	82	- تقارير بيئية وصحية والأمان؛
2	2	3	3	- تقارير اجتماعية.
				يقوم جزء من 250 شركة في قطاعات اقتصادية مختلفة بنشر تقارير عن المسؤولية 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 Sustainability
De Meern, Kpmg, 2005, P 05.

ثالثاً: الدور والعلاقة المحاسبية

يهدف تقرير الاستدامة أن يذهب إلى أبعد من القوائم الوصفية، لذا يتعين أن يضمن مقاييس كمية تصنف حالة الواقع التطبيقي والأهداف والتقدم الذي حدث. علاوة على ذلك، فإن تقرير الاستدامة الذي يعتمد على المقاييس الكمية يتطلب وجود نظام محاسبي في المؤسسات الاقتصادية، يهدف إلى توفير المعلومات التي تفيد في تقييم اسهاماتها في مجال التنمية المستدامة، فكما يوجد نظام للمحاسبة المالية يتناول العمليات ذات الطبيعة الادارية، فليس هناك ما يمنع من وجود نظام للمحاسبة عن العمليات ذات الطبيعة البيئية والاجتماعية، التي تعد من متطلبات تحقيق الاستدامة، ويمكن أن يطلق على هذا النظام ب: " نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة".

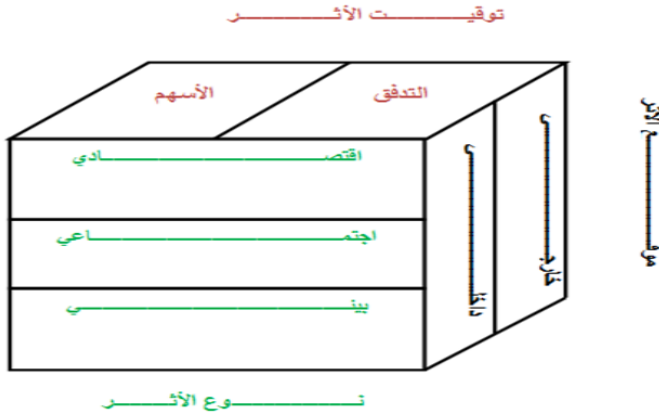
بصفة عامة يمكن أن يتم تعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة **Sustainability Accounting** على أنها "مجموعة فرعية من النظام المحاسبي الذي يتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم المطلوبة، من أجل التسجيل والتقرير عن العديد من الأمور، أولها تحديد الآثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية الضمنية، وثانيها الآثار البيئية 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 باستدامة المحاسبة عن التنمية المستدامة ويتم توصيلها خارجيا من خلال تقرير الاستدامة"^{ix}.

إن الخطوة الأولى تجاه تقرير الاستدامة المتكامل، يتطلب نوعا من تصميم نظم معلومات وتقرير داخلية بطريقة من شأنها ضمان أنه قد تم توفير المعلومات الداخلية الصحيحة، وجعلها متاحة على نحو يمكن من خلاله حساب مؤشرات الأداء الرئيسية، التي يتم تصميمها في الإدارة الاستراتيجية، وهذا ما يمثل الوظيفة المحورية للمحاسبة عن التنمية المستدامة^x.

إن التحدي الذي يواجه الإدارة هو إيجاد مدخل محاسبي يحاول قياس الأداء المستدام للمؤسسات الاقتصادية، وبالتالي فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة تعتبر نظام معلومات يختص بوظيفتي قياس الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، والتقارير عن نتائج هذا القياس عن طريق تقرير الاستدامة، بما يكفل تقييم اسهامات المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة^{xii}.

والشكل الموالي يوضح النظام المحاسبي للاستدامة الذي يوفر معلومات من المنظورات الثلاثة للتنمية المستدامة:

الشكل رقم 03: المنظور العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة



Source: The Sigma Project, **The Sigma Guidelines - Toolkit: Sustainability Accounting Guide**, The UK Department of Trade and Industry (DTI), London. 2003, P 11.

