



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة-



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور محافضي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية

مقابلة مع عينة من محافضي الحسابات في تقرت

من اعداد الطالبتين: حاج سعيد ايناس

عماري ايناس

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2025/05/28

امام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ - خميسي خليفة (أستاذ محاضر أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ - لبوز نوح (أستاذة محاضرة أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ - مقدم خالد (أستاذة مساعدة أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة-



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور محافضي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية

مقابلة مع عينة من محافضي الحسابات في تقرت

من اعداد الطالبتين: حاج سعيد ايناس

عماري ايناس

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2025/05/28

امام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ - خميسي خليفة (أستاذ محاضر أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ - لبوز نوح (أستاذة محاضرة أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ - مقدم خالد (أستاذة مساعدة أ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

إهداء:

إلى من لا يضاهيهما أحد في الكون، إلى من أمرنا الله ببرّهما؛
إلى من بذلا الكثير، وقدمّا ما لا يمكن أن يردّ؛
إلى من سعينا دوماً لنيل رضاهم، دوناً عن الناس؛
إليكما تلك الكلمات أُمّي وأبي الغاليان، نهدّي لكما هذا العمل؛
فقد كنتما خير داعم لنا طوال مسيرتنا الدراسية.
إلى اخوتنا الذين لم يكفوا عن مساندتنا طوال حياتنا؛
وإلى كل من ساهم في وصولنا إلى هذه المرحلة.

حاج سعيد ايناس

إهداء:

إلى من لا يضاهيهما حبّ في هذا العالم،
إلى من أوصانا الله بطاعتهم، وبرّهما فرض لا يُردّ،
إلى من قدّما الغالي والنفيس ليصل بي الطريق إلى هذا الحلم،
إليكما يا أمي وأبي، يا من كان دعاؤكما لي سنداً، ورضاكما طريقي إلى النجاح،
أهدي هذا العمل المتواضع، تعبيراً عن امتناني الذي تعجز الكلمات عن وصفه.
إلى من سلحتني بالدعوات، الجزء من فرحتي ولا يكتمل هذا اليوم بدونك (جدتي)
إلى إخوتي، أول من آمن بي، ومن كانوا لي عوناً في كل لحظة،
شكراً لقلوبكم النقية، ولحضوركم الدائم في تفاصيل حياتي.
إلى صديقاتي العزيزات، رفيقات الدرب ومرآة روحي،
كنتنّ زهرات أيام الدراسة، وملاذي في لحظات التعب،
لكنّ مني كل الحبّ، فبوجودكنّ صار الطريق أجمل.

عماري ايناس

الشكر:

نود ان نغتتم هذه الفرصة حتى نشكر كل من استاذنا المشرف،
وكل من ساهم بجهد صغير في اتمام هذا العمل،
نحن ممتنون جدًا للمساعدات الفنية التي قدمتموها لدعم دراستنا،
لأنه بدون مساعدتكم ربما لم نكن لنتمكن أبدًا من إكمال الدراسة بهذا الشكل،
فقد كان كرمكم ومساعدتكم مصدر إلهام لنا،
نشكركم على تشجيعكم ودعمكم شكرًا لا ينتهي إلى الأبد.

حاج سعيد ايناس، عماري ايناس

ملخص:

لقد هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور محافظي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية، وذلك من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية واطفاء الثقة بين أصحاب المصالح، كما حاولنا تسليط الضوء على اهتمام المؤسسات بالمعلومات المتعلقة بالاستدامة وكذا الجانب المتعلق بالأطر التي تنظم هذا المجال. توصلت الدراسة الى ان معظم محافظي الحسابات بحاجة الى تكوين متخصص في مجال الاستدامة، وان البيئة التنظيمية الحالية تحتاج الى النظر في القيام بإصلاحات قانونية وتكوينية لتعزيز فعالية دور محافظي الحسابات في هذا المجال. الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، استدامة، مؤسسات جزائرية، دور محافظ حسابات.

SUMMARY:

This study aimed to highlight the role of statutory auditors in meeting sustainability requirements within Algerian institutions, through promoting disclosure, enhancing transparency, and fostering trust among stakeholders. It also sought to shed light on the level of institutional interest in sustainability-related information, as well as the regulatory frameworks governing this field.

The study concluded that most statutory auditors require specialized training in the field of sustainability, and that the current regulatory environment needs to be reconsidered through legal and training reforms to enhance the effectiveness of auditors in this area.

Keywords: Auditor, Sustainability, Algerian Institutions, Role of auditor.

قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتويات
أ-ب	الاهداء
ج	الشكر
د	الملخص
هـ - و	قائمة المحتويات
و	قائمة الجداول
ز	قائمة الاشكال
ز	قائمة الملاحق
ز	قائمة الاختصارات والرموز
ح - ك	مقدمة
الفصل الاول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للاستدامة ومحافظي الحسابات	
1	تمهيد
المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للاستدامة	
4-2	المطلب الاول: مفهوم الاستدامة
7-5	المطلب الثاني: أسس الاستدامة
10-7	المطلب الثالث: الاستدامة في المؤسسات
المبحث الثاني: محافظ الحسابات والاستدامة	
14-10	المطلب الاول: محافظ الحسابات
17-15	المطلب الثاني: مراجعة الاستدامة
19-17	المطلب الثالث: العوامل والصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في فحص وتقييم تقارير الاستدامة

المبحث الثالث: الدراسات السابقة	
21-19	المطلب الاول: عرض نتائج الدراسات السابقة
21	المطلب الثاني: الفرق بين دراستنا والدراسات السابقة
22	المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
23	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: واقع دور محافضي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة "دراسة عينة من محافظي الحسابات في ولاية تفرت"	
25	تمهيد
المبحث الاول: الطريقة والأدوات	
27-26	المطلب الاول: عينة ومنهج الدراسة
28	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة	
34-29	المطلب الاول: عرض النتائج
36-35	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
37	خلاصة الفصل
ل-م	خاتمة
ن-ع	قائمة المراجع
ف-ق	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
20	جدول يوضح الفرق بين دراستنا والدراسات السابقة	1

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
04	يوضح اهداف الاستدامة	1
05	يوضح التكامل بين ابعاد الاستدامة	2

قائمة الملاحق:

عنوان الملحق	الرقم
استمارة المقابلة	ملحق 1

قائمة الاختصارات والرموز:

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الاجنبية	الرمز
مبادرة الإبلاغ العالمية	Global Reporting Initiative	GRI
البيئة والمجتمع والحوكمة	Environmental, social, and governance	ESG
مجلس معايير المحاسبة للاستدامة	Sustainability Accounting Standards Board	SASB
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards	IFRS

مقدمة:

تعد الاستدامة أحد التحديات الرئيسية التي تواجه المؤسسات في العصر الحديث، حيث أصبح من الضروري تبني استراتيجيات مستدامة تساهم في الحفاظ على الموارد وحمايتها من الاستنفاد في الجزائر، وتزايد الاهتمام بمفهوم الاستدامة في السنوات الأخيرة، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التي تسعى لتحقيق توازن بين النمو الاقتصادي وحماية البيئة، بغرض ضمان استمراريته و مرونتها في التعامل مع التغيرات و التحديات .

و يعتبر هذا التحول نحو الاستدامة ضرورة فرضتها الظروف البيئية و الاجتماعية و الاقتصادية . و في ظل هذا التحول تسعى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتحسين أدائها الاجتماعي و البيئي من خلال تبني مبادئ الاستدامة و دمج استراتيجيات و خطط مستدامة و برامج مختلفة مما يمكنها من كسب ميزة تنافسية بما يعزز صورتها في السوق و يؤهلها لتحقيق أهدافها على المدى البعيد.

و لتحقيق أهداف الاستدامة تبرز الحاجة إلى مراعاة اعتبارات عديدة كتوفير التكوين المستمر للموارد البشرية داخل المؤسسات لتعزيز الوعي الكافي بالاستدامة، بالإضافة إلى تطوير العديد من المؤشرات المتعلقة بالاستدامة مثل: تقييم الأداء البيئي و الاجتماعي، اعداد تقارير دورية لمتابعة تطبيق مبادئ الاستدامة و مراقبة مدى الالتزام بها من طرف المؤسسات.

و في هذا السياق يبرز لمحافظي الحسابات دورًا مهمًا في مراقبة تطبيق هذه الاستراتيجيات و تقييم تأثيراتها على الأداء المالي والبيئي للمؤسسات، وذلك من خلال ضمان التزام المؤسسات بالقوانين واللوائح المتعلقة بالاستدامة، وتمكين للمؤسسات الجزائرية تحسين مستوى الشفافية والمساءلة في العمليات الاقتصادية، مما يعزز سمعتها ويساعدها على تحقيق أهداف الاستدامة، بحيث يواجه المحافظون تحديات متعددة، مثل نقص الوعي الكافي بالاستدامة داخل المؤسسات، إضافة إلى الحاجة إلى تطوير مهاراتهم في مجالات جديدة تتعلق بالاستدامة. ومن خلال كل هذا نطرح الإشكالية الآتي:

- كيف يساهم محافظي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية؟

وعلى ضوء هذه الإشكالية نطرح بمجموعة من الأسئلة الفرعية:

- هل يمتلك محافظ الحسابات الخلفية المعرفية المتعلقة بالاستدامة؟
- هل تقدم البيئة التنظيمية الجزائرية الحالية الدعم الكافي لمحافظي الحسابات لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم؟
- ما دور محافظ الحسابات في تقييم الاستدامة؟

الفرضيات:

للإجابة على الإشكاليات السالفة الذكر، ننطلق من الفرضيات التالية:

- يمتلك محافظ الحسابات الخلفية المعرفية المتعلقة بالاستدامة.
- تقدم البيئة التنظيمية الجزائرية الحالية الدعم الكافي لمحافظي الحسابات لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم.
- يكمن دور محافظ الحسابات في تعزيز الشفافية والافصاح عن المعلومات غير المالية، مما يدعم تحقيق متطلبات الاستدامة.

مبررات اختبار الموضوع:

ان الأسباب الدافعة لاختبارنا للموضوع محل الدراسة من غيره تتمثل في:

- محاولة ربط موضوع الاستدامة بمحافظي الحسابات لجذب انتباه الباحثين على إثرائه في البيئة الجزائرية؛
- الاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بمفهوم التنمية المستدامة المنبثق عن مصطلح الاستدامة؛
- الاهتمام بالمواضيع الحديثة والرغبة في البحث والاطلاع على هكذا مواضيع؛
- الشعور بأهمية هذه المواضيع خاصة مع التوجهات الحديثة التي يشهدها عصرنا الحالي؛
- ارتباط الموضوع بمجال تخصصنا محاسبة وتدقيق.

اهداف الدراسة:

❖ أهداف الدراسة: فيمكن حصرها في جملة من النقاط أهمها:

- تقديم إطار نظري متكامل عن مفهوم الاستدامة؛

- التعرف على دور محافظ الحسابات في هذا المجال؛
- تسليط الضوء على الصعوبات والتحديات التي تواجه محافظ الحسابات في تقييم الاستدامة؛
- معرفة مدى إلمام محافظي الحسابات للكفاءات والمعارف المتعلقة بالاستدامة؛
- تقييم مدى استعداد محافظي الحسابات للانخراط في تقييم تقارير الاستدامة؛
- استكشاف واقع ممارسات الاستدامة في البيئة الجزائرية.

❖ أهمية الدراسة: تمثلت أهمية دراستنا في:

- تتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي تحظى بها الاستدامة في الآونة الأخيرة؛
- حداثة الموضوع كونه يربط بين متغيرات ذات أهمية بالغة في الوقت الراهن، وبالنظر إلى المزايا العديدة التي يمنحها التطبيق الجيد للاستدامة؛
- يعتبر هذا الموضوع إضافة جديدة، ومساهمة في إثراء المجال المعرفي وتدعيم للباحثين والمهتمين للقيام بدراسات جديدة في مثل هذه المواضيع.

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- ✓ الحدود المكانية: وقع الاختيار في المقابلة على محافظي الحسابات في ولاية تقرت نذكر منهم الاساتذة: سلامي عباس، بجادي مراد، بن يحيى خديجة، طرابلسي سعيد؛
- ✓ الحدود الزمنية: بخصوص فترة إجراء المقابلات كانت من 01 الى 17 أفريل، وبسبب عدم قدرة بعض محافظي الحسابات على توفير الوقت امتدت إلى 26 أفريل؛

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة والاهداف المسطرة في الكشف عن دور محافظ الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية، يعد المنهج الوصفي هو الأنسب لدراسة الموضوع وحل الإشكالية، اذ يهتم هذا المنهج

بتشخيص ظاهرة معينة وكشف كافة جوانبها، اعتمدنا على المنهج الوصفي لضبط مختلف المفاهيم كمفهوم الاستدامة، دور محافظي الحسابات وغيرها، وذلك اعتماداً على جمع المعلومات المتوفرة في المراجع والدراسات السابقة، كما استعملنا المنهج التحليلي لتحليل جوانب ومضمون مختلف المفاهيم الواردة في البحث، وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية باستخدام المقابلة وتفسيرها.

صعوبات الدراسة:

تمثلت أهم الصعوبات في مايلي:

- نقص المراجع التي تعالج الاستدامة من زاوية محافظ الحسابات؛
- صعوبة حصر المفاهيم الخاصة بالموضوع نظراً لأن الموضوع واسع؛
- الصعوبة البالغة التي تلقيناها في الدراسة التطبيقية بسبب حداثة المصطلح مما زاد من صعوبة تحليل دور محافظ الحسابات في هذا المجال؛
- صعوبة اختيار المجال المكاني وأداة الدراسة بسبب ضعف وعي المؤسسات الجزائرية بضرورة إعداد تقارير غير مالية.

الهيكل العام للدراسة:

للإجابة على الإشكالية محل الدراسة والتأكد من صحة الفرضيات، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين، يحتويان على:

فيما يخص الفصل الأول خصصناه للأدبيات النظرية للاستدامة ومحافظي الحسابات، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث تناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول الاستدامة من خلال طرح أهم مفاهيمها والاسس التي تقوم عليها، كما تم فيه أيضاً تناول أهم ما جاء عن استدامة المؤسسات، ودوافع اللجوء إليها، وأبرز أدوات ادماجها والتحديات التي تواجهها في المؤسسات. أما المبحث الثاني فتطرقنا من خلاله إلى إبراز العلاقة بين محافظ الحسابات والاستدامة خاصة من حيث العوامل والصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في فحص وتقييم تقارير الاستدامة.

أما المبحث الثالث والأخير فتم تخصيصه لطرح الدراسات السابقة التي تناولت مواضيع تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وذلك بمقارنتها بدراستنا وعرض الاختلافات بينها وكذا توضيح مجال الاستفادة منها.