بالتالي فإنه 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، نطاق المحاسبة عن التنمية المستدامة يقوم بتقديم معلومات من ثلاثة منظورات مختلفة، تتمثل في الاتي^{xii}:

- التوقيت: هل تعرض المعلومة 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 للشركة - الداخلية - أو خارج حدود - الخارجية؟

• **نوع الأثر:** هل تأثير المعلومة بيئي أو اجتماعي أو اقتصادي؟

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

رابعاً: المبادئ الإرشادية للإفصاح عن تقارير الاستدامة

تقدم مبادرة التقرير الشامل (GRI) إرشادات توجيهية للشركات، تمثل المبادئ الأساسية لتقديم تقرير متوازن عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للوحدة الاقتصادية. وقد أصدرت أول مبادئ للإفصاح عن التنمية المستدامة عام 2000 كنسخة أولى، ثم تعديلها وإصدار إطار الإفصاح في عام 2013 أطلق عليه إطار الإفصاح عن الاستدامة (4G). وتعد هذه الإرشادات مرجعا لمساعدة المستخدمين في تفسير وتقييم قرارات المؤسسات بخصوص محتوى تقرير الاستدامة.

وفيما يلي توضيح لتلك المبادئ على النحو التالي^{xiii}:

- **الشفافية:** تعنى الإفصاح الكامل عن العمليات والإجراءات والافتراضات المستخدمة لإعداد تقرير استدامة المؤسسات، وهذا ضروري لتحقيق مصداقيته، وهو محور المساءلة، ليكون المستخدمون على علم تام بالافتراضات والإجراءات المتضمنة في المعلومات المفصح عنها. فعلى سبيل المثال، يجب أن يتضمن تقرير الاستدامة معلومات عن عمليات إشراك أصحاب المصالح، وطرق جمع البيانات، والمراجعة الداخلية ذات الصلة، والافتراضات الأساسية لتقديم المعلومات؛

- **الشمولية:** يعالج مبدأ الشمولية الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح الذين يستخدمون تقارير الاستدامة، حيث تضمن الشمولية تقديم تقارير 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 أشراك أصحاب المصالح عملية ديناميكية تؤدي إلى التعلم المستمر داخل وخارج الشركة، وتقوي عمليات الثقة بين الشركة وأصحاب المصالح؛

- **القابلية للمراجعة:** يشير مبدأ القابلية للمراجعة إلى المدى الذي تسمح به نظم المعلومات الإدارية وممارسات الاتصال في المؤسسات الاقتصادية، بإجراء فحص للتأكد من دقتها سواء من قبل أطراف داخلية أو أطراف خارجية. فالبيانات والمعلومات المفصح عنها، يجب أن يتم تسجيلها وتبويبها وتحليلها، والإفصاح عنها بطريقة تمكن المراجع الداخلي أو مقدم خدمات تأكيد الثقة الخارجي من تقديم خدمات ضمان الثقة على مصداقيتها؛

- **الاكتمال:** يشير هذا المبدأ إلى الإفصاح بتفصيل كافي عن جميع المعلومات التي تهم أصحاب المصالح لتقييم الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، ويجب أن تظهر تلك المعلومات في تقرير استدامة المؤسسات بطريقة تتسق مع الحدود المعلنة والنطاق والفترة الزمنية ومبدأ الاكتمال ثلاثي الأبعاد؛ حيث يتضمن البعد التشغيلي والنطاق والبعد الزمني. فمن حيث بعد الحدود التشغيلية، يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها كاملة فيما يتعلق بالحدود التشغيلية للمؤسسات، مثل الرقابة المالية والملكية القانونية والعلاقات التجارية، وبعبارة أخرى مدى التأثير الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. ومن حيث بعد النطاق، يجب أن تختار المؤسسات حدود التقرير بمعنى تحديد ما إذا كان تقرير استدامة المؤسسات سيتضمن جميع المؤسسات التي تشكل سلسلة التوريد، أم سيتناول التقرير نطاقاً ضيقاً 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؛

- **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؛

- **سياق الاستدامة:** يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسات التي تقوم بالتقرير عن الاستدامة تسعى إلى وضع أدائها 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 المؤسسات قضايا غير مالية مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر، ودور المؤسسات في تحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية، مما يساهم في مقابلة توقعات أصحاب المصالح، وتحقيق قيمة اقتصادية طويلة الأجل للمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى والمجتمع؛

- **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؛

- **الحيادية:** يشير هذا المبدأ إلى أن تقرير الاستدامة يجب أن يوفر عرضاً متوازناً لأداء المؤسسات، بحيث يتجنب التحيز في اختيار وتقديم المعلومات، بمعنى العرض العادل لأداء المؤسسات الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. ويتضمن هذا المبدأ عرض المعلومات بصورة غير متحيزة، بمعنى عرض جميع النتائج سواء

أكانت مواتية أو غير مواتية، والبعد عن التحيز والمبالغة أو التأثير على قرار المستخدم؛

- **القابلية للمقارنة:** يشير هذا المبدأ إلى أن المؤسسات يجب أن تحافظ على الاتساق والثبات في حدود ونطاق تقاريرها والإفصاح عن أي تغيرات، وأن يتم عرض المعلومات في صورة مقارنة مع المعلومات الماضية. ويتضمن هذا المبدأ إمكانية مقارنة أداء المؤسسات في الوقت الحالي مع الأداء السابق بما يسمح للأطراف الداخلية والخارجية من تقييم الأداء ومدى التقدم الذي تحرزه المؤسسات؛
- **الوضوح:** يشير مبدأ الوضوح إلى ضرورة أن تكون المعلومات مفهومة وقابلة للاستخدام من قبل المجموعات المختلفة للمستخدمين، وبناء عليه ينبغي أن تدرك المؤسسات الاحتياجات المتنوعة لأصحاب المصالح وإتاحة المعلومات بطريقة تستجيب إلى الحد الأقصى لعدد المستخدمين مع الحفاظ على مستوى مناسب من التفاصيل. ومن ناحية أخرى، ينبغي شرح المصطلحات التقنية والعلمية المستخدمة في تقرير الاستدامة، واستخدام الرسوم الواضحة والمناسبة إذا تطلب الأمر؛
- **التوقيت:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن تقدم تقارير استدامة المؤسسات المعلومات وفقاً لجدول زمني منتظم يلبي احتياجات المستخدمين ويتوافق مع طبيعة المعلومات ذاتها، بما يحقق الفائدة من المعلومات حول الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، حيث يرتبط تحقيق هذه الفائدة من المعلومات بتوفير المعلومات في الوقت المناسب للمستخدمين لاتخاذ القرارات.

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث، وتحديد مدى قبول المؤشرات التي تتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة، من حيث التقرير المحاسبي عن نتائج قياس المؤسسة لإسهاماتها في تحقيق الاستدامة من جانب أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات. حيث تم التوصل إلى مجموعة من الأنشطة التي تناولتها مجموعة من الهيئات والمنظمات غير الحكومية ومكاتب الاستشارة الدولية وسلسلة معايير الإيزو، وهذه المجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند إعداد تقارير استدامة المؤسسات الاقتصادية بهدف تحقيق مزيد من التطور

والتحسين في نظام حماية البيئة والمجتمع، وهذه الهيئات والمنظمات غير الحكومية ومكاتب الاستشارة الدولية نجد منها: **World Business Council For Sustainable Development And Accountability And Global Reporting Initiative And KPMG**. وهو ما أدى إلى تطور فكر محاسبي يتناول عمليات القياس والتقرير والتقييم لأداء المؤسسات الاقتصادية في ظل مفهوم التنمية المستدامة.

أولاً: إجراءات وأدوات الدراسة التطبيقية

حدد الباحثان إجراءات وأدوات الدراسة التطبيقية مسترشدين في ذلك بما اتبع في العديد من الدراسات التي سبق تناولها، كذلك مجموعة أخرى من الدراسات التي تتعلق بتحليل الآراء والاتجاهات.

1- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما، فئة أصحاب المصالح وتشمل مدراء المؤسسات والمساهمين، إدارات في البنوك وفئة مراجعي الحسابات، وذلك لمعرفة إدراكهم للنبود والمعلومات التي من الممكن أن تفصح عنها المؤسسات في تقرير الاستدامة.

وفيما يتعلق بالنطاق المكاني لمجتمع البحث، فقد قام الباحثان بالتطبيق على الجزائر، وبصفة خاصة في ولاية المسيلة، وذلك لصعوبة أخذ آراء أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الولايات الأخرى.

وقد تم اختيار مجموعة أو عينة انتقائية (تحكمية) من (30) مفردة من مراجعي الحسابات، (15) مفردة من أصحاب المصالح.

2- أسلوب جمع البيانات: أعتمد الباحثان على استبانة لإجراء الدراسة التطبيقية؛ حيث قاما بإعداد قائمة استقصاء، موجهة إلى أصحاب المصالح، و مراجعي الحسابات. وروعي فيها التحقق من الصياغة اللفظية لفقرات القائمة، بحيث تكون قادرة على نقل الأسئلة بصورة واضحة.