أما فيما يخص الفصل الثاني قمنا بعرض واقع دور محافظي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية، من خلال بيان طريقة وأدوات جمع البيانات وعرض نتائج المقابلات ومناقشتها وتحليلها لتقديم وتقييم دور محافظ الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة

الفصل الاول:

الأوبىات النظرية و التطبيقية

للإستدراة و محافى الحسابات

تمهيد الفصل الأول

تعد الاستدامة تحديا بارزا للمؤسسات الجزائرية نظرا لحدائثة وجودها. وكذا لتولي محافظو الحسابات دورا مهما في مراقبة تطبيق هذا المصطلح من اجل تحسين أداء المؤسسات واستمراريتها، وضمان تعزيز الشفافية والإفصاح في العمليات الاقتصادية ومنه تحقيق اهداف الاستدامة، ما جعلنا نسلط الضوء في هذا الفصل حول الخلفية النظرية والتطبيقية للاستدامة ومحافظي الحسابات، وفق التقسيم الآتي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للاستدامة

المبحث الثاني: محافظ الحسابات والاستدامة

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للاستدامة

أصبح التركيز على استدامة المؤسسات أمرًا ضروريًا لضمان مستقبل أفضل للأجيال القادمة، ومن خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على مفهوم الاستدامة وأسسها وأهم ما جاء في سياقها عن المؤسسات الجزائرية، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: مفهوم الاستدامة

سننظر من خلال هذا المطلب إلى تعريف الاستدامة وخصائصها وأهم أهدافها، من خلال:

الفرع الأول: تعريف الاستدامة

تعد الاستدامة مصطلح حديث الظهور في ادبيات الاقتصاد والإدارة، ولطالما كان يناقش مشكلة استنزاف الموارد ومحدودية النمو، ولعل من أشهر التعاريف التي ارتبطت بهذا المفهوم هي أن "الاستدامة هي التنمية التي تلي حاجيات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاته الخاصة هي الأخرى"¹؛

كما عرفها د. اسماعيل سراج الدين على أنها "تزويد الأجيال القادمة بحجم من الفرص بقدر مماثل أو أكثر مما تم تزويد الأجيال الحالية به"²؛

أما على مستوى المؤسسة فإنها تحمل عدة معاني بحيث عرفت على أنها "درجة استخدام المؤسسة لمواردها بطريقة نشطة وبناء لدعم تنمية المجتمعات اجتماعيا واقتصاديا، من خلال الاستثمارات المباشرة النقدية أو العينية، ومن خلال سياسات المؤسسة المولدة لرأس المال المجتمعي، مثل الاعتماد على المصادر المحلية، والشراكات والتعاقد والتعليم"³؛

وعليه يمكن القول أن الاستدامة هي ناتج دمج بين كل من البعد الاقتصادي من حيث الاستمرارية، البعد البيئي من حيث الاستغلال الرشيد للموارد البيئية، والبعد الاجتماعي من حيث العدل وضمان حقوق المجتمع والجيل القادم. ومن جهة أخرى تشير الاستدامة إلى بقاء المؤسسة واستمرارها من حيث انعكاسها على الاقتصاد والبيئة والمجتمع.

الفرع الثاني: خصائص الاستدامة

الاستدامة تتميز بعدة خصائص أساسية تساهم في تحقيق التوازن بين الأبعاد المختلفة للمجتمع والبيئة والاقتصاد، ومن أبرز هذه الخصائص⁴:

◇ التوازن بين الأبعاد الثلاثة: الاستدامة تتطلب تحقيق التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لضمان استمرارية الموارد وحمايتها للأجيال القادمة؛

¹Alyson C. Warhurst, **Sustainability Indicators and Sustainability Performance Management**, Report Primarily Funded By The Mining & Minerals & Sustainable Development Programme, 2002, p12.

² بن الطيب علي، واقع ممارسة الاستدامة في الشركات العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، مقال، سطيف، 2019، ص 4.

³ أ. بوزيدوي محمد، الاستدامة على مستوى المؤسسة رهان أم تحدي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة الجلفة، 2015، ص 175.

⁴ أحمد زكريا، الاستدامة في إدارة الموارد الطبيعية، دار النهضة العربية، مصر، 2018، صص. 88.86.

- ◇ **الاستمرارية على المدى الطويل:** تسعى الاستدامة إلى تحقيق نتائج تدوم طويلاً، مما يتطلب استراتيجيات وقرارات تضمن الاستمرارية في الحفاظ على الموارد وتحقيق النمو الاقتصادي؛
- ◇ **التقليل من التأثيرات السلبية:** تسعى الاستدامة إلى تقليل التأثيرات السلبية على البيئة والمجتمع، مثل تلوث البيئة أو استنزاف الموارد الطبيعية؛
- ◇ **العدالة الاجتماعية:** الاستدامة تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توفير الفرص المتساوية لجميع الأفراد والمجتمعات، وتحقيق رفاههم وتحسين نوعية حياتهم؛
- ◇ **الابتكار والتكيف:** الاستدامة تتطلب الابتكار المستمر في استخدام الموارد والتكنولوجيا، والقدرة على التكيف مع التغيرات البيئية والاقتصادية لضمان المستقبل؛
- ◇ **المسؤولية المشتركة:** تساهم جميع الأطراف (حكومات، مؤسسات، أفراد) في تحقيق الاستدامة من خلال العمل المشترك واتخاذ قرارات تساهم في حماية البيئة وتعزيز رفاه المجتمع؛

وتتجسد هذه الخصائص في مختلف السياسات والممارسات التي تهدف إلى الحفاظ على استدامة الحياة على كوكب الأرض.

الفرع الثالث: أهداف الاستدامة⁵

أهداف الاستدامة تُعنى بتحقيق توازن شامل بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتُعتبر أهدافاً حيوية لضمان مستقبل أفضل للأجيال القادمة، ومن أبرز أهداف الاستدامة:

- القضاء على الفقر بجميع أشكاله في كل مكان؛
- القضاء على الجوع وتوفير الأمن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة؛
- الصحة الجيدة والرفاه؛
- ضمان التعليم الجيد المنصف والشامل للجميع وتعزيز فرص التعلم مدى الحياة للجميع؛
- تحقيق المساواة بين الجنسين وتمكين النساء والفتيات؛
- ضمان توافر المياه وخدمات الصرف الصحي للجميع وإدارتها إدارة مستدامة؛
- ضمان حصول الجميع بتكلفة معقولة على خدمات الطاقة الحديثة الموثوقة والمستدامة؛
- تعزيز النمو الاقتصادي المطرد والشامل والمستدام للجميع، والعمالة الكاملة والمنتجة، وتوفير العمل اللائق للجميع؛
- إقامة بنية تحتية قادرة على الصمود، وتحفيز التصنيع الشامل المستدام للجميع، وتشجيع الابتكار؛
- الحد من انعدام المساواة داخل البلدان وفيما بينها؛

⁵بورصة عمان، الاستدامة1، عمان، الأردن، 2018، صص.9.8.

- جعل المدن والتجمعات السكانية آمنة وقادرة على الصمود ومستدامة؛
 - الاستهلاك والإنتاج المسؤولين؛
 - اتخاذ اجراءات عاجلة للتصدي لتغير المناخ وآثاره؛
 - حفظ المحيطات والبحار والموارد البحرية واستخدامها على نحو مستدام لتحقيق التنمية المستدامة؛
 - حماية النظم الإيكولوجية البرية وصيانتها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام، وإدارة الغابات على نحو مستدام، ومكافحة التصحر، ووقف تدهور الأراضي وعكس مساره، ووقف فقدان التنوع البيولوجي؛
 - السلام والعدل؛
 - تعزيز وسائل التنفيذ وتنشيط الشراكة العالمية من أجل التنمية المستدامة.
- وتسعى هذه الأهداف إلى تحقيق التوازن بين متطلبات النمو والتنمية والحفاظ على البيئة، وضمان حياة كريمة للأجيال القادمة.



الشكل 01: يوضح اهداف الاستدامة.

المصدر: تقرير مؤشر ولوحات متابعة اهداف التنمية المستدامة للمنطقة العربية 2019.

يقدم هذا المطلب المفهوم الشامل للاستدامة، حيث تم عرض تعريفات متعددة للاستدامة والتي تغطي الابعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية. كما يوضح خصائصها الاساسية ويعرض اهم اهدافها العالمية التي تتماشى مع خطة الامم المتحدة.

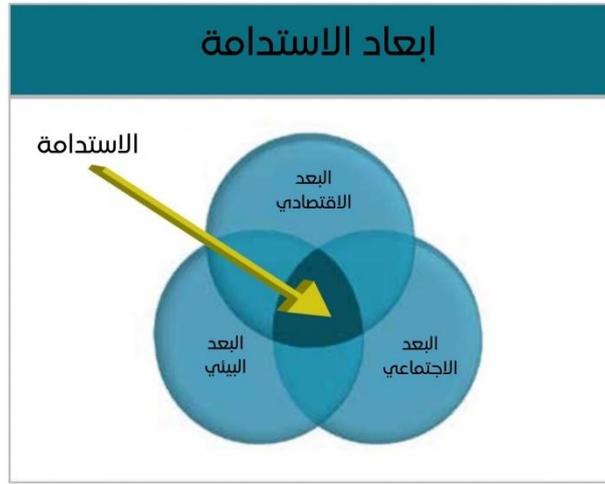
المطلب الثاني: أسس الاستدامة

سنحاول تقديم ابعاد الاستدامة، اوهم مبادئها وابعادها، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: أبعاد الاستدامة

الاستدامة تشمل ثلاثة أبعاد رئيسية تشكل معاً أساساً لتحقيق التوازن بين الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ومن بين هذه الأبعاد⁶:

- ✓ **البعد البيئي:** يركز هذا البعد على حماية البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية للأجيال القادمة، ويتضمن تقليل التلوث، وحماية التنوع البيولوجي، وترشيد استهلاك الموارد الطبيعية مثل المياه والطاقة، والتقليل من آثار التغيرات المناخية من خلال التخفيف من انبعاثات الغازات الدفيئة وتعزيز استراتيجيات الطاقة المتجددة.
- ✓ **البعد الاقتصادي:** يهدف هذا البعد إلى تحقيق نمو اقتصادي مستدام، يتسم بالكفاءة والعدالة، ويعزز من قدرة الاقتصاد على الاستمرار دون تدهور الموارد الطبيعية أو زيادة الفوارق الاجتماعية، ويشمل دعم الابتكار، وتحقيق الإنتاجية العالية، وتوفير فرص عمل لائقة، وتعزيز الاستثمار في القطاعات المستدامة التي تساهم في الاقتصاد الأخضر.
- ✓ **البعد الاجتماعي:** يركز هذا البعد على تحسين رفاهية الأفراد والمجتمعات، ويشمل تحقيق المساواة الاجتماعية، والعدالة، والوصول المتساوي إلى التعليم والرعاية الصحية، بالإضافة إلى تعزيز المشاركة المجتمعية وتوفير سبل العيش الكريم، ويهدف إلى تحسين جودة الحياة للجميع مع احترام التنوع الثقافي وتوفير الأمن الاجتماعي.



شكل 02: يوضح التكامل بين ابعاد الاستدامة

المصدر: من اعداد الطالبتين

الفرع الثاني: مبادئ الاستدامة

تمثل مبادئ الاستدامة الأسس التي توجه السياسات والممارسات لتحقيق تنمية مستدامة تحترم البيئة وتدعم النمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية، ومن بين أبرز هذه المبادئ نتطرق⁷:

⁶سمية العوضي، الاستدامة في التعليم والتنمية المستدامة، دار الجمل، العراق، 2019، ص. 210.211.

⁷سعد الزهراني، الاستدامة في القطاع الصناعي: دراسة تطبيقية، دار الأكاديميين، الأردن، 2020، ص. 89.88.

- ❖ **مبدأ المحافظة على الموارد الطبيعية:** يشمل هذا المبدأ الاستخدام الرشيد للموارد الطبيعية مثل الماء والطاقة والمعادن، بهدف تقليل الاستهلاك المفرط والحد من استنزاف هذه الموارد للأجيال القادمة؛
- ❖ **مبدأ العدل الاجتماعي والمساواة:** يركز على تحقيق العدالة والمساواة بين الأفراد والمجتمعات، بما في ذلك توفير الفرص المتساوية في التعليم والعمل والرعاية الصحية، والعمل على تقليل الفوارق الاجتماعية والاقتصادية؛
- ❖ **مبدأ التكامل بين الأبعاد الثلاثة:** يقتضي هذا المبدأ أن تكون السياسات والممارسات مستدامة من خلال تحقيق التوازن بين الأبعاد البيئية والاقتصادية والاجتماعية، ويجب أن تتكامل هذه الأبعاد لتحقيق التنمية الشاملة؛
- ❖ **مبدأ التكيف والمرونة:** يشمل القدرة على التكيف مع التغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، بما في ذلك التغيرات المناخية، ويتطلب تعزيز استراتيجيات التكيف لمواجهة التحديات المستقبلية؛
- ❖ **مبدأ التحسين المستمر:** يشير إلى ضرورة الاستمرار في تحسين السياسات والممارسات لتحقيق الاستدامة، مع التركيز على الابتكار والتطوير التكنولوجي الذي يساهم في تقليل التأثيرات السلبية على البيئة وتعزيز الاستدامة الاقتصادية؛
- ❖ **مبدأ الشفافية:** يعزز هذا المبدأ ضرورة ضمان الشفافية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستدامة، وتوفير منصات للمشاركة المجتمعية وأخذ آراء أصحاب المصلحة في الحسبان، لضمان أن يكون التوجه نحو الاستدامة شاملاً ويمثل مصالح الجميع؛
- ❖ **مبدأ المسؤولية المشتركة:** يؤكد على أن تحقيق الاستدامة هو مسؤولية مشتركة بين الحكومات والقطاع الخاص والمجتمع المدني، ويجب على جميع الأطراف التعاون لتحقيق أهداف الاستدامة وحماية الموارد الطبيعية.

الفرع الثالث: معايير الاستدامة

تعد معايير الاستدامة أداة أساسية لقياس وتقييم أداء المؤسسات في مجالات الاقتصاد والبيئة والمجتمع، وفيما يلي نتطرق الى اهم المعايير :

1- معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI):

تُعتبر GRI من أبرز المعايير الدولية لإعداد تقارير الاستدامة، حيث توفر إطاراً شاملاً للإفصاح عن الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسات. تتضمن هذه المعايير ثلاثة أقسام رئيسية⁸:

GRI 1 : الأساسيات – تُحدد المبادئ الأساسية لإعداد التقارير؛

GRI 2 : الإفصاحات العامة – تُغطي المعلومات العامة عن المنظمة؛

GRI 3 : الموضوعات الجوهرية – تُركز على القضايا ذات الأهمية الكبرى للمؤسسة وأصحاب المصلحة.