وقد تم توزيع (15) استبانة على مجموعة أصحاب المصالح، و(30) استبانة على مراجعي الحسابات، وقد تم تجميع (10) استبانات من أصحاب المصالح،

و(22) استبانة من مراجعي الحسابات، وقد تم فحص وتحليل الاستبانة لتحديد الردود الصادقة والتي اتسمت بثبات الاختيار واتساقه، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 02 : ردود ونسب الاستجابة من القوائم الموزعة

البيانات	مراجعي الحسابات	الأطراف أصحاب المصالح
القوائم الموزعة	30	15
الردود المستلمة	22	10
نسبة الاستجابة	$0.73 = 30 / 22$	$0.66 = 15 / 10$

المصدر: إعداد الباحثان

وقد طلب من المستجوبين التعبير عن آرائهم باستخدام مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط، حيث أعطيت أوزان للإجابات الخمس كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 03: مقياس الإجابة

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: إعداد الباحثان

وتعكس هذه الأوزان الأهمية النسبية لبنود والمعلومات للإفصاح عن تقارير استدامة المؤسسات الاقتصادية. كما تم وضع سلم ترتيبية لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبية للأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج وفق مايلي:

- المدى = $5 - 1 = 4$ (أعلى نقطة لمقياس ليكرت و 1 أدنى نقطة فيه)؛
- طول المدى = $5/4 = 0.8$ (طول المدى = المدى/عدد الدرجات).

ثم إضافة العدد 0.8 إلى اقل درجة في المقياس، أي 1، من اجل وضع الحد الاعلى وكانت الحدود الباقية كما هي موضحة الجدول التالي:

الجدول رقم 04: حدود مقياس سلم ليكرت

درجة الاهمية	حدود سلم ليكرت	
لا أوافق اطلاقا	إلى 1.08	من 01
موافق تماما	إلى 2.60	من 1.08
محايد	إلى 3.4	من 2.60
موافق	إلى 4.2	من 3.4
موافق تماما	إلى 05	من 4.2

المصدر: إعداد الباحثان

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

خضعت بيانات الدراسة لخطة تحليل إحصائي تستهدف التحقق من صدق فروضها، وقد تم تحليل البيانات إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم (20)، ويوفر البرنامج العديد من المؤشرات الإحصائية مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وغيرها من المؤشرات الإحصائية. وتتمثل اهم الاختبارات المستخدمة في الدراسة واختبار Sign-test. ويعتمد رفض أو قبول فرض العدم على قيمة مستوى المعنوية المشاهد ويعتمد رفض أو قبول فرض العدم على قيمة مستوى المعنوية المشاهد. وقد تم تحليل البيانات بافتراض أن مستوى المعنوية يساوى 0.05 بمعنى أن الحد الأقصى لقبول احتمال الوقوع في خطأ من النوع الأول (أي احتمال رفض فرض العدم وهو صحيح) هو 5%.

و للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة في الاستبانة، تم اختبار مدى صدق الاستبانة باستخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach). كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 05: معامل ثبات كرونباخ ألفا

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0.798	32

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 0.798 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات لأداة القياس.

ثالثاً: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

1- المعلومات التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تفصح عنها والمتعلقة بأدائها تجاه تحقيق التنمية المستدامة من الناحية الاقتصادية: من أجل الوقوف على أهم المعلومات سواء الكمية أو الوصفية التي يجب أن تفصح عنها المؤسسات من الناحية الاقتصادية والمالية لتجسيد البعد الاقتصادي للاستدامة، حيث تضمن المحور الأول من أسئلة الاستبيان المعلومات التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تفصح عنها والمتعلقة بأدائها الاقتصادي والمالي اتجاه تحقيق التنمية المستدامة. حيث جاءت الإجابات بعد تحليلها كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 06: نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة أصحاب المصالح
ومراجعي الحسابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى

مراجعي الحسابات وأصحاب المصالح			البيان	المؤشرات
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط		
موافق تماما	,49899	4,4063	معلومات عن القيمة الاقتصادية الموزعة والمتبقات للمؤسسة	المؤشرات المالية والاقتصادية
موافق	,33601	4,1250	الغرامات والجزاء المفروضة على المؤسسة الاقتصادية	
موافق تماما	,48256	4,3438	معلومات عن القرض والسلف للمؤسسة الاقتصادية	
موافق تماما	,50402	4,5625	معلومات عن مساهمة المؤسسة الاقتصادية في إجمالي الناتج المحلي	
موافق تماما	7,05623	5,3750	معلومات عن الحصة السوقية الحالية والمتوقعة مستقبلا للمؤسسة الاقتصادية	
موافق	,39656	4,1875	معلومات عن التوقعات المستقبلية للأرباح والخسائر للعام المقبل للمؤسسة الاقتصادية	
موافق	,17678	4,0313	معلومات عن منع الاحتكار وعدم الأضرار بالمستهلكين	
موافق تماما	,47093	4,3125	معلومات عن احترام قواعد المنافسة وعدم الأضرار بالمنافسين	
موافق تماما	,45680	4,2813	معلومات عن سياسة وهيكل الحوكمة لدى المؤسسة الاقتصادية	
موافق	,33601	4,1250	معلومات عن إدارة المخاطر التي تواجه المؤسسة الاقتصادية	

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق لآراء كافة مفردات عينة أصحاب المصلحة ومراجعي الحسابات، على كافة المؤشرات التي تسمح بقياس الأداء الاقتصادي للاستدامة من حيث (العملاء-الموردين- العمال-الحكومة-إدارة المخاطر...)، حيث تبين من نتائج متوسط استجابات العينة أن الوسط الحسابي موجب أي في اتجاه موافق وموافق تماما، أي قريبة من 5 المحدد على سلم ليكرت، وكانت النسبة الاجمالية تقدر ب 4,30 % أي بدرجة موافقة (موافق تماما)، وكانت مرتبة حسب درجة الأهمية بالنسبة للمستجوبين من أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات محل الدراسة. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 07: المتوسط الاجمالي لإجابات المستجوبين حسب المحور الأول

One-Sample Statistics			
N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
32	4,3000	,00000	,00000

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

اختبار الفرضية الأولى القائلة: تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاقتصادية.

حيث يتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار Sign-Test لإجابات افراد

العينة للأسئلة المتعلقة بالفرضية الاولى وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 08: نتائج اختبار Sign-Test للأسئلة المتعلقة بالفرضية الاولى

One-Sample Test					
Test Value = 3					
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
659,6	31	,000	1,30000	1,3000	1,3000

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

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

$$H_1 : p > 0.05 \quad \leftrightarrow \quad H_0 : p \leq 0.05$$

وبالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول أعلاه يتبين أن قيمة Sig= 0.00 وهي أصغر من 0.05، وبالتالي نرفض فرض العدم H_0 ، القائل لا تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاقتصادية، ونقبل الفرض البديل H_1 ، القائل تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاقتصادية.

2- المعلومات التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تفصح عنها والمتعلقة بأدائها تجاه تحقيق التنمية المستدامة من الناحية الاجتماعية: من أجل الوقوف على أهم المعلومات سواء الكمية أو الوصفية التي يجب أن تفصح عنها المؤسسات من الناحية الاجتماعية لتجسيد البعد الاجتماعي للاستدامة، حيث تضمن المحور الثاني من أسئلة الاستبيان حول المعلومات التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تفصح عنها والمتعلقة بأدائها الاجتماعي تجاه تحقيق التنمية المستدامة. حيث جاء الإجابات بعد تحليلها كالآتي:

الجدول رقم 09: نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة أصحاب المصالح
ومراجعي الحسابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية

مراجعي الحسابات واصحاب المصالح			البيان	المؤشرات
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط		
موافق	,29614	4,0938	معلومات عن سياسة المؤسسة في التوظيف	المؤشرات الاجتماعية
موافق تماما	,43994	4,2500	معلومات عن عدد الموظفين في المؤسسة	
موافق تماما	,48256	4,3438	معلومات عن مدى مساهمتها في دعم البرامج والمؤسسات التعليمية والعلمية داخل وخارج المؤسسة	
موافق تماما	,42001	4,2188	معلومات عن الحوافز المقدمة للموظفين لتطوير مهاراتهم وإكمال تعليمهم	
موافق	,36890	4,1563	معلومات عن البعثات التي تمنحها من داخل أو خارج موظفي المؤسسات الاقتصادية	
موافق تماما	,45680	4,2813	إجمالي عمال المؤسسة موزع حسب الجنس والسن وطبيعة عقد العمل	
موافق	,39656	4,1875	عدد العمال المصابين بإعاقة موزعين حسب المناصب التي يشغلونها	
موافق تماما	,42001	4,2188	عدد الإطارات المسؤولة من فئة الإناث	
موافق تماما	,42001	4,2188	العدد السنوي لعمليات التسريح موزعة حسب طبيعتها	
موافق تماما	,45680	4,2813	العدد السنوي لمناصب الشغل التي تم إنشاؤها	
موافق	,39656	4,1875	حصة الأجور المخصصة للتكوين	