2- معايير الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG):⁹

⁸ المبادرة العالمية للتقارير GRI، معايير GRI 1: الأساسيات GRI 2: الإفصاحات العامة GRI 3: الموضوعات الجوهرية، أمستردام، 2023.

⁹ مجلس معايير المحاسبة للاستدامة SASB، معايير الإفصاح الخاصة بالصناعة، ألمانيا، 2023.

تُركّز معايير ESG على ثلاثة جوانب رئيسية:

- ✓ البيئية (Environmental): تشمل إدارة الموارد الطبيعية، وتقليل الانبعاثات، والحفاظ على التنوع البيولوجي.
- ✓ الاجتماعية (Social): تتعلق بحقوق الإنسان، وظروف العمل، والمساهمة في المجتمع.
- ✓ الحوكمة (Governance): تتناول هيكلية الإدارة، والشفافية، والامتثال للقوانين.

وتُستخدم هذه المعايير لتقييم أداء المؤسسات في هذه المجالات وضمان التزامها بالممارسات المستدامة.

3- معايير مجلس معايير المحاسبة للاستدامة (SASB)¹⁰:

"تُقدّم SASB معايير خاصة بالصناعة تُركّز على الإفصاح عن المعلومات المالية غير التقليدية المتعلقة بالاستدامة، وتهدف هذه المعايير إلى تمكين المستثمرين من تقييم المخاطر والفرص المرتبطة بالاستدامة بطريقة موثوقة وقابلة للمقارنة."

تعمل وتساهم هذه المعايير في تعزيز الشفافية والمساءلة، وتوجيه السياسات والاستراتيجيات نحو تحقيق الاستدامة، ومن أجل عرض أكثر تنظيماً وتوحيداً بينها.

تعرضنا في هذا المطلب الى اهم ما جاء في ابعاد ومبادئ ومعايير الاستدامة، مما يعكس الإطار العملي العميق للاستدامة. كما يوفر أساساً قوياً لتحليل كيف يمكن للمؤسسات تبنيها وممارستها.

المطلب الثالث: الاستدامة في المؤسسات

تسعى المؤسسة الى تحسين ادائها والحفاظ على مكانتها في السوق، ولذلك تحرص على تحقيق الاستدامة لتحقيق ذلك، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على دوافع الاستدامة في المؤسسة، وعوامل دمجها، واهم التحديات التي تواجه المؤسسات في ذلك، من خلال ما يلي:

الفرع الأول: دوافع الاستدامة في المؤسسات

تتنوع دوافع الاستدامة في المؤسسات وتشمل عدة عوامل رئيسية تدفع المؤسسات إلى تبني ممارسات استدامة بهدف تعزيز الأداء الشامل وتحقيق نتائج مستدامة، ومن أبرز هذه الدوافع¹¹:

- تحقيق الفوائد الاقتصادية:

¹⁰ لجنة أسواق المال الخليجية، مقياس الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة، اسبانيا، 2023.

¹¹ إيمان عبد الله، التغير المناخي وأثره على الاستدامة، دار الساقى، لبنان، 2014، صص. 65.64.

خفض التكاليف: من خلال تحسين كفاءة استخدام الموارد (مثل الطاقة والمياه) وتقليل الفاقد والنفايات، يمكن للمؤسسات تقليل تكاليف التشغيل؛

الابتكار وزيادة الإنتاجية: تبني تكنولوجيا جديدة أو أساليب مستدامة يمكن أن يؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة؛

تحسين سمعة العلامة التجارية: المؤسسات التي تلتزم بممارسات الاستدامة تكتسب سمعة طيبة بين العملاء والمستثمرين، مما يعزز ولاء العملاء ويسهم في جذب مستثمرين مهتمين بالاستثمار في الشركات المسؤولة اجتماعيًا وبيئيًا.

- الطلب المتزايد من المستهلكين والمستثمرين:

يزداد الوعي العام حول قضايا البيئة والمجتمع، مما يجعل المستهلكين والمستثمرين يفضلون التعامل مع المؤسسات التي تتبنى ممارسات مستدامة. وكذلك تركيز المستثمرون بشكل متزايد على الشركات التي تظهر التزامًا بالاستدامة، ويعتبرونها أكثر قدرة على التكيف مع التحديات المستقبلية وأقل عرضة للمخاطر.

- تحسين إدارة المخاطر:

تبني ممارسات الاستدامة يساعد المؤسسات في التكيف مع التحديات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، ويقلل من المخاطر المرتبطة بالتغيرات المناخية أو الأزمات الاقتصادية. كما يؤمن ذلك استمرارية الأعمال من خلال تقليل المخاطر المستقبلية التي قد تنتج عن تدهور البيئة أو التغيرات التشريعية.

- تحقيق التميز المؤسسي:

العديد من المؤسسات تجد في تبني الاستدامة وسيلة لتحقيق التميز التنافسي، من خلال الابتكار في المنتجات والخدمات التي تساهم في الحفاظ على البيئة أو تلبية احتياجات المجتمع.

الفرع الثاني: أدوات الإدماج في المؤسسات

تهدف أدوات الإدماج في المؤسسات إلى دمج ممارسات الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بطريقة تضمن تحقيق أهداف الاستدامة الشاملة، من أبرز أدوات الإدماج التي يمكن للمؤسسات استخدامها¹²:

➤ **إستراتيجية الاستدامة المؤسسية:** تطوير وتطبيق إستراتيجية شاملة للاستدامة، تدمج الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية في مختلف جوانب العمل، وتشمل هذه الإستراتيجية وضع أهداف قصيرة وطويلة المدى، وتحديد مؤشرات الأداء الرئيسية التي تقيس تقدم المؤسسة في مجال الاستدامة؛

➤ **الأنظمة البيئية والإدارية:** إنشاء أنظمة وممارسات إدارية تضمن تطبيق ممارسات استدامة على مستوى العمليات اليومية للمؤسسة، مثل أنظمة إدارة الطاقة أو المياه أو النفايات، لضمان تحقيق كفاءة الموارد وتقليل التأثيرات البيئية؛

¹²فاطمة الخالدي، التنمية المستدامة في مجالات البيئة والطاقة، دار النشر العلمي، لبنان، 2018، صص. 173-174.

- **التدريب والتوعية:** تقديم دورات تدريبية وورش عمل للموظفين في مختلف مستويات المؤسسة لزيادة الوعي بالاستدامة وأهمية تبني الممارسات البيئية والاجتماعية المسؤولة، وهذا يشمل التدريب على التقنيات المستدامة والتقليل من النفايات والمواد الضارة؛
- **نظام التقارير المستدامة:** استخدام تقارير الاستدامة مثل تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR)، أو تقارير الشفافية البيئية والاجتماعية، وتساعد هذه التقارير في قياس الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة، وتوفير معلومات دقيقة لأصحاب المصلحة حول جهود المؤسسة في مجال الاستدامة؛
- **التقنيات الخضراء والابتكار:** استخدام التقنيات الحديثة في مجالات مثل الطاقة المتجددة، والتكنولوجيا النظيفة، والابتكار في المنتجات والخدمات التي تدعم الاستدامة، ويمكن تكامل هذه التقنيات ضمن العمليات الإنتاجية لتحسين كفاءة الموارد وتقليل الانبعاثات؛
- **التمويل المستدام:** استثمار الموارد المالية في مشاريع مستدامة، مثل تمويل الطاقة المتجددة أو المشاريع البيئية، واستخدام أدوات مالية تدعم مشاريع تعزز من المسؤولية البيئية والاجتماعية؛
- **المراجعة المستمرة والتقييم:** إجراء تقييم دوري لأداء المؤسسة في مجالات الاستدامة باستخدام أدوات مثل المراجعات البيئية والاجتماعية أو إجراء تقييمات التأثيرات البيئية، وتساعد هذه المراجعات في تحسين العمليات وتحديث الاستراتيجيات لضمان الاستدامة المستمرة.

الفرع الثالث: تحديات الاستدامة في المؤسسات¹³

"تواجه المؤسسات العديد من التحديات عند محاولة تحقيق الاستدامة في عملياتها، ومن أبرز هذه التحديات هو التوازن بين الربحية وحماية البيئة، حيث تسعى الشركات لتحقيق أرباح مالية مع المحافظة على البيئة، وهو ما يتطلب استثمارات إضافية في التقنيات البيئية التي قد تكون مكلفة في البداية، وتواجه المؤسسات صعوبة في قياس تأثيراتها البيئية والاجتماعية بشكل دقيق، مما يجعل من الصعب تقييم فعالية المبادرات المستدامة، وتشكل التغيرات في التشريعات والسياسات تحدياً، وتفرض الحكومات أحياناً قوانين جديدة ومتطلبات تنظيمية قد تضع عبئاً على المؤسسات في ما يتعلق بالتكيف مع هذه التغيرات، وأن مقاومة التغيير الثقافي والتنظيمي داخل المؤسسات تعد من العوائق الكبرى، حيث يواجه بعض الموظفين والإداريين صعوبة في تبني ممارسات جديدة تتعلق بالاستدامة.

تعد التحديات المالية من العوامل التي تؤثر على تطبيق الاستدامة، حيث قد تتطلب بعض التقنيات أو الإجراءات المستدامة ميزانيات كبيرة، مما يشكل عبئاً مالياً على المؤسسات، وهناك نقص في الخبرات والمعرفة المتخصصة في مجال الاستدامة، مما يجعل من الصعب على المؤسسات تطبيق ممارسات فعالة."

تم تسليط الضوء على أهم التحديات التي تواجه المؤسسات في سعيها نحو الاستدامة، بحيث تشمل الجوانب المالية والتنظيمية، وتسعى نحو تحقيق التوازن بين الربحية وحماية البيئة.

¹³ محمود عبد الله، محافظ الحسابات وأثرها في الرقابة المالية، دار النشر الجامعي، الجزائر، 2016، ص. 112.

يعالج هذا المطلب اهم الدوافع التي توجه المؤسسات نحو تبني الاستدامة، ويبرز أدوات ادماجها ضمن الهيكل التنظيمي، كما يوضح التحديات المالية وغيرها التي تعيق تحقيق الاستدامة داخل هذه الأخيرة.

حاولنا في هذا المبحث عرض مفهوم الاستدامة من زواياها المختلفة (التعريف، الخصائص، الأهداف، الأبعاد، المبادئ، والمعايير) مما يعطي أساسا معرفيا قوي لفهم الاستدامة عامة وكذا في السياق المؤسسي، كما يبرز أهمية التكامل بين الأبعاد الثلاثة ويعكس وعيا بتطور الإطار المفاهيمي لهذا المصطلح وفقا للمعايير الدولية.

المبحث الثاني: محافظ الحسابات والاستدامة

يعتبر دور محافضي الحسابات في المؤسسات أساسياً لضمان دقة وشفافية التقارير المالية، حيث يساهمون في مراقبة الأنشطة المالية والتأكد من الالتزام بالمعايير القانونية، من خلال تدقيق الحسابات يساعدون في تعزيز الثقة بين الإدارة والأطراف المعنية مثل المستثمرين والجهات الرقابية¹⁴.

المطلب الأول: محافظ الحسابات

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى تعريف محافظ الحسابات وعرض كل من مهامه ومسؤولياته وكذا المعايير المنظمة لمهنته، من خلال:

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

حسب القانون 01-10: في المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان "هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها لأحكام والتشريعات المعمول بها"¹⁵.

حسب القانون التجاري: في المادة 715 مكرر 4 المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25 أفريل 1993 • تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق والدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة ومراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها"¹⁶.

ومن هذه التعاريف نستنتج ان محافظ الحسابات هو شخص مستقل ومحايّد يخول له القانون بمراجعة الحسابات بعيدا عن إدارة عمليات المؤسسة، وذلك عن طريق ابداء رأي في محايّد حول صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها للواقع ومع الأهداف المراد الوصول إليها وفقا للأحكام والتشريعات المعمول بها.

¹⁴ خالد بن علي، دور محافظ الحسابات في إدارة المخاطر المالية، دار الثقافة، الجزائر، 2017، ص. 89.

¹⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص 07.

¹⁶ القانون التجاري المعدل والمتمم امر رقم 59 - 75 مورج في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975، صص 127.128.

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

1- مهام محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يتولى عدة مهام رئيسية تهدف إلى ضمان الشفافية والمصدقية في العمليات المالية للمؤسسة، ومن أبرز مهام محافظ الحسابات¹⁷:

التدقيق المالي: يقوم محافظ الحسابات بتدقيق الحسابات المالية للمؤسسة بشكل دوري للتحقق من دقتها وتوافقها مع المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها، ويشمل تدقيق القوائم المالية مثل الميزانية العامة وحسابات الأرباح والخسائر؛

إعداد التقارير: يتعين على محافظ الحسابات إعداد تقارير مالية مفصلة تقدم إلى الإدارة والمستثمرين والجهات الرقابية، لتوضيح الوضع المالي للمؤسسة والتأكد من سلامة الحسابات؛

التأكد من الامتثال للقوانين: يلتزم محافظ الحسابات بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بجميع القوانين واللوائح المحلية والدولية المتعلقة بالمحاسبة والضرائب، وتقديم الاستشارات حول كيفية تحسين الالتزام القانوني؛

مراجعة النظم الداخلية: يقوم محافظ الحسابات بمراجعة النظم والعمليات الداخلية في المؤسسة لضمان فعاليتها في التحكم المالي والرقابة على العمليات، مما يساعد في الحد من المخاطر المالية؛

اكتشاف الأخطاء والتلاعب: يقوم محافظ الحسابات بالكشف عن الأخطاء أو التلاعب المالي أو الاحتيال في الحسابات، ويتخذ الإجراءات اللازمة للإبلاغ عنها والتعامل معها بشكل قانوني؛

إبداء التوصيات: يقدم محافظ الحسابات توصيات للإدارة حول كيفية تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وتطوير السياسات المالية، والحد من المخاطر المحتملة.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات

تُعتبر مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر محورية لضمان الشفافية والمصدقية في القوائم المالية للمؤسسات، ويُحدد القانون رقم 10-01 المؤرخ في 26 يونيو 2001 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مسؤوليات محافظ الحسابات التي تشمل¹⁸:

➤ إجراء المراجعة القانونية من خلال التحقق من صحة القوائم المالية للمؤسسة وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة؛

¹⁷ سعد بن عبد الله، محافظ الحسابات: أساسيات وأساليب متقدمة، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2017، صص. 149-150.

¹⁸ زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص 5.