مراجعي الحسابات واصحاب المصالح			البيان	المؤشرات
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط		
			موزعة حسب الفئات المهنية للعمال	
موافق	,39656	4,1875	معدل الغيابات السنوي موزع حسب طبيعة الغياب	
موافق تماما	,48256	4,3438	عدد حوادث العمل موزعة خلال السنة	
موافق	,39656	4,1875	توزيع حوادث العمل حسب طبيعتها	
موافق	,33601	4,1250	تطور الأجور والامتيازات المرافقة لها موزعة حسب الفئات المهنية	
موافق	,29614	4,0938	العدد السنوي للاحتجاجات العمالية	
موافق تماما	,49187	4,3750	العدد السنوي للاتفاقات الاجتماعية	

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أنه هناك اتفاق لآراء كافة مفردات عينة أصحاب المصلحة ومراجعي الحسابات، على كافة المؤشرات التي تسمح بقياس الأداء الاجتماعي للاستدامة من حيث (ممارسات العمالة- حقوق الانسان- المجتمع- مسلية المنتج-... الخ) حيث تبين من خلال استجابات مفردات العينة ان الوسط الحسابي موجب أي في اتجاه موافق وموافق تماما، أي قريبة من 5 المحدد على سلم ليكرت وكانت النسبة الاجمالية تقدر ب 4,4118% أي بدرجة موافقة (موافق تماما) وكانت مرتبة حسب درجة الأهمية بالنسبة للمستجوبين من اصحاب المصالح ومراجعي الحسابات محل الدراسة. كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 10: المتوسط الاجمالي لإجابات المستجوبين حسب المحور الثاني

One-Sample Statistics			
N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
32	4,4118	,00000	,00000

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

اختبار الفرضية الثانية القائلة: تلقي البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاجتماعية.

حيث يتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار Sign-Test للإجابات افراد العينة للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 11: نتائج اختبار Sign-Test

لأسئلة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية

One-Sample Test					
Test Value = 3					
T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
7.745	31	,000	1,41176	1,4118	1,4118

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

بالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول أعلاه يتبين أن قيمة Sig=0.00 وهي أصغر من 0,05، وبالتالي نرفض فرض العدم H_0 ، القائل لا تلقي البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاجتماعية، ونقبل الفرض البديل H_1 القائل تلقي البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية الاجتماعية.

3- المعلومات التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تفصح عنها والمتعلقة بأدائها تجاه تحقيق التنمية المستدامة من الناحية البيئية: من أجل الوقوف على أهم المعلومات سواء الكمية أو الوصفية التي يجب أن تفصح عنها المؤسسات من الناحية البيئية لتجسيد البعد البيئي للاستدامة، حيث تضمن المحور الثالث من أسئلة الاستبيان المعلومات التي يجب على المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية أن تفصح عنها والمتعلقة بأدائها البيئي تجاه تحقيق التنمية المستدامة. حيث جاء الإجابات بعد تحليلها كآآتي:

الجدول رقم 12: نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة

مراجعي الحسابات وأصحاب المصالح			البيان	المؤشرات
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط		
موافق	,39656	4,1875	معلومات عن حجم استهلاك الموارد الطبيعية	المؤشرات البيئية
موافق	,48256	4,3438	معلومات عن اجمالي المياه المعاد معالجتها	
موافق	,36890	4,1563	معلومات عن جهودها لتحسين استخدامات الطاقة	
موافق	,39656	4,1875	معلومات عن جهودها في تخفيض حجم التأثير السلبي على البيئة كتخفيض حجم الغازات المنبعثة والمواد السامة	
موافق	,36890	4,1563	معلومات عن مدى مساهمتها فيا اكتشاف مصادر جديدة للطاقة والمواد الخام	
موافق	,45680	4,2813	معلومات عن مدى تبنيها سياسات او خطط او برامج لحماية البيئة	
موافق	,47093	4,6875	معلومات عن مدى مساهمتها فيرفع الوعي البيئي	
موافق تماما	,43994	4,2500	معلومات عن مدى الالتزام بتطبيق الأنظمة البيئية	
موافق تماما	,50800	4,5000	معلومات عن كيفية التخلص من المخلفات الضارة بالبيئة كإعادة التصنيع (التدوير)	
موافق	,45680	4,2813	معلومات عن مدى حصولها على جوائز او شهادات تقديرية في مجال حماية البيئة	
موافق تماما	,49899	4,4063	معلومات تتعلق بمدى مساهمتها في تشجيع	

مراجعي الحسابات وأصحاب المصالح			البيان	المؤشرات
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط		
			ابحاث منع التلوث والضوضاء وتجميل البيئة	
موافق	,49899	4,5938	معلومات عن مدى تضمين البيئية في رؤيتها او رسالتها او أهدافها او شعارها	
موافق تماما	,49187	4,6250	معلومات عن حجم استهلاك الموارد الطبيعية	
موافق تماما	,49899	4,4063	معلومات حول مزودي السلع والخدمات	

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتفاق لآراء كافة مفردات عينة أصحاب المصلحة ومراجعي الحسابات، على كافة المؤشرات التي تسمح بقياس الاداء البيئي للاستدامة من حيث (مواد- الطاقة-مياه-تنوع الكائنات الحية-انبعاثات ونفايات-نقل-التزام-...)؛ حيث تبين من خلال استجابات مفردات العينة أن الوسط الحسابي موجب، أي في اتجاه موافق وموافق تماما، أي قريبة من 5 المحدد على سلم ليكرت، وكانت النسبة الاجمالية تقدر بـ 4,3846% أي بدرجة موافقة (موافق تماما)، وكانت مرتبة حسب درجة الأهمية بالنسبة للمستجوبين من اصحاب المصالح ومراجعي الحسابات محل الدراسة. كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم 13: متوسط الاجمالي

لإجابات المستجوبين حسب المحور الثالث

One-Sample Statistics			
N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
32	4,3846	,00000	,00000

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

اختبار الفرضية الثالثة القائلة: تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية البيئية.

حيث يتم اختبار هذه الفرضية عن طريق اختبار Sign-Test للإجابات افراد العينة للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم 14: نتائج اختبار Sign-Test

للأسئلة المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة

One-Sample Test					
Test Value = 3					
t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper
236,8	31	,000	1,38462	1,3846	1,3846

المصدر: إعداد الباحثان وفق لمخرجات SPSS

بالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول أعلاه يتبين أن قيمة Sig= 0.00 وهي أصغر من 0.05، وبالتالي نرفض فرض العدم H_0 القائل لا تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية البيئية، ونقبل الفرض البديل H_1 القائل تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر والمتعلقة بأدائها من الناحية البيئية.

الخاتمة:

استهدف البحث وضع إطار نظري لكل من استدامة المؤسسات وتقارير الاستدامة والمحاسبة عن التنمية المستدامة، وكذلك استهدفت الدراسة اقتراح مؤشرات لشكل تقرير الاستدامة واختبار مدي قبوله من جانب مراجعي الحسابات وأصحاب المصالح في الجزائر.

ويمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي على النحو التالي:

- استدامة المؤسسات الاقتصادية هو نموذج جديد تماما؛ حيث تعمل من خلاله المؤسسات على دمج الإدارة الممنهجة للجوانب البيئية والاجتماعية في الأعمال التجارية جنبا إلى جنب مع الجوانب الاقتصادية، ويستمد مفهوم استدامة المؤسسات الاقتصادية من أربعة مجالات تتمثل في: التنمية المستدامة، المسؤولية الاجتماعية، نظرية الاطراف ذات المصلحة، مسائل المؤسسات؛
- تقرير التنمية المستدامة هو تقرير سنوي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثارها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، ويمثل التقرير الوسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال الاستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها تجاه توقعات الأطراف ذات المصلحة بهدف تحقيق التنمية المستدامة،
- يتم الإفصاح عن معلومات الاستدامة في شكل تقارير الاستدامة، والتي تقدم معلومات كمية ووصفية، مالية وغير مالية، وتوصيل تلك المعلومات لأصحاب المصالح، وهناك عدة أشكال ونماذج للإفصاح والتقرير عن مخرجات المحاسبة عن التنمية المستدامة والمتمثلة في تقرير الاستدامة؛
- تتعامل المحاسبة عن التنمية المستدامة 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 والافصاح عنها في تقرير التنمية المستدامة؛