- إعداد تقارير المراجعة وتقديم تقارير مفصلة حول نتائج المراجعة، تتضمن رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية؛
- الامتثال للمعايير المهنية والالتزام بمعايير الرقابة المهنية لتفعيل آليات حوكمة المؤسسة، كما أُشير إليه في ورشات وطنية نظمتها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- الاستقلالية والموضوعية والامتناع عن أي أنشطة قد تؤثر على استقلاليتته، مثل تقديم استشارات قانونية أو ضريبية للمؤسسة التي يُراجع حساباتها؛
- الإبلاغ عن المخالفات والكشف عن أي مخالفات قانونية أو مالية قد تؤثر على مصداقية المؤسسة، والتبليغ عنها للجهات المختصة.

الفرع الثالث: المعايير المهنية التي تنظم مهنة محافظ الحسابات

1- معايير عامة

- تنظيم مهنة محافظ الحسابات يتطلب مجموعة من المعايير العامة التي تضمن أداء المهام بكفاءة وشفافية، ومن أبرز هذه المعايير¹⁹:
- يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بكافة القوانين المحلية والدولية المتعلقة بالحاسبة والتدقيق المالي، ويشمل المعايير المحاسبية الوطنية والدولية مثل المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، بالإضافة إلى القوانين الضريبية والتنظيمات المحلية الخاصة بالمؤسسات؛
 - يجب أن يكون محافظ الحسابات مستقلاً تماماً عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، وهذا الاستقلال ضروري لضمان عدم تأثر نتائج التدقيق بأي ضغوط خارجية وضمان الحياد والموضوعية في تقديم التقارير المالية؛
 - يتحتم على محافظ الحسابات العمل بروح من الأمانة والنزاهة المهنية، بما يضمن دقة التقارير المالية وتقديم معلومات صحيحة وشاملة تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛
 - يجب على محافظ الحسابات أن يكون مؤهلاً بشكل مناسب من خلال التعليم الأكاديمي المتخصص، مثل الشهادات المهنية (مثل CPA أو ACCA)، بالإضافة إلى الخبرة العملية في مجال المحاسبة والتدقيق المالي لضمان تقديم خدمة تدقيق عالية الجودة؛
 - يجب أن يواكب محافظو الحسابات التطورات المستمرة في مجالات المحاسبة والمالية، ويشمل متابعة التغيرات في المعايير المحاسبية والقوانين المالية، مما يستدعي التدريب المستمر لتعزيز مهاراتهم المهنية؛
 - يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية الحفاظ على سرية المعلومات المالية التي يتعامل معها، ويجب أن يكون هناك ضمانات لحماية المعلومات الحساسة من أي تسريب غير مصرح به، سواء كان ذلك على المستوى الشخصي أو المؤسسي؛

¹⁹سارة إبراهيم، محافظ الحسابات في الشركات الصغيرة والمتوسطة، دار المعرفة، لبنان، 2019، صص. 84، 85.

- يجب على محافظ الحسابات توثيق كافة الإجراءات التي يقوم بها خلال عملية التدقيق، بما في ذلك الملاحظات والتقارير المتعلقة بالحسابات والأنظمة المالية، ويساعد هذا التوثيق على ضمان الشفافية في جميع مراحل المراجعة.

2- معايير العمل الميداني

معايير العمل الميداني لمحافظ الحسابات هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي يجب أن يتبناها محافظ الحسابات أثناء تنفيذ مهامه الميدانية لتدقيق الحسابات المالية وضمان دقتها وشفافيتها، ومن بين أبرز المعايير التي يجب أن يلتزم بها محافظ الحسابات أثناء العمل الميداني ما يلي²⁰:

الاستقلالية: يجب على محافظ الحسابات أن يعمل بشكل مستقل تمامًا عن إدارة المؤسسة، بحيث لا يتأثر بأي ضغوط خارجية، وتضمن هذه الاستقلالية أن تكون نتائج التدقيق موضوعية ودقيقة؛

التخطيط: يجب على محافظ الحسابات إعداد خطة تدقيق شاملة قبل البدء في العمل الميداني، تشمل تحديد الأهداف والأنشطة المالية التي سيتم تدقيقها، وتحديد الموارد المطلوبة، وتحديد الجدول الزمني؛

الامتثال للمعايير المحاسبية والتشريعات القانونية: يجب أن يتبع محافظ الحسابات المعايير المحاسبية المحلية والدولية (مثل IFRS) والتشريعات القانونية ذات الصلة بالتقارير المالية، مثل قوانين الضرائب وقوانين حماية البيانات؛

توثيق جميع الأنشطة: يجب على محافظ الحسابات توثيق جميع الأنشطة والإجراءات التي يتخذها أثناء التدقيق بشكل دقيق وواضح، ويشمل تسجيل الملاحظات والتقارير النهائية التي توضح نتائج التدقيق، والمخالفات إن وجدت؛

الحفاظ على السرية: يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية الحفاظ على سرية جميع المعلومات التي يطلع عليها خلال تدقيق الحسابات، ويجب عليه عدم إفشاء أي تفاصيل تتعلق بالوضع المالي للمؤسسة إلا في الحالات التي تقتضيها القوانين أو القواعد التنظيمية؛

التواصل الفعال مع الإدارة: يجب على محافظ الحسابات التواصل بشكل منتظم مع الإدارة بشأن ملاحظاته أو أي مشاكل يتم اكتشافها خلال المراجعة، ويكون هذا التواصل مهنيًا ويهدف إلى إيجاد حلول للمشاكل التي قد تظهر؛

التحقيق في المخالفات والتلاعب المالي: إذا اكتشف محافظ الحسابات أي مخالفات أو تلاعب مالي أثناء عمله الميداني، يجب عليه التحقيق في الأمر بعناية، واتخاذ الإجراءات اللازمة وفقًا للقوانين واللوائح ذات الصلة؛

الامتثال للمعايير الأخلاقية: يجب أن يتبع محافظ الحسابات المعايير الأخلاقية العالية في عمله، مثل النزاهة والشفافية والموضوعية، ويجب عليه تجنب أي تضارب في المصالح الذي قد يؤثر على قراراته المهنية.

²⁰ نادر يوسف، الرقابة على محافظ الحسابات في المؤسسات المالية، دار النور، لبنان، 2020، صص. 199-200.

3- معايير إعداد التقارير

معايير إعداد التقارير لمحافظ الحسابات تعتبر من العناصر الأساسية لضمان دقة وشفافية النتائج التي يتم الوصول إليها من خلال التدقيق المالي، عند إعداد التقارير، يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بعدد من المعايير لضمان أن تكون التقارير دقيقة، موضوعية، ومفيدة، ومن أهم هذه المعايير نذكر²¹:

الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية: يجب أن تكون التقارير المالية التي يعدها محافظ الحسابات متوافقة مع المعايير المحاسبية المحلية والدولية مثل المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) أو المعايير المحاسبية الجزائرية، والالتزام بهذه المعايير يضمن أن تكون التقارير مفهومة وقابلة للمقارنة مع التقارير المالية للمؤسسات الأخرى؛

الشفافية: يجب على التقرير أن يتضمن جميع التفاصيل المالية المتعلقة بالعمليات المدققة، بما في ذلك أي مخالفات أو مشاكل تم اكتشافها خلال التدقيق، وتتضمن الشفافية توضيح أي استنتاجات أو توصيات تخص تحسين الأداء المالي للمؤسسة؛

الاستقلالية: يجب أن يعكس التقرير الحياد الكامل والاستقلالية في إعداد النتائج، ولا ينبغي أن يتأثر التقرير بأي ضغوط من الإدارة أو الأطراف الأخرى، ويجب أن يعكس التقرير الحقائق والبيانات كما هي دون تعديل أو تأثير خارجي؛

التوثيق الكامل: يجب أن يتضمن التقرير كافة الوثائق والمستندات المؤيدة لنتائج التدقيق، مثل السجلات المالية، الفواتير، البيانات المالية الأصلية، وأي مستندات داعمة أخرى، ويجب أن يكون التوثيق كاملاً ومفصلاً حتى يمكن الرجوع إليه؛

التوصيات والتحسينات: يجب أن يتضمن التقرير أي توصيات قدمها محافظ الحسابات لتحسين الأداء المالي أو معالجة المخالفات، حيث يجب أن تكون التوصيات عملية ومبنية على الأدلة التي تم جمعها خلال التدقيق؛

الامتثال للمتطلبات القانونية: يجب أن يتوافق التقرير مع القوانين المحلية والدولية المتعلقة بالتقارير المالية، القوانين الضريبية، وقوانين مكافحة غسل الأموال، وأي قوانين تنظيمية أخرى، ويكون التقرير متاحاً للهيئات الرقابية ويعكس امتثال المؤسسة؛

التركيز على النتائج الرئيسية: يجب أن يبرز التقرير النتائج الرئيسية للتدقيق، مثل التوافق أو عدم التوافق مع المعايير المالية، وتحديد أي مجالات تحتاج إلى تحسين، وينبغي للمحافظ التأكيد على النقاط الهامة التي قد تؤثر على استقرار المؤسسة المالي؛

التقييم المستمر: يجب أن يتضمن التقرير تحليلاً للمخاطر المالية التي قد تؤثر على المؤسسة في المستقبل، بناءً على المراجعة المستمرة والنتائج التي تم الوصول إليها.

يعرض هذا المطلب بدقة تعريفاً لمحافظ الحسابات وفقاً للأطر القانونية والتشريعية في الجزائر ويوضح بشكل شامل مهامه ومسؤولياته المهنية. كما يبرز دوره المحوري في ضمان الشفافية والافصاح عن المؤسسة.

المطلب الثاني: مراجعة الاستدامة

²¹ مريم عبد الرحمن، أهمية محافظ الحسابات في استراتيجيات النمو الاقتصادي، دار النشر المتخصصة، لبنان، 2015، صص. 110.109.

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى تعريف كل من مراجعة الاستدامة وتقريرها وكذا التعرض لمسؤوليات محافظ الحسابات فيما يتعلق بالاستدامة، من خلال:

الفرع الأول: تعريف مراجعة الاستدامة

تعرف عملية مراجعة الاستدامة على انها "هي عملية تقييم وتدقيق الأنشطة والعمليات التي تنفذها المؤسسة لضمان أنها تلتزم بمبادئ الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وتهدف هذه المراجعة إلى التأكد من أن المؤسسة تحقق توازناً بين النمو الاقتصادي وحماية البيئة، وتعزيز المسؤولية الاجتماعية، مع الامتثال للمعايير المستدامة المعترف بها"²²؛

وعرفها Wilson بأنها "مهمة رسمية يقوم خلالها طرف ثالث مؤهل ومحايد ومستقل بالتوصل الى استنتاج عن مدى دقة وصدق المعلومات الخاصة بالأداء غير المالي الوارد في صلب تقرير الاستدامة المعد بواسطة ادارة المؤسسة، وبما يساعد على اضافة درجة من المصدقية لدى اصحاب المصالح بشأن هذا النوع من التقارير"²³

ومن خلال ما سبق نستنتج ان خدمة او عملية مراجعة الاستدامة هي وبصيغة أخرى عبارة عن تأكيد يحسن من درجة مصداقية المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة، يقوم بها طرف ثالث يتميز بشروط المراجعة بحيث تنفيذ في اتخاذ قرارات رشيدة تصب في مصلحة المؤسسة.

الفرع الثاني: تقرير الاستدامة

1- تعريف تقرير الاستدامة

هو وثيقة تُعدّها المؤسسات لتوضيح أدائها في مجال الاستدامة، وتقديم معلومات مفصلة حول تأثيراتها البيئية والاجتماعية والاقتصادية، ويشمل التقرير عادةً استعراض المبادرات التي قامت بها المؤسسة لتحقيق أهداف الاستدامة، مع تقييم التقدم المحرز نحو تحقيق هذه الأهداف، وتحليل المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، ويساعد التقرير في تعزيز الشفافية والمساءلة ويُعتبر أداة تواصل مهمة مع الأطراف المعنية مثل المساهمين والعملاء والهيئات التنظيمية²⁴.

2- مزايا تقرير الاستدامة

مزايا تقرير الاستدامة تشمل²⁵:

²² إبراهيم الجهني، التحديات التي تواجه محافظ الحسابات في القطاع المالي، دار الفاروق، مصر، 2016، ص. 95.

²³ علي سيد حسين عبد الرحمن البارودي، دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، كلية التجارة - جامعة القاهرة، 2017، ص 09.

²⁴ يوسف طه، محافظ الحسابات وحماية رأس المال، دار الزهراء للنشر، العراق، 2017، ص. 77.

²⁵ خالد سعيد، أساليب التقييم في إدارة محافظ الحسابات، دار الرسالة، سوريا، 2018، صص. 133.134.

- يوفر التقرير معلومات واضحة حول أداء المؤسسة في مجالات الاستدامة؛
- يُظهر التزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية مما يعزز سمعتها؛
- يساعد في جذب المستثمرين الذين يهتمون بالاستثمار في شركات مستدامة؛
- يساعد المؤسسات على الامتثال للمعايير واللوائح البيئية والاجتماعية؛
- يساهم في تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين من خلال مراجعة الأداء المستدام؛
- يربط بين الاستدامة والأداء المالي، مما يعزز الشفافية في القرارات الاقتصادية.

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات المتعلقة بالاستدامة

تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات المرتبطة بالاستدامة في التحقق من صحة المعلومات غير المالية مما يضمن جودتها وبالتالي يدعم هذا التحقق بناء الثقة في المعلومات المتعلقة بالاستدامة المبلغ عنها في التقارير، ويلعب محافظ الحسابات دورًا مهمًا في الرقابة الفعالة حيث تشمل أدوار ومسؤوليات محافظ الحسابات فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة ما يلي:

- "تقديم المشورة لأولئك المكلفين بالحوكمة حول قابلية تأكيد المعلومات المتعلقة بالاستدامة؛
- تحديد نطاق التدقيق الداخلي والخارجي؛
- تطوير أو تعزيز السياسة الخاصة باستخدام مقدمي خدمات التأكيد المستقلين؛
- التأكد من أن مقدمي خدمات التأكيد المستقلين لديهم وصول إلى الموظفين المناسبين ودعم المعلومات للرقابة على جودة خدمات التأكيد.²⁶

كما يجب أن يكون محافظ الحسابات ذو كفاءة ذات صلة لأداء هذه المسؤوليات الموسعة في ضمان مصداقية وجودة المعلومات غير المالية المتعلقة بالاستدامة، من خلال الرقابة وتنسيق عمليات التأكيد مع الأطراف المستقلة.

يوضح هذا المطلب بوضوح أهمية مراجعة الاستدامة كعملية مستقلة عن باقي عمليات المراجعة تعزز من مصداقية المعلومات غير المالية، كما يبرز دورها في تقديم تقرير يعكس الشفافية لأصحاب المصالح، ويؤكد كذلك مسؤولية محافظ الحسابات في ضمان جودة ودقة هذه المعلومات.

المطلب الثالث: العوامل والصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في فحص وتقييم تقارير الاستدامة

²⁶Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), **Sustainability Reporting – The Guide to Preparation**, United Kingdom, November 2023, P89

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى اهم العوامل والصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات اثناء فحصه وتقييمه لتقارير الاستدامة، من خلال:

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على محافظ الحسابات في فحص وتقييم تقارير الاستدامة²⁷

تشمل العوامل المؤثرة على محافظ الحسابات في فحص وتقييم تقارير الاستدامة ما يلي:

- القوانين المحلية والدولية التي تحدد معايير وتقارير الاستدامة، مثل معايير (GRI Global Reporting Initiative)؛
- ضرورة التوافق مع المعايير المحاسبية المحلية والدولية التي تتعلق بالأبعاد المالية للاستدامة؛
- قدرة التقرير على توفير بيانات دقيقة وواضحة بشأن الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة؛
- تحليل تأثير ممارسات الاستدامة على المخاطر المالية والفرص المستقبلية للمؤسسة؛
- توفر معلومات دقيقة ومحدثة تدعم تقارير الاستدامة وتسهل عملية التقييم؛
- تأثير توقعات المساهمين والعملاء والهيئات التنظيمية على متطلبات تقارير الاستدامة؛
- أدوات وتقنيات تدقيق حديثة تساعد في تقييم وتحليل البيانات المتعلقة بالاستدامة.

الفرع الثاني: الصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات اثناء فحص وتقييم تقارير الاستدامة²⁸

التحقق من معلومات الاستدامة ليس مهمة سهلة، لذلك يواجه المراجعون عند التحقق من معلومات الاستدامة العديد من الصعوبات أهمها ما يلي:

1- أدلة محدودة لاختبار المعلومات غير المالية: المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة عموماً غير مالية والتي يمكن ان تتصل بجوانب من المؤسسة التي لم تعتاد على مراجعتها، وقد لا تكون الجهات التنظيمية المتأثرة على دراية بما لذلك يطلب منها الاحتفاظ بالمحاضر والسجلات المناسبة المطلوبة للحصول على المعلومات المالية والوثائق الكافية لدعم المعلومات المقدمة. وفي مثل هذه الحالات قد يكون من الصعب على المراجع الحصول على تأكيد بشأن اكتمال ودقة وموثوقية المعلومات المقدمة.

2- الافتقار إلى المعايير المقررة: فيما يتعلق بالمعايير فإنه لا يوجد لحد الآن معايير موضوعة لإعداد أو مراجعة تقارير التنمية المستدامة ككل ، فالوصول إلى مقاييس مقبولة قبولا عاما للتقرير عن التنمية المستدامة في مجالها يعتبر عملية معقدة جدا بسبب تعدد الأطراف أصحاب المصالح ، و التي قد تكون مصالحهم متعارضة لكل موضوع ، و من ثم فإن معايير التقرير عن التنمية المستدامة قد تكون أفضل الاتفاقيات بين أصحاب المصالح ، و بسبب أنه لا يوجد

²⁷ عبد اللطيف يوسف، التقنيات الحديثة في إدارة محافظ الحسابات، دار أكاديميا، لبنان، 2018، صص. 139-140.

²⁸ سارة ميسي، مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2019، صص. 99-101.

معايير موضوعة فإنه ينبغي على مراجع الحسابات ان يقيم ما إذا كانت هناك معايير موجودة ملائمة لتقييم موضوع المراجعة، و يجب ان يتفق فريق المراجعة على تلك المعايير مع المؤسسة او المستخدم المستهدف.

3- عدم وضوح المعلومات المقدمة: بما أن تقرير الاستدامة يستند إلى حد كبير للمعلومات غير المالية، فإن هذه الأخيرة تحتاج إلى أن تقدم بعناية إما في شكل سردي أو جدولي، بحيث تكون مفهومة وواضحة وتجنب تظليل المستخدمين لها، وعلى هذا النحو التعبير عن المعلومات المستخدمة يصبح جانباً هاماً جداً من الإبلاغ عن الاستدامة. بالإضافة إلى الرعاية المتخذة من منظور مراجع الحسابات لضمان وجود وضوح للمعلومات المقدمة مع السرد والجداول التي تقدم هذه المعلومات عنى حد سواء بدقه وبطريقة صادقة وأخلاقية.

4- وضع أساس سليم للقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية: من منظور مراجعة الحسابات تؤخذ الأهمية النسبية في الاعتبار عند تقييم مجالات المخاطر وأثر الأخطاء و/أو المخالفات المسجلة خلال عملية المراجعة، حيث يتم تقييم الأهمية المادية سواء من حيث الطبيعة أو الكم، ومن الصعوبات التي لاحظها مراجعو الحسابات التحقق من معلومات الاستدامة هو كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على المعلومات غير المالية عملياً.

5- تطوير أو اكتساب المهارات المتخصصة اللازمة للتحقق من الاستدامة: المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة بحكم طبيعتها ليست كلها ذات طابع مالي، كما سبقت ملاحظته. فالتجربة تظهر أن هناك بعض المهارات المحددة المطلوبة للتحقق من هذه المعلومات، والتي قد تختلف عن تلك المطلوبة لمراجعة البيانات المالية أو حتى معظم عمليات مراجعته الأداء، لذلك على مراجع الحسابات اكتساب وتطوير مهاراته ذات الصلة للتحقق من الاستدامة والاستعانة بالخبراء في هذا المجال مثل الخبراء البيئيين.

يمكن القول ان محافظ الحسابات يواجه تحديات متعددة اثناء فحصه وتقييمه لتقارير الاستدامة، من أبرزها محدودية الأدلة غير المالية، وغياب معايير موحدة للإبلاغ، إضافة الى صعوبة تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، بحيث يكون في حاجة الى مهارات متخصصة للتحقق من معلومات الاستدامة وكذا تطويرا دائما للقدرات المهنية خصوصا.

يقدم هذا المطلب اهم العوامل التي تؤثر على عمل محافظ الحسابات عند تقييم الاستدامة، مع اهم التحديات التي من الممكن ان يواجهها خاصة في ظل صعوبة التعامل مع المعلومات غير المالية.

حاولنا في هذا المبحث عرض دور محافظ الحسابات وإبراز مكانته المحورية في ضمان الشفافية والثقة من خلال التزامه بالمهام الموكلة اليه والقوانين والتشريعات التي تنظم مهنته، كما حاولنا تسليط الضوء على دوره في مراجعة الاستدامة بعمق مع الصعوبات والتحديات التي يواجهها في تقييم هذه المعلومات غير المالية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف نقوم بدراسة مجموعة من المواضيع المختلفة التي سبقنا اليها بعض الباحثين ولها علاقة بمتغيرات دراستنا والى ما توصلوا اليه ومقارنتها مع نتائج دراستنا.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسات السابقة

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى اهم الدراسات السابقة التي اشارت الى العلاقة بين محافظي الحسابات والاستدامة المحلية منها والأجنبية، من خلال:

الفرع الأول: الدراسات المحلية

1- دراسة رضا زهواني "ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية"، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.

هدفت إلى تسليط الضوء على أهمية تفعيل دور محافظ الحسابات في مواجهة المخاطر البيئية التي قد تؤثر على استدامة المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي فيما استندت الى تحليل الادبيات والمراجع العلمية دون استخدام أدوات ميدانية مركزة على عينة من محافظي الحسابات العاملين في المؤسسات الجزائرية. كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أن هناك عدم وجود الاهتمام الكافي من الجهات الحكومية والجهات التشريعية الخاصة بمهنة محافظي الحسابات ذات الصلة بالبيئة وكذا عدم اهتمام المؤسسات بأخذ زمام المبادرة بتبني سياسات وإجراءات بيئية تؤدي إلى قياس وتحليل وعرض آثار مزاولة تلك المؤسسات لأنشطتها على البيئة.

حيث أوصت الدراسة بضرورة إدراج المعلومات البيئية ضمن صلاحيات محافظ الحسابات، من خلال التشخيص والمراقبة والإفصاح عن هذه المعلومات في التقارير المالية.

2- دراسة سليمة عقاب وهاجر بوفنارة "دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية في ظل جائحة كورونا"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، الجزائر، 2023.

تهدف إلى تحديد دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الاستمرارية خلال جائحة كورونا، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي فيما استندت الى تحليل مجموعة من الاستبيانات الموزعة على عينة من 30 محافظ حسابات ومن ثم تحليلها بواسطة برنامج SPSS. توصلت الدراسة إلى أن مسؤوليات محافظ الحسابات قد تزايدت في تقييم فرض الاستمرارية للمؤسسة، بالاعتماد على مؤشرات تقييم الاستمرارية. وفي ظل النتائج المتوصل إليها أوصت الباحثان ب: ضرورة تقييم الاستمرارية في كل الأزمات بما فيها الصحية.

3- دراسة طالبة دكتوراه ميسي سارة، والدكتور عزة الأزهر "التوجهات الحديثة لمراجعة الحسابات في ظل تحديات استدامة المؤسسات الاقتصادية" جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد التوجهات الحديثة لمهنة مراجعة حسابات في ظل تحديات تحقيق الاستدامة في المؤسسات الاقتصادية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي فيما استندت الى تحليل مجموعة من الاستبيانات الموزعة على عينة من 45 مراجعاً خارجياً ومن ثم تحليلها بواسطة برنامج SPSS. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مراجع الحسابات يواجه العديد من الصعوبات عند قيامه بمراجعة وفحص المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة خاصة تلك المتعلقة بالمعلومات غير المالية، وهذا راجع إلى محدودية وعدم وضوح الأدلة لاختبار هذه الأخيرة وصعوبة كيفية تطبيق الأهمية النسبية لها، إضافة إلى الافتقار إلى معايير موضوعية ومعمول بها (إرشادات رسمية) عند فحص مثل هذه التقارير مما يؤثر على درجة التأكيد وإحداث فجوة توقعات ما يشكل تحدياً كبيراً في عمل مراجع الحسابات.

1- دراسة دينا زين العابدين سعيد حسن "فحص وتقييم تقارير الاستدامة تحدى جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة"، جامعة عين شمس، مصر، 2016.

تهدف الدراسة الى ابراز دور المراجعة الخارجية في فحص وتقييم تقارير الاستدامة للشركات بوصفها الجهة الأصيلة والرئيسية القادرة على اجراء مثل هذا التقييم بمستوى الجودة المطلوب وفي ضوء التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي فيما استندت الى تحليل الإطار المفاهيمي والمعايير المرتبطة بمراجعة تقارير الاستدامة ثم تحليل اثارها وتحدياتها على مهنة المراجعة الخارجية. توصلت الدراسة إلى أن هناك جهات عديدة تنافس مهنة المحاسبة والمراجعة في اصدار التأكيد على تقارير الاستدامة الا ان المراجع الخارجي يتميز عنها بالموضوعية والاستقلالية ومستوى الجودة المحقق في ضوء التزامه بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، وان اشراك اصحاب المصالح في عملية التأكيد على تقارير الاستدامة للشركات يلعب دورا هاما في تضيق فجوة الثقة بينهم وبين الشركات وزيادة الرضا عن التأكيد المصدر سواء من داخل الشركة أو أصحاب المصالح.

توصي الباحثة بتوفير التدريب المناسب والكافي للمراجع الداخلي والخارجي لضمان فهم وتقدير قضايا الاستدامة وضرورة قيام المنظمات المهنية والمعاهد العلمية بوضع معايير واجراءات أكثر وضوحا وتحديدا فيا لتأكيد على قضايا الاستدامة داخل الشركات لمساعدة مهنة المراجعة في التعامل مع هذا المجال الجديد.

2- دراسة علي سيد حسين عبد الرحمان البارودي "دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الاعمال"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.

يهدف البحث الى دراسة وتحليل أثر تأكيد تقارير الاستدامة وانعكاسه على تحقيق وتدعيم التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي في استنادها الى تحليل الدراسات السابقة وتقارير المنظمات الدولية. اوصت الدراسة بضرورة وجود تدخل من المنظمات المهنية والحكومة على الممارسات الخاصة بإعداد وتأكيد تقارير الاستدامة، من خلال حزمة من القوانين والتشريعات التي تنظم أداء تلك المنظمات. وضرورة تنمية مهارات المراجعين والمحاسبين في هذا المجال.

3- PETRICICĂ Alis Elena, BUBOI Angelica, The Role of Accounting and Audit in Sustainable Development, Romania, 2024.

هدفت الدراسة إلى تحليل دور المحاسبين ومراجعي الحسابات في دعم التنمية المستدامة مع التركيز على كيفية تطور مهامهم التقليدية لتشمل المسؤوليات البيئية والاجتماعية بجانب المالية. حيث توصلت الدراسة إلى أن المحاسبون والمراجعون أصبحوا يعتبرون عناصر أساسية في تعزيز الشفافية والمصدقية في تقارير الاستدامة. وأوضحت أيضاً أهمية التدريب المستمر للمحاسبين لمواكبة التحولات نحو اقتصاد مستدام.

المطلب الثاني: الفرق بين دراستنا والدراسات السابقة

بالاستناد على نتائج الدراسات السابقة ونتائج دراستنا توصلنا الى مجموعة من النقاط التي توضح أوجه التشابه والاختلاف بينها الموضحة في الجدول الآتي:

دراستنا	الدراسات السابقة	
ركزت دراستنا على مصطلح الاستدامة خاصة مع اظهار دور ومسؤوليات محافظ الحسابات في تحقيق متطلباتها.	تنوعت في تركيزها فبعضها مثل (دراسة د. رضا زهواني) ركزت على البعد البيئي للاستدامة في دور محافظ الحسابات، كما اهتمت دراسات أخرى بمراجعة وفحص تقارير الاستدامة بشكل شمولي.	من حيث المفهوم والمصطلح المدرس
اعتمدنا على المقابلة والملاحظة المباشرة في جمع المعلومات مما سمح بتحليل الممارسات الفعلية لمحافظي الحسابات في مجال الاستدامة.	اتجهن نحو المنهج الوصفي التحليلي كما استخدمت دراسات أخرى دراسة حالة المؤسسات خلال ازمة صحية مثل (دراسة سليمة عقاب وهاجر بوفنارة).	من حيث المنهجية واداة جمع البيانات
تم اجراء دراستنا في ولاية تقرت والتي تعطي طابعا اقتصاديا واجتماعيا مختلفا، كما انها ركزت على الفترة الحالية الموافقة للتغيرات الجديدة.	أنجزت الدراسات الأخرى في مناطق مختلفة من الجزائر ودول أخرى، كما انها أجريت اغلبها في فترات زمنية سابقة.	من حيث المجال المكاني والزمني

المطلب الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تميزت دراستنا في كونها الدراسة الوحيدة التي عالجت دور محافظ الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة وذلك في حدود اطلاعنا.

يتمثل مجال الاستفادة من الدراسات السابقة في:

- ◇ ساعدت الدراسات السابقة في إثراء الإطار النظري لدراستنا؛
- ◇ ساهمت في تكوين تصور شامل لموضوع الدراسة مما ساعدنا في صياغة مشكلات وفرضيات الدراسة؛
- ◇ ساهمت وبشكل كبير في تصميم استمارة المقابلة، من خلال الجانب النظري واستبانات الدراسات السابقة؛
- ◇ المساعدة في تحديد الطريقة المناسبة لتحليل النتائج المتوصل إليها ومعالجة صحة فرضيات الدراسة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل للأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة من خلال تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للاستدامة ودوافع تبنيها في المؤسسات، علاقة محافظ الحسابات بالاستدامة حيث وكذا إبراز العوامل والصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات في هذا المجال.

وفي الأخير تم عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا، ومقارنتها مع دراستنا وبيان موقع الدراسة الحالية منها

ومن خلال ما سبق وما تم التعرف عليه في الفصل السابق. نطرح التساؤل:

- هل لمحافظي الحسابات دور في تحقيق متطلبات الاستدامة في الواقع؟ هذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

واقع دور محافضي الحسابات في تحقيق

متطلبات الاستدامة "مقابلة عينة من

محافضي الحسابات في ولاية تقرت"

تمهيد الفصل الثاني

بعد تناولنا في الفصل السابق الإطار النظري للاستدامة ومحافظي الحسابات وعلاقتهم بتحقيقها. سيتم في هذا الفصل الإجابة على تساؤلات البحث من خلال عرض اجابات محافظي الحسابات المتحصل عليها بالإجابة عن محاور المقابلة المعتمد عليها في الدراسة كأداة أساسية لجمع البيانات، ومن ثم دراستها وتحليلها وتفسيرها، وتفسير النتائج في إطار اختبار الفرضيات والخروج بجملة من الاقتراحات والتوصيات.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الاول: الطريقة والأدوات

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

المبحث الاول: الطريقة والادوات

المطلب الاول: عينة ومنهج الدراسة

الفرع الاول: عينة الدراسة

اولاً: مفهوم العينة:

"هي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة، يتم اختيارها بطريقة مناسبة، وإجراء الدراسة عليها، ومن ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة الأصلي، حيث توجد عدة أنواع للعينة نذكر أهمها ما يلي:

✓ العينة العشوائية؛

✓ العينة الطبقية؛

✓ العينة العنقودية؛

✓ العينة المنتظمة؛

✓ العينة الصدفية؛

✓ العينة القصدية (العمدية)."²⁹

• حيث اخترنا لدراستنا العينة القصدية (العمدية).

ثانياً: مفهوم العينة القصدية (العمدية):

"فيها يعتمد الباحث في اختيار أفراد العينة بحيث يتحقق في كل منهم شروط ويستعمل هذا النوع من العينات عندما يكون الفرد في وحدة كبيرة فتحسب المقاييس التي يعتقد الباحث ضرورة تشابهاها في كل من العينة والمجتمع الأصلي، ويعتمد هذا على أساس خبرة الباحث وحسن تقديره."³⁰

ان اختيار العينة المناسبة للبحث من العناصر الأساسية والمهمة في بداية العمل الميداني، وبناءً على اهداف الدراسة تم تحديد عينة من محافظي الحسابات، وقد تم اختيارهم بناء على خبرتهم في مجال العمل المحاسبي وارتباطهم المباشر بموضوع محل الدراسة. بلغ عدد افراد العينة **07 محافظي حسابات**، وقد تم اجراء مقابلات شخصية معهم للحصول على بيانات دقيقة تدعم اهداف البحث.

²⁹ بلقاسم سلاطينة، حسان الجيلاني، اسس البحث العلمي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر 2007، ص 128.

³⁰ نبيل أحمد عبد الهادي، منهجية البحث في العلوم الإنسانية، الأهلية للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، لبنان 2006، ص 262.

الفرع الثالث: مصادر جمع البيانات ومنهج الدراسة

أولاً: مصادر الحصول على البيانات

تمثلت أهم مصادر الحصول على البيانات فيما يلي:

◇ **مصادر أولية:** لمعالجة الجانب الميداني للدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال المقابلة كأداة رئيسية للدراسة، وصممت مجموعة من الأسئلة خصيصاً لهذا الغرض وتم عرضها على مجموعة من محافظي الحسابات، كذلك تم الاعتماد على الملاحظة المباشرة للحصول على معلومات أدق عن الموضوع محل الدراسة.

◇ **مصادر ثانوية:** حيث أجهت دراستنا في معالجة الإطار النظري، إلى مصادر ثانوية والتي تتمثل في الكتب، المقالات، التظاهرات العلمية والأبحاث والدراسات السابقة، التي تناولت موضوع الدراسة.

ثانياً: منهج الدراسة

"لكل بحث علمي منهج يسير عليه الدراسة المشكلة، فمنهج البحث هو الطريقة الموضوعية التي يتبعها الباحث لدراسة ظاهرة من الظواهر، بقصد تشخيصها وتحديد أبعادها ومعرفة أسبابها وطرق علاجها والوصول إلى نتائج عامة يمكن تطبيقها، فالمنهج من تنظيم الأفكار سواء للكشف عن حقيقة غير معلومة لنا أو إثبات حقيقة نعرفها وتختلف مناهج البحث العلمي باختلاف كل موضوع بحث.

وعلى كل باحث أن يتبع منهجا في دراسته يمكنه من تحديد أبعاد البحث، فالمنهج مجموعة من العمليات والقواعد العامة والخطوات المتبعة وذو أفكار منظمة توصلنا للحقائق المخفية أو أن نثبت معارف نحاول تأكيدها، ومناهج البحث العلمي تختلف كل حسب موضوع البحث نفسه.³¹

للولوصول إلى الهدف والإجابة على تساؤلات البحث اعتمدنا على **المنهج الوصفي** لضبط مختلف المفاهيم كمفهوم الاستدامة، دور محافظي الحسابات وغيرها، وذلك اعتماداً على جمع المعلومات المتوفرة في المراجع والدراسات السابقة، كما استعملنا **المنهج التحليلي** لتحليل جوانب ومضمون مختلف المفاهيم الواردة في البحث، وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية باستخدام المقابلة وتفسيرها.

³¹ عبيدات دوقان، عدسي عبد الرحمان، كايد عبد الرحمان، البحث العلمي مفهومه أدواته أساليبه، عدلاوي للنشر والتوزيع، ط 3، الأردن، ص 131.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

في أي بحث يحتاج الباحث الى أدوات ووسائل تساعده في استكمال بحثه ليصل لنتائج دقيقة وموضوعية ولذلك لجأنا في دراستنا الى استخدام الأدوات المتمثلة في المقابلة والملاحظة المباشرة:

الفرع الاول: المقابلة

"تعتبر المقابلة استبانة شفوي يقوم من خلاله الباحث بجمع معلومات وبيانات شفوية من المقصود، والفرق بين المقابلة والاستبيان يتمثل في أن المقصود هو الذي يكتب الاجابة على أسئلة الاستبانة بينما يكتب الباحث بنفسه إجابات المقصود في المقابلة.

وتتفوق المقابلة على الاستبانة فيما إذا كان الباحث شخصا مؤهلا ومدربا، لأنه سيحصل على المعلومات الهامة جدا، بالمقابلة يستطيع الباحث من اقامة علاقات ثقة ومودة مع المقصود وهذا ما يساعده بالكشف عن أكثر الحقائق والوصول إلى أكثر المعلومات ويمكن أن يختبر الباحث مدى صدق البحوث عن طريق طرح أسئلة أخرى في المجالات التي شك بها الباحث.³² ونظرا لما تقدمه المقابلة من وسائل ومميزات كما سبق الذكر، فقد تم اعتمادها كأداة لجمع البيانات والمعلومات التي قد يعجز عنها باقي الأدوات في الحصول عليها، وقد أجريت المقابلة مع عدة محافظي الحسابات من بينهم (سلامي عباس، بجادي مراد، طرابلسي سعيد، خديجة بن يحيى) بحكم خبرتهم الكبيرة فالمجال وقد تضمنت المقابلة ثلاثة محاور من 15 سؤال.

الفرع الثاني: الملاحظة

"تعتبر الملاحظة إحدى أدوات الدراسة وجمع البيانات وتستخدم في البحوث الميدانية التي لا يمكن الحصول عليها عن طريق الدراسة النظرية وهي وسيلة جد فعالة من خلال تجربة لاستعمالها، حيث انها تمكن من التعمق في محيط ظاهرة ما والعيش في أجوائها من خلال معرفة الباحثين أكثر والكشف عن سلوكياتهم وأراءهم، وذلك للحصول على نتائج أكثر موضوعية وأيضا لتأكيد أو رفض الفرضيات التي قامت عليها دراستنا.³³ اعتمدنا في دراستنا هذه على الملاحظة المباشرة، حيث كانت طريقة جد فعالة في جمع البيانات وتمثل في مراقبة موضوع الدراسة والاطلاع على بعض المعلومات التي لا يمكن الحصول عليها عن طريق الأدوات الأخرى.

³² عبيدات دوقان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 131.

³³ زرواتي رشيد، تدريبات منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، الجزائر، 2000 م، ص 153.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

المطلب الاول: عرض النتائج

تم إجراء مجموعة من المقابلات المباشرة مع محافظي الحسابات، حيث تم تقسيم أسئلة هذه المقابلة إلى ثلاثة محاور والتي سيتم عرضها كالتالي:

الفرع الاول: عرض نتائج المحور الأول من المقابلة

تعالج أسئلة المحور الأول من المقابلة الفرضية الجزئية الأولى التي جاءت كما يلي: يمتلك محافظ الحسابات الخلفية المعرفية المتعلقة بالاستدامة.

أولاً: عرض الأسئلة

س01: ما مدى المامك بالمفاهيم الأساسية للاستدامة (بيئية، اجتماعية، اقتصادية)؟

س02: هل سبق وان تلقيت تدريباً او تكويناً متخصصاً في مجال تقارير الاستدامة او المعايير غير المالية؟

س03: هل تعتقد ان البرامج الأكاديمية والمهنية لمحافظي الحسابات في الجزائر كافية لتأهيلهم لتقييم الاستدامة؟

س04: ما هي المعايير أو الأطر التي تعتمد عليها عند مراجعة أو تقييم تقارير الاستدامة (مثل SASB، GRI، الخ)؟

س05: هل تشعر بأن لديك الكفاءات الكافية لتقييم أثر أنشطة المؤسسة على البيئة والمجتمع؟

ثانياً: عرض الأجوبة وتحليلها

ج01: اجمع عدد من محافظي الحسابات على أن معلوماتهم في مجال الاستدامة محدودة؛

بالمقابل يوجد عدد من محافظي الحسابات عرف الاستدامة أنها تتمثل في استمرارية النشاط والاستغلال على المدى الطويل مع حماية البيئة وحفظ حقوق الاجيال القادمة؛

أما الأستاذ سلامي فقد ركز على ان الاستدامة متعددة الجوانب وبالتالي لا يمكن حصرها في تعريف واحد؛

✓ نرى ان هناك تفاوت في المام محافظي الحسابات للمفاهيم الاساسية للاستدامة واستيعابهم هذا المصطلح نظراً لحدائته.

ج02: لم يتلقَ محافظي الحسابات تدريباً أو تكويناً متخصصاً في مجال الاستدامة، حيث يرى أغلبهم أنهم بحاجة إلى تكوين إضافي خاص بمفاهيم الاستدامة البيئية والاجتماعية؛

✓ يمكن القول ان محافظي الحسابات المشاركين في المقابلة لم يتلقوا تكويناً فعلياً في مجال الاستدامة بسبب ضعف إدماج مفاهيم الاستدامة في برامج التكوين الجامعية والمهنية إضافة إلى تركيز مهنة المحاسبة على الجوانب المالية التقليدية وغياب الوعي بأهمية التقارير غير المالية مثل البيئية والاجتماعية.

ج03: وضح محافظي الحسابات ان البرامج الأكاديمية والمهنية في الجزائر غير كافية لتأهيلهم لتقييم الاستدامة، كما بين الأغلبية منهم اجتهاداً شخصياً في محاولة اكتسابهم المعلومات والمعارف المتعلقة بالاستدامة ومعاييرها وكيفية تقييمها.

✓ في الواقع لا يوجد برامج أكاديمية ومهنية كافية لتأهيل محافظي الحسابات لتقييم الاستدامة لأنه لم يتم التعمق في مفاهيم الاستدامة أو كيفية تحليل التقارير غير المالية نظراً لضعف الاندماج مع المعايير الدولية مما يجعل التكوين غير ملائم لمتطلبات تقييمها بشكل فعال.

ج04: بين محافظي الحسابات ان لديهم الوعي الكافي بالمعايير الدولية المتعلقة بالاستدامة (مثل: SASB ، GRI) ولكن ليس هناك معايير او اطر محلية تفرض مراجعة او تقييم الاستدامة؛

✓ نرى أن عدم وجود معايير وأطر معتمدة لمراجعة أو تقييم تقارير الاستدامة، يعود لعدة أسباب أهمها عدم إلزامية إعداد هذه التقارير قانونياً، ضعف التبني المحلي للمعايير الدولية، غياب هيئات تنظيمية محلية تشرف على تطوير معايير محاسبة مستدامة. كما ان الاهتمام بمفهوم الاستدامة لا يزال في مراحله الأولى.

ج05: نعم، يمكن القول انه لدينا الكفاءات لتقييم أثر أنشطة المؤسسة على البيئة والمجتمع وذلك من خلال اجتهاد شخصي؛

✓ نرى أن محافظو الحسابات يشعرون أنهم يعرفون الاستدامة من خلال اجتهادهم الشخصي بسبب غياب توفر برامج تدمج الاستدامة بشكل ممنهج. ونتيجة لذلك يلجأ العديد منهم إلى مصادر خارجية أو مبادرات فردية لتثقيف أنفسهم مما يجعل معرفتهم غير موحدة وتعتمد على الاجتهاد بدل التأطير وبالتالي اجتهادهم الشخصي يمكنهم من اكتسابهم الكفاءات اللازمة لتقييم أثر أنشطة المؤسسة على البيئة والمجتمع.

الفرع الثاني: عرض نتائج المحور الثاني من المقابلة

تعالج أسئلة المحور الثاني من المقابلة الفرضية الجزئية الثانية التي جاءت كما يلي: تقدم البيئة التنظيمية الجزائرية الحالية الدعم الكافي لمخافتي الحسابات لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم.

أولا: عرض الأسئلة

س01: هل تتطلب المؤسسات التي تعمل معها ادراج ابعاد الاستدامة ضمن نطاق عملك كمحافظ حسابات؟

س02: برأيك، ما هو مستوى وعي المؤسسات الجزائرية التي تتعامل معها بأهمية دمج الاستدامة في تقاريرها غير المالية؟

س03: هل سبق لك ان قمت بمراجعة معلومات تتعلق بالاستدامة ضمن مهامك؟

س04: هل هناك التزام قانوني او طوعي من قبل المؤسسات الجزائرية بتضمين معلومات الاستدامة ضمن تقارير رسمية؟

س05: ما هي التحديات التي تواجهها كمحافظ حسابات في ادراج ابعاد الاستدامة ضمن نطاق عملك؟

ثانيا: عرض وتحليل الإجابات

ج01: أكد أغلب محافظي الحسابات ان المؤسسات التي يعمل معها لا تهتم بالاستدامة؛ أما الأقلية فبينت أن الاستدامة تترجم لدى المؤسسات التي يعمل معها الى استمرارية الاستغلال؛

✓ في الواقع نرى ان حقيقة عدم اهتمام المؤسسات الجزائرية اهتماما كافيا بالاستدامة تعود الى غياب الأطر التنظيمية وضعف الوعي بمفهومها الشامل، كما اننا نرى ان المؤسسات تترجم هذا المصطلح بشكل ضيق على انها مجرد استمرارية في النشاط الاقتصادي دون وضع اعتبار للأبعاد البيئية والاجتماعية. وهذا ما يعكس تغلب أولوية تحقيق الأرباح وغياب ضغط أصحاب المصالح لتبني ممارسات مستدامة.

ج02: يرى محافظو الحسابات أن ليس هناك الوعي اللازم لدى المؤسسات الجزائرية بأهمية دمج الاستدامة في تقاريرها، لكن بين الأستاذ سلامي والأستاذة بن يحيى خديجة أيضا أن هناك اهتمام من بعض المسيرين في هذا المجال إلى أن البيئة التنظيمية الحالية لا تدعم اهتماماتهم؛

✓ نرى ان اغلب المؤسسات الجزائرية لديهم نقص في الوعي رغم وجود مسيرين مهتمين بمجالات جديدة مثل الاستدامة، ويعود ذلك الى غياب الدعم الفعلي من الدولة ما يجعل معظم المؤسسات إذا لم تكن جميعها لا تعطي اعتبارا للالتزام بالممارسات المحاسبية والتدقيق، كما ان تركيزها على تحقيق الأهداف الآنية فقط يدفع محافظي الحسابات الى التشكيك في مدى جديتها في تبني معايير ذات جودة عالية.

ج03: لم يسبق لمحافظي الحسابات بمراجعة معلومات تتعلق بالاستدامة، إلا أن الأستاذ بجادي أشار إلى أنه سبق له مراجعة معلومات غير مالية الواردة ضمن التقارير الخاصة في معيار التدقيق الجزائري 570 (استمرارية الاستغلال)؛

✓ نرى انه يتم الاكتفاء بإدراج مراجعة الاستدامة ضمن التقارير غير المالية والمتعلقة بالتقارير الخاصة التي تدخل تحت نطاق تطبيق معيار التدقيق الجزائري 570، نظرا لعدم وجود إطار تنظيمي يفرض مراجعة هذا المجال، كما ان الاعتماد على المعايير الدولية بصيغة غير عميقة تجعل المواضيع غالبا ما تعالج بشكل ضمني فقط.

ج04: يعاني محافظي الحسابات من غياب إطار قانوني او طوعي واضح يجبر المؤسسات على ادراج ابعاد الاستدامة ضمن تقاريرها؛

✓ في الواقع نرجح مثل هذه الصعوبات دائما الى نفس المشكلة وهي غياب الأطر القانونية والتشريعات الملزمة للإفصاح غير المالي والتي تحد من دور محافظي الحسابات في تقييم هذه الجوانب المهمة، بالإضافة الى غياب الحوافز والرقابة المحكمة من طرف الجهات الرسمية ما يجعل الاهتمام بالاستدامة مسعى اختياريًا وليس إلزاميًا.

ج05: يواجه محافظي الحسابات تحديات وصعوبات في مجال الاستدامة ذكرت منها الأستاذة بن يحي:

- عدم إدراك أغلب المسيرين والمستثمرين لأهمية الاستدامة، يقابله اهتمام من الأقلية لكن دون الاستيعاب الكافي لمعنى الاستدامة وأهميتها.

- تعتبر ان ضعف وعي المؤسسات بمفهوم الاستدامة تحديا.

- الافتقار لمعايير تنظيمية واضحة تحكم هذا المجال في الجزائر.

✓ تعود هذه التحديات أساسًا إلى حداثة مصطلح الاستدامة في البيئة الجزائرية، حيث لم يدمج بعد بشكل فعال في الثقافة المؤسسات الاقتصادية. كما أن غياب التكوين المتخصص ونقص المبادرات التوعوية يساهمان في ضعف الإدراك لدى المسيرين والمستثمرين. أما غياب المعايير التنظيمية، فيعود إلى تأخر الجهات التشريعية في مواكبة التطورات العالمية في هذا المجال، مما يخلق فراغا قانونيا يعرقل محافظي الحسابات في أداء مهامهم بفعالية في الرقابة على الاستدامة.

الفرع الثالث: عرض نتائج المحور الثالث من المقابلة

تعالج أسئلة المحور الثالث من المقابلة الفرضية الجزئية الثالثة التي جاء نصها كما يلي: يكمن دور محافظ الحسابات في تعزيز الشفافية والافصاح عن المعلومات غير المالية، مما يدعم تحقيق متطلبات الاستدامة.

أولا: عرض الأسئلة

س01: ما هو دورك كمحافظ حسابات في التأكد في صحة المعلومات غير المالية؟

س02: كيف تشجع المؤسسات على الإفصاح الطوعي عن المعلومات البيئية والاجتماعية؟

س03: هل تعتبر ان توصياتك تساعد المؤسسات على تحسين مستوى الشفافية في تقاريرها؟

س04: هل ترى ان هناك تزايد في طلب الحصول على التقارير غير المالية أكثر دقة وشفافية من طرف أصحاب المصالح؟

س05: برأيك، ما هي أهمية دور محافظ الحسابات في بناء الثقة بين الأطراف المعنية بالمعلومات غير المالية؟

ثانيا: عرض الأجوبة وتحليلها

ج01: يرى محافظي الحسابات ان دورهم في التأكد من صحة المعلومات غير المالية يكمن في تقييم مدى مصداقية وشفافية هذه المعلومات، خاصة عندما تكون ذات تأثير على التقارير المالية او قرارات أصحاب المصالح؛

أجاب الأستاذ بجادي مراد: أن محافظ الحسابات لديه مسؤولية جزائية، مدنية، وتأديبية فبالنظر يعتبر ملزما بالإشارة إلى المخاطر التي يمكن ان تترتب عن المعلومات غير المالية ذات الأهمية النسبية العالية؛

✓ نرى ان محافظي الحسابات لهم دور محوري في مراجعة المعلومات غير المالية من خلال تقييم مدى شفافية ومصداقية هذه المعلومات والتحقق من توافرها مع المعايير المعتمدة في البيئة الحالية، خاصة عند ارتباطها بمخاطر ذات أهمية نسبية وتأثيرها على القرارات الاقتصادية لأصحاب المصالح. بما يشمل فحص الأدلة وتقييم مدى وضوح الافصاحات والتأكد من البيانات غير المالية (البيئية والاجتماعية) وعرضها بطريقة موضوعية واخلاقية.

ج02: يشجع محافظي الحسابات المؤسسات على الإفصاح الطوعي عن المعلومات البيئية والاجتماعية من خلال توعيتها بأهمية هذه المعلومات في بناء الثقة مع المستثمرين وأصحاب المصالح ولو ان الاستجابة منعدمة نوعا ما، وهذا راجع لغياب المتطلبات القانونية الملزمة بخصوص الإفصاح عن مثل هذه المعلومات؛

ركز كل من الأستاذ سلامي، بجادي، طرابلسي على أن الفرد الجزائري لا يجذب الإفصاح ويفتقر لهذه الثقافة لعدم وجود سوق مالي نشط، فالقوائم المالية يتم إعدادها من اجل جهات محددة مثل: البنوك ومصصلحة الضرائب؛

✓ نأكد على ان هناك سبل عديدة يمكن تشجيع المؤسسات على الإفصاح من خلالها، على سبيل المثال:

- توعية المؤسسات بأهمية بناء الثقة بين المستثمرين وتحسين سمعة المؤسسة؛
 - توضيح إمكانية إبراز الميزة التنافسية في الأسواق عن طريق الإفصاح والشفافية؛
 - تقديم استشارات توجيهية نحو الإفصاحات الدولية حتى في غياب إلزام قانوني مباشر من طرف الجهات المختصة.
- ج03:** نعم، وضح الأستاذ سلامي أن من خلال هذه التوصيات تتمكن المؤسسة من تقديم صورة أوضح وأكثر مصداقية وهذا ما يعزز شفافيتها امام المستثمرين؛

✓ تعتبر توصيات محافظي الحسابات عاملا أساسيا في تعزيز الشفافية والمساءلة في تقارير المؤسسة، بحيث تساهم في كشف النقائص وتحسين جودة الإفصاحات، خاصة فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية. وكذلك من خلال تقديم ملاحظات مهنية قائمة على ممارسات محاسبية ومعايير تدقيق معترف بها داخل التراب الوطني، يوجه محافظي الحسابات المؤسسات نحو ممارسة افصاح قوي وأكثر دقة.

ج04: لا، أكد محافظو الحسابات أن ليس هناك تزايد في طلب الحصول على التقارير غير المالية أكثر دقة وشفافية وهذا راجع لضعف وعيهم في هذا المجال؛

✓ لم نلاحظ ان هناك تزايد فعلي في طلب أصحاب المصالح على التقارير غير المالية أكثر دقة وشفافية في الواقع الجزائري، وذلك كما سبق وذكر ان ذلك يعود الى محدودية وعي البيئة الجزائرية وخاصة المؤسسات بأهمية هذه المعلومات ودورها في دعم قرارات الاستثمار واستمرارية الاستغلال. كما ان غياب سوق مالي نشط أي غياب البورصة في الجزائر يقلل من اهتمام أصحاب المصالح بهذه التقارير، ومع ذلك نأمل تغيير الواقع تدريجيا مع تنامي التوجهات العالمية نحو الاستدامة والضغط من اجل تعزيز تقارير أكثر شفافية.

ج05: يرى محافظو الحسابات ان هناك غياب في تطبيق مبادئ ومعايير الاستدامة لعدم وجود معايير واضحة ومفروضة على المؤسسات، ولكن يضل دوره مهما في التوعية بأهمية الإفصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بالاستدامة وكذا التأكد من صحتها ومصداقيتها وهذا ما يساهم في بناء ثقة الأطراف المعنية؛

✓ يلعب محافظي الحسابات دائما جورا محوريا في بناء الثقة بين الأطراف المعنية عن طريق اسهاماته في التحقق من مصداقية المعلومات التي تم الإفصاح عنها، ما يساهم في تقليل الشكوك وتعزيز مصداقية التقارير الصادرة عن المؤسسة اما المستثمرين والجهات الرقابية. لا يكتفي دور محافظي الحسابات بهذا فقط، بل ويعزز من المساءلة ويشجع المؤسسات مستقبلا على تبني ممارسات مستدامة وتتمتع بشفافية عالية بسهولة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

مناقشة الفرضية الأولى:

نص الفرضية: يمتلك محافظ الحسابات الخلفية المعرفية المتعلقة بالاستدامة.

بعد عرض وتحليل النتائج المتوصل اليها تم نفي الفرضية الاولى، وهذا من خلال الاجابات التي أعرب عنها محافظي الحسابات خلال المقابلة.

هناك عدة دراسات دعمت نفي هذه الفرضية وأكدت ضعف الخلفية المعرفية لدى محافظي الحسابات في مجال الاستدامة من بينها دراسة طالبة دكتوراه ميسي سارة، والدكتور عزة الأزهر ودراسة عبد الرحمان البارودي وأيضا الدراسة الحديثة PETRICICĂ, BUBOI والتي اوصت على ان محافظي الحسابات يحتاجون الى الرفع من كفاءاتهم من خلال التكوينات المهنية والتدريبية في مجال تقارير الاستدامة.

وعليه تبين لنا أن مصطلح الاستدامة لدى محافظي الحسابات يرتبط أساسا بمبدأ استمرارية النشاط حيث ان اغلبهم لا يمتلكون الخلفية المعرفية الكافية حول الاستدامة، بالمقابل بينت اقلية منهم اجتهادا شخصيا في محاولة اكتساب المعلومات والمعارف المتعلقة بها.

مناقشة الفرضية الثانية:

❖ نص الفرضية: تقدم البيئة التنظيمية الجزائرية الحالية الدعم الكافي لمحافظي الحسابات لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم؛

من خلال ما جاء في اجوبة المحور الثاني تم نفي الفرضية الثانية، بحيث أكدت اجوبة محافظي الحسابات غياب في الاطر القانونية التي تلزم بالإفصاح عن ابعاد الاستدامة بشكل ممنهج.

كما أكدت عدة دراسات سألقة الذكر كدراسة: دينا زين العابدين سعيد حسن غياب وضعف في الاطر التي تفعل دور محافظي الحسابات في مراجعة تقارير الاستدامة وبينت دراسة PETRICICĂ, BUBOI أن العديد من الدول لا زالت تفتقر الى البيئة التنظيمية الكاملة والصحيحة التي تدمج الاستدامة فيها، بالإضافة إلى دراسة رضا زهواني التي جاءت داعمة جزئيا لنتيجة الفرضية ذلك أنها ركزت فقط على الجانب البيئي للاستدامة بخلاف دراستنا التي كانت شاملة لجميع جوانب الاستدامة.

وعليه نستنتج انه لا تقدم البيئة التنظيمية الجزائرية الدعم الكافي لمخاطبي الحسابات لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم وهذا راجع لضعف وعي المؤسسات بمفهوم الاستدامة، والافتقار لمعايير تنظيمية واضحة تحكم هذا المجال في الجزائر كما ان غالبية المسيرين والمستثمرين لا يدركون أهمية الاستدامة ويعتبرونها مفهوما حديثا في بيئة الاعمال المحلية.

مناقشة الفرضية الثالثة:

❖ نص الفرضية: يكمن دور محافظ الحسابات في تعزيز الشفافية والافصاح عن المعلومات غير المالية، مما يدعم تحقيق متطلبات الاستدامة؛

تم تأكيد الفرضية استنادا الى اجوبه المحور الثالث من المقابلة، حيث ان محافظي الحسابات يدركون اهمية الافصاح عن المعلومات غير المالية ويسعون الى تعزيز الافصاح والشفافية من خلال التوصيات التي يقدمونها، وذلك رغم ضعف الاستجابة من طرف المؤسسات.

حيث تم دعم هذه الفرضية من قبل جميع الدراسات التي تم تناولها في دراستنا ما عدا دراسة دينا زين العابدين سعيد حسن والتي ركزت على التحديات المرتبطة بمراجعة تقارير الاستدامة، ولم تؤكد بشكل مباشر ان محافظي الحسابات يؤدون هذا الدور.

ومنه يبرز دور محافظ الحسابات في دعم وتعزيز الشفافية والافصاح من خلال مراجعة وتقديم توصيات تساهم في تحسين أداء المؤسسات وزيادة مصداقية المعلومات المقدمة. كما يمكن القول انه رغم غياب المتطلبات القانونية الملزمة بخصوص الافصاح عن معلومات الاستدامة (البيئية والاجتماعية) الا ان محافظي الحسابات يشجعون المؤسسات على الإفصاح الطوعي ولو ان الاستجابة تعتبر منعدمة بسبب ضعف ثقافة الاستدامة وعدم وجود سوق مالي نشط يفرض معايير إفصاح صارمة.

✓ ومن خلال تحليل نتائج المقابلات واختبار صحة الفرضيات الجزئية، يتبين ان الفرضية العامة والتي جاء نصها كما يلي: "ان محافظ الحسابات دورا في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية" محققة جزئيا.

حيث أظهرت نتائج الدراسة انه يوجد نقص الخلفية المعرفية حول الاستدامة لدى محافظي الحسابات، إضافة إلى ضعف البيئة التنظيمية في مجال الاستدامة مما يجعل دور محافظي الحسابات غير مفعّل حاليا بشكل كاف، بالرغم من هذا فإن النتائج أكدت أيضا إمكانية تفعيل هذا الدور مستقبلا والذي يتمثل في تعزيز الشفافية والإفصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بالاستدامة والتحقق من مدى مصداقيتها؛

وعليه، يمكن القول ان الفرضية العامة صحيحة من حيث المبدأ، ولكن يتطلب تفعيلها عمليا إصلاحات على مستوى الأطر والمعايير في هذا المجال من أجل تبني الممارسات التي تدعم الاستدامة ودمجها على مستوى التكوينات المستمرة لمخاطبي الحسابات.

خلاصة الفصل:

لقد كان هدف الدراسة في هذا الفصل وفحواه معرفة دور محافظي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة فعلا، وتجسيد الطابع النظري على أرض الواقع في ولاية تفرت حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة وقد تم استعراض العينة بالإضافة إلى مصادر جمع المعلومات وشرح النهج المتبع ثم قمنا باستعراض أدوات الدراسة ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من خلال تحليل إجابات محافظي الحسابات عن أسئلة محاور المقابلة الثلاثة وذلك قصد معرفة واقع دور محافظي الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة .

خاتمة:

بعد ما تناولناه في هذه الدراسة التي سلطت الضوء على الأدبيات النظرية والتطبيقية للاستدامة ومحافظي الحسابات ودورهم في دعم هذا التوجه داخل المؤسسات الجزائرية، يمكن القول ان في ظل تزايد التحديات والمخاطر البيئية والاجتماعية والاقتصادية أصبحت الاستدامة خيارا استراتيجيا ضروريا للمؤسسات مما يخلق تحدي جديد لمهنة محافظي الحسابات لتأكيد تقارير الاستدامة.

وقد بينت الدراسة أهمية دور محافظ الحسابات الذي لم يعد ينحصر في التحقق من صحة القوائم المالية فقط بل يتعداه ليكون فاعلا رئيسيا في توجيه المؤسسات نحو الإفصاح غير المالي و التحقق من مدى مصداقية التقارير المتعلقة بالاستدامة و لكن دوره ليس فعلا بشكل كاف في البيئة التنظيمية الحالية و هذا ما يوضحه الجانب التطبيقي من الدراسة حيث اتضح ان هناك وعيا أوليا لدى محافظي الحسابات بمتطلبات الاستدامة إلا أن هذا الوعي لا يترجم فعليا إلى ممارسات مهنية ممنهجة و هذا راجع لعدم وجود أطر و معايير محلية تفرض على المؤسسات الإفصاح غير المالي المتعلق بالاستدامة، إضافة إلى افتقار المؤسسات لثقافة داعمة لممارسات الاستدامة .

يمكن حصر النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

- 1- نفي الفرضية الجزئية الأولى حيث لا يمتلك محافظي الحسابات الخلفية المعرفية المتعلقة بالاستدامة وترتبط لديهم أساسا بمعيار التدقيق 570 (استمرارية الاستغلال)، مما يشير إلى امتلاكهم الكفاءات المهنية اللازمة التي تمكنهم من تقييم الاستدامة بالرغم من ضعف المعارف والمعلومات المتعلقة بها لديهم؛
- 2- ضعف البيئة التنظيمية الجزائرية الحالية في مجال تقارير الاستدامة بحيث لا توفر الدعم الكافي لمحافظي الحسابات للقيام بأدوارهم في هذا المجال وهذا ما تم تأكيده بنفي الفرضية الجزئية الثانية والتي جاء في نصها: تقدم البيئة التنظيمية الجزائرية الحالية الدعم الكافي لمحافظي الحسابات لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم؛
- 3- من خلال تأكيد الفرضية الجزئية الثالثة، تبين ان رغم التحديات والصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في مجال الاستدامة إلا أن يبقى له دورا حيويا في تعزيز الإفصاح غير المالي والتحقق من مدى مصداقية التقارير غير المالية المتعلقة بالاستدامة، وهو ما يشكل خطوة مهمة في استعدادهم لدمج ابعاد الاستدامة في نطاق عملهم.
- 4- من خلال النتائج المذكورة يتبين أن محافظ الحسابات دور في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية وهذا ما جاء في نص الفرضية العامة مما يجعلها محققة جزئيا، أي انها صحيحة من حيث المبدأ، ولكن يتطلب تفعيلها عمليا إصلاحات في البيئة التنظيمية الحالية في مجال الاستدامة.

- انطلاقاً من النتائج المذكورة ومن خلال التحليل النظري والتطبيقي لمتغيرات الدراسة تبرز الحاجة إلى جملة من التوصيات التي من شأنها تجاوز التحديات والصعوبات في هذا المجال، وتتمثل أهم هذه التوصيات فيما يلي:
- ضرورة عمل الدولة على إصدار قوانين ومعايير خاصة متعلقة بإعداد تقارير الاستدامة؛
 - ضرورة تكييف معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية بما يخدم محافظ الحسابات في هذا المجال؛
 - إلزام المؤسسات الجزائرية بالتوجه نحو إصدار تقارير الاستدامة من خلال الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية وادماج أبعاد الاستدامة ضمن استراتيجياتها؛
 - محاولة إدراج أبعاد الاستدامة ضمن برامج تكوين محافظي الحسابات.

قائمة المراجع:

- 1- أ. بوزيداوي محمد، الاستدامة على مستوى المؤسسة رهان ام تحدي، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة الجلفة، 2015.
- 2- إبراهيم الجهني، التحديات التي تواجه محافظ الحسابات في القطاع المالي، دار الفاروق، مصر، 2016.
- 3- أحمد زكريا، الاستدامة في إدارة الموارد الطبيعية، دار النهضة العربية، مصر، 2018.
- 4- إيمان عبد الله، التغير المناخي وأثره على الاستدامة، دار الساقى، لبنان، 2014.
- 5- بلقاسم سلاطينية، حسان الجيلاني، اسس البحث العلمي، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر 2007.
- 6- بورصة عمان، الاستدامة1، عمان، الأردن، 2018.
- 7- بن الطيب علي، واقع ممارسة الاستدامة في الشركات العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، مقال، سطيف، 2019.
- 8- خالد بن علي، دور محافظ الحسابات في إدارة المخاطر المالية، دار الثقافة، الجزائر، 2017.
- 9- خالد سعيد، أساليب التقييم في إدارة محافظ الحسابات، دار الرسالة، سوريا، 2018.
- 10- سعد الزهراني، الاستدامة في القطاع الصناعي: دراسة تطبيقية، دار الأكاديميين، الأردن، 2020.
- 11- سعد بن عبد الله، محافظ الحسابات: أساسيات وأساليب متقدمة، دار العلوم للنشر، الجزائر، 2017.
- 12- سارة إبراهيم، محافظ الحسابات في الشركات الصغيرة والمتوسطة، دار المعرفة، لبنان، 2019.
- 13- سارة ميسي، مساهمة مراجع الحسابات في تدقيق أبعاد التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2019.
- 14- سمية العوضي، الاستدامة في التعليم والتنمية المستدامة، دار الجمل، العراق، 2019.
- 15- عبد اللطيف يوسف، التقنيات الحديثة في إدارة محافظ الحسابات، دار أكاديميا، لبنان، 2018.
- 16- عبيدات دوقان، عدسي عبد الرحمان، كايد عبد الرحمان، البحث العلمي مفهومه أدواته أساليبه، عدلاوي للنشر والتوزيع، ط 3، الأردن.
- 17- علي سيد حسين عبد الرحمن البارودي، دراسة تحليلية لأثر تأكيد تقارير الاستدامة على التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال، كلية التجارة - جامعة القاهرة-، 2017.

- 18- فاطمة الخالدي، التنمية المستدامة في مجالات البيئة والطاقة، دار النشر العلمي، لبنان، 2018.
- 19- القانون التجاري المعدل والمتمم، أمر رقم 59 - 75 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975.
- 20- لجنة أسواق المال الخليجية، مقاييس الحوكمة البيئية والاجتماعية والحوكمة، إسبانيا، 2023.
- 21- مريم عبد الرحمن، أهمية محافظ الحسابات في استراتيجيات النمو الاقتصادي، دار النشر المتخصصة، لبنان، 2015.
- 22- مجلس معايير المحاسبة للاستدامة SASB ، معايير الإفصاح الخاصة بالصناعة، ألمانيا، 2023.
- 23- محمود عبد الله، محافظ الحسابات وأثرها في الرقابة المالية، دار النشر الجامعي، الجزائر، 2016.
- 24- المبادرة العالمية للتقارير GRI ، معايير GRI1 : الأساسيات؛ GRI2: الإفصاحات العامة، GRI3: الموضوعات الجوهرية، أمستردام، 2023.
- 25- نبيل أحمد عبد الهادي، منهجية البحث في العلوم الإنسانية، الأهلية للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، لبنان، 2006.
- 26- نادر يوسف، الرقابة على محافظ الحسابات في المؤسسات المالية، دار النور، لبنان، 2020.
- 27- يوسف طه، محافظ الحسابات وحماية رأس المال، دار الزهراء للنشر، العراق، 2017.
- 28- زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.
- 29- زرواتي رشيد، تدريبات منهجية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية، الجزائر، 2000 م.
- 30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22.

- 31- Alyson C. Warhurst, **Sustainability Indicators and Sustainability Performance Management**, Report Primarily Funded By The Mining & Minerals & Sustainable Development Programme, 2002.
- 32- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), **Sustainability Reporting – The Guide to Preparation**, United Kingdom, November 2023.

الملاحق:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة المقابلة

أخي الكريم، أختي الكريمة

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر، نضع بين يديك هذه المقابلة و التي تهدف إلى الحصول على بعض المعلومات التي تخدم البحث العلمي، الذي نقوم بإعداده تحت عنوان:

" دور محافظ الحسابات في تحقيق متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية "

علما أن إجاباتكم ستكون موضع العناية و السرية التامة، و لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، و نرجو من سيادتكم الإطلاع على هذه الأسئلة و تحديد موعد لإجراء المقابلة و الإجابة عن هذه الأسئلة، و نشكركم على حسن تعاونكم؛

و أخيرا تقبلوا منا كل التقدير و الإحترام و لكم تحياتنا.

تحت إشراف الأستاذ:

لبوز نوح

من اعداد الطالبة:

حاج سعيد ايناس

عماري ايناس

المحور الأول: الخلفية المعرفية لدى محافظ الحسابات حول الاستدامة

- س01: ما مدى المامك بالمفاهيم الأساسية للاستدامة (بيئية، اجتماعية، اقتصادية)؟
- س02: هل سبق وان تلقيت تدريباً او تكويناً متخصصاً في مجال تقارير الاستدامة او المعايير غير المالية؟
- س03: هل تعتقد ان البرامج الأكاديمية والمهنية لمحافظي الحسابات في الجزائر كافية لتأهيلهم لتقييم الاستدامة؟
- س04: ما هي المعايير أو الأطر التي تعتمد عليها عند مراجعة أو تقييم تقارير الاستدامة (مثل SASB، GRI، الخ)؟
- س05: هل تشعر بأن لديك الكفاءات الكافية لتقييم أثر أنشطة المؤسسة على البيئة والمجتمع؟

المحور الثاني: الاستدامة في المؤسسات الجزائرية

- س01: هل تتطلب المؤسسات التي تعمل معها ادراج ابعاد الاستدامة ضمن نطاق عملك كمحافظ حسابات؟
- س02: برأيك، ما هو مستوى وعي المؤسسات الجزائرية التي تتعامل معها بأهمية دمج الاستدامة في تقاريرها غير المالية؟
- س03: هل سبق لك ان قمت بمراجعة معلومات تتعلق بالاستدامة ضمن مهامك؟
- س04: هل هناك التزام قانوني او طوعي من قبل المؤسسات الجزائرية بتضمين معلومات الاستدامة ضمن تقارير رسمية؟
- س05: ما هي التحديات التي تواجهها كمحافظ حسابات في ادراج ابعاد الاستدامة ضمن نطاق عملك؟

المحور الثالث: دور محافظ الحسابات في تحقيق الاستدامة

- س01: ما هو دورك كمحافظ حسابات في التأكد في صحة المعلومات غير المالية؟
- س02: كيف تشجع المؤسسات على الإفصاح الطوعي عن المعلومات البيئية والاجتماعية؟
- س03: هل تعتبر ان توصياتك تساعد المؤسسات على تحسين مستوى الشفافية في تقاريرها؟
- س04: هل ترى ان هناك تزايد في طلب الحصول على التقارير غير المالية أكثر دقة وشفافية من طرف أصحاب المصالح؟
- س05: برأيك، ما هي أهمية دور محافظ الحسابات في بناء الثقة بين الأطراف المعنية بالمعلومات غير المالية؟