- من خلال الدراسة التطبيقية، توصلت الدراسة قبول الفرضية الرئيسية القائلة تلقى البنود والمعلومات المقترحة لتقرير المحاسبي لاستدامة المؤسسات قبول غالبية أصحاب المصالح ومراجعي الحسابات في الجزائر، والمتعلقة بأدائها تجاه تحقيق التنمية المستدامة من الناحية البيئية (مواد- الطاقة- مياه- تنوع الكائنات الحية- انبعاثات ونفايات- نقل- التزام ... الخ)، ومن الناحية الاجتماعية (ممارسات العمالة-حقوق الانسان- المجتمع- مسئولية المنتج)، ومن الناحية الاقتصادية (العملاء- الموردين- العمال-الحوكمة-إدارة المخاطر...).

الاقتراحات:

نوجز أهم الاقتراحات في النقاط التالية:

- ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية على إدماج أبعاد التنمية المستدامة ضمن أولوياتها الاستراتيجية، ودمج مبادئ الاستدامة في سياساتها وممارساتها وتخطيط وتصميم وتشغيل النظم، التي تدعم التنمية المستدامة وتنفيذ الممارسات الفعالة، وابتكار وتحسين الأنشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الأداء الاقتصادي؛
- تشجيع الاتصال المتزايد مع الأطراف ذات المصلحة على أساس أن تقارير الاستدامة هي أكثر فعالية من أي وسيلة أخرى لتشجيع هذا الحوار. أي أنه تقرير جيد يمكن عرض شامل لأصحاب المصلحة على قدرة المؤسسات الاقتصادية على إدارة الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية؛
- ضرورة إعداد برامج تدريبية للمحاسبين لصقل معرفتهم بالجديد في مجال الممارسة العملية بما يتماشى والتطورات في بيئة الأعمال؛
- يجب على المهتمين بالمهنة خاصة أساتذة المحاسبة والمراجعة عقد مؤتمرات وورشات عمل، مهمتها الأساسية الاستقرار على مقاييس عملية لقياس وتقييم مزاعم

الإدارة بشأن الأداء البيئي والاجتماعي بصفة خاصة، باعتبار أن هناك استقرار على مقاييس الأداء المالي للاستدامة؛

■ يجب أن تهتم البحوث المحاسبية بالبحث في أطر أو نماذج مقترحة للإفصاح عن الاستدامة، من خلال توسيع نطاق التقرير المالي الحالي، بحيث يأخذ في الحسبان الأبعاد البيئية والاجتماعية لأداء المؤسسات الاقتصادية؛

■ يجب على أقسام المحاسبة والمراجعة الاهتمام بتدريس الإفصاح عن الاستدامة من جهة، ودور المراجعة في تقييم مزاем الإدارة بشأن الإدارة البيئية والاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى.

وأخيراً، تقترح هذه الدراسة مجالات لبحوث مستقبلية في مجال المحاسبة والمراجعة عن الاستدامة.

الهوامش والمراجع:

- i محمود عباس بدوي، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الجديد، الإسكندرية، 2013، ص 21.
- ii Stat His Gould, **Accounting for Sustainability**, Finance & Management, IFAC, 2011, p 19.
- iii غلاب فاتح، رزيقات بويكر، الإفصاح عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية_ دراسة حالة بعض المؤسسات صناعة الاسمنت الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات ملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مراح _ورقلة_، المنعقد يوم 26/25 نوفمبر 2013، ص 05.
- iv WBCSD, the guidance tool on, **sustainable development reporting** (draft 2.0), 2002.Retrieved on: 2013-01-22
- v www.group100.com.au/publications/kpmg_g100, . Retrieved on: 2013-05-28.
- vi <https://www.globalreporting.org/.../Starting-Points-2-G3.1.pdf>, Retrieved on: 2013-01-22
- vii <http://www.accountability.org/standards/aa1000as/index.html>, Retrieved on 2013-01-22
- viii Kpmg, International **Survey Of Corporate Sustainability De Meern**, Kpmg, 2005, P 04.
- ix 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, p 245_246.
- x The Sigma Project, **The Sigma Guidelines - Toolkit: Sustainability Accounting Guide**, The UK Department of Trade and Industry (DTI), London. 2003.P12 .
- xi أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011، ص 57.
- xii أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 37.
- xiii Global Reporting Initiative, **Sustainability Reporting Guidelines**, Version 3.0, 2006, p 13_20